

Chapitre I



La taxe sur la valeur ajoutée

1. Généralités

1.1. Place de la TVA dans la fiscalité

La TVA, « invention » française adoptée par tous les pays de l'Union européenne (UE), constitue l'impôt le plus important du système fiscal français : elle assure plus de 40 % des recettes fiscales et concerne la quasi totalité des entreprises. Créée en 1954, la TVA a été généralisée en France à partir de 1968. Le Conseil de l'UE la définit comme « un impôt général sur la consommation, exactement proportionnel aux prix des biens et services quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieurement au stade de l'imposition ».

La TVA est une **taxe sur le chiffre d'affaires** : elle est calculée sur les ventes des entreprises.

La TVA est un **impôt indirect** : elle est supportée par le consommateur final qui la paye dans le prix d'achat du bien ou du service, puis elle est reversée au fisc par des tiers, à savoir les intermédiaires économiques constituant le canal de distribution jusqu'au consommateur final.

1.2. Taux de TVA en France

Il existe actuellement en France deux taux courants de TVA :

- le taux normal à 19,60 % ;
- le taux réduit à 5,50 %.

Les médicaments sont soumis à un taux spécifique de 2,10 %.

Le taux normal s'applique à toutes les opérations autres que celles qui sont :

- expressément exonérées ;
- soumises au taux réduit.

Sont soumis au taux réduit :

- la plupart des produits alimentaires (sauf boissons alcoolisées notamment) ;
- les livres, certains médicaments ;
- certains produits utilisés dans l'agriculture ou l'élevage ;
- les transports de voyageurs, la fourniture de logement, certains spectacles.

1.3. Calcul pratique de la TVA

Le montant de la TVA se calcule en appliquant le taux de TVA au prix de vente sans cette TVA, autrement dit le prix de vente « hors taxe » (HT).

La TVA ainsi calculée s'ajoute au prix de vente HT pour obtenir le prix de vente « toutes taxes comprises » (TTC).

Exemples

– Prix de vente HT = 1 500 et TVA à 5,50 % = $1\,500 \times 0,055 = 82,50$ d'où TTC = 1 582,50

– Prix de vente HT = 1 500 et TVA à 19,60% = $1\,500 \times 0,196 = 294$ d'où TTC = 1 794,00

Si $TTC = HT + TVA$ (ci-dessus : $1\,794 = 1\,500 + 294$)

et $TVA = HT \times \text{taux de TVA} / 100 = HT \times t$

(ci-dessus : $294 = 1\,500 \times 0,196$)

alors $TTC = HT + (HT \times t)$

=> $TTC = HT \times (1 + t)$ (ci-dessus : $1\,794 = 1\,500 \times 1,196$)

=> $HT = TTC / (1 + t)$ (ci-dessus : $1\,500 = 1\,794 / 1,196$)

2. Mécanismes

Cas n° 1

Un berger vend un fromage 10 € directement à un particulier (TVA à 5,50 %).

Producteur Consommateur

Berger

HT = 10,00
 TVA = 0,55

 TTC = 10,55

Particulier

Total encaissé par le berger :	10,55				Total payé par le client : 10,55
- TVA versée à l'État :	- 0,55		provenant de la		TVA payée au producteur : 0,55
= Gain du vendeur :		10,00			

ce qui correspond bien au prix auquel il souhaitait vendre.

Conclusion : la TVA n'est pas un impôt pour le commerçant ; ce dernier joue le rôle de « perceuteur » pour le compte de l'État.

Cas n° 2

Un berger vend un fromage 10 € à une grande surface, qui le revend 13 € (TVA à 5,50 %).

Producteur Intermédiaire Consommateur

Berger

HT = 10,00
 TVA = 0,55

 TTC = 10,55

Supermarché

HT = 13,00
 TVA = 0,72

 TTC = 13,72

Particulier

TVA à verser à l'État : 0,55	TVA collectée : 0,72	provenant de la TVA payée : 0,22
provenant de la.....	TVA payée au producteur,	au supermarché
	à déduire: -0,55	
	= TVA à verser à l'État : 0,17	

TVA totale perçue par l'État : **0,55** (versés par le berger) + **0,17** (versés par le supermarché) = **0,72**

Ce qui correspond au montant de TVA supportée par le particulier.

Conclusion : le commerçant verse à l'État la différence entre la TVA collectée lors des ventes et la TVA déductible (payée lors des achats).

Cas n° 3

Un berger vend un fromage 10 € à un grossiste, qui le revend 13 € à un épicier le revendant 20 € à ses clients (TVA à 5,50 %).

Producteur	Intermédiaire 1	Intermédiaire 2	Consommateur
TVA versée à l'État par le producteur, collectée auprès du grossiste = 0,55 À reverser à l'État = 0,55	TVA versée à l'État par le grossiste, collectée auprès de l'épicier = 0,72 À déduire, TVA versée au producteur : 0,55 À reverser à l'État = $0,72 - 0,55 =$ 0,17	TVA versée à l'État par l'épicier, collectée auprès du client = 1,10 À déduire, TVA versée au grossiste : 0,72 À reverser à l'État = $1,10 - 0,72 =$ 0,38	TVA payée par le client à l'épicier = 1,10
TVA totale perçue par l'État (versée) : 0,55 (par le berger) + 0,17 (par le grossiste) + 0,38 (par l'épicier) = 1,10 (supportée par le particulier)			
Conclusion : Le montant relatif de la TVA perçue par l'État est indépendant de la longueur du circuit de distribution. Le taux reste toujours le même (ici 5,50%) et le montant total de la TVA perçue par l'État est bien égal au prix payé par le consommateur final multiplié par ce même taux ($1,10 = 20,00 \times 5,50\%$).			

3. Modalités pratiques

Dans le cas général, les entreprises « **assujetties à la TVA** », déclarent mensuellement leurs opérations d'achats et de ventes du mois écoulé. Lors du dépôt de cette déclaration de TVA (entre le 5 et le 24 du mois suivant celui au titre duquel la déclaration est faite), l'entreprise verse la différence entre :

- d'une part la **TVA encaissée sur ses ventes**, et donc payée par ses clients = **TVA collectée**
- et d'autre part la **TVA payée** par elle à ses fournisseurs **sur ses achats** de biens ou de services = **TVA récupérable** ou **déductible**.

Remarque : si, au titre d'un mois donné, l'entreprise a plus de TVA déductible que de TVA collectée, elle n'aura rien à payer ; elle reportera cette différence sur le mois suivant. On dit qu'elle bénéficie d'un **crédit d'impôt**.

L'entreprise peut, sous conditions, demander le remboursement de ce crédit de TVA, mais elle perd alors le droit de le reporter sur le mois suivant.

Exemple : données relatives aux opérations réalisées par une entreprise sur une période de trois mois.

TVA	Octobre	Novembre	Décembre
Sur ventes	15 000	28 000	32 000
Sur achats de marchandises	12 000	13 000	15 000
Sur achats de services	500	2 300	1 800
Sur achats d'immobilisations	8 500	4 500	0

D'où, les déclarations mensuelles de TVA suivantes :

TVA	Octobre	Novembre	Décembre
Collectée	15 000	28 000	32 000
Déductible , dont	21 000	25 800	16 800
– sur immobilisations	8 500	4 500	0
– sur autres biens et services	12 500	15 300	16 800
– crédit de TVA antérieur	0	6 000	0
Crédit de TVA à reporter	6 000	0	0
TVA due au titre du mois	0	2 200	15 200

Le crédit de TVA apparaissant sur la déclaration de TVA d'octobre, est reporté en déduction sur la déclaration de novembre.

La TVA due au titre de novembre (2 200) sera effectivement déclarée et versée au fisc en décembre. De même, la TVA due au titre de décembre (15 200) sera déclarée et versée au fisc en janvier.

4. Comptabilisation

Les comptes à utiliser sont des comptes de **tiers** (classe 4) et non de **charges** (classe 6), la TVA n'étant pas une charge pour l'entreprise assujettie.

- 44 – ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
- 4455 – État - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 - 44551 – TVA à décaisser
- 4456 – Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - 44562 – TVA sur immobilisations
 - 44566 – TVA sur autres biens et services
 - 44567 – Crédit de TVA à reporter
- 4457 – Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise
 - 44571 – TVA collectée

La TVA étant imputée dans ces comptes spécifiques, cela a pour conséquence qu'au bilan, immobilisations et stocks sont inscrits pour leur coût d'achat hors TVA déductible. Par contre, les montants des créances clients et des dettes fournisseurs sont forcément TTC. Parallèlement, dans le compte de résultat, les charges et les produits, y compris les variations des stocks, figurent pour leurs montants HT.

Exemple 1 : à l'aide des données suivantes, établir les déclarations de TVA au titre d'octobre et de novembre puis les enregistrer, ainsi que les opérations réalisées, au journal. Enfin, présenter les mouvements dans les seuls comptes de TVA au grand livre (ne pas se préoccuper du taux de TVA).

Mois	Opérations du mois	Montants
Octobre	Achats TTC de marchandises	125 000 à crédit (dont TVA : 30 000)
	Achats TTC de fournitures diverses	8 000 par chèques (dont TVA : 1 500)
	Achat TTC d'un matériel industriel	20 000 par chèque (dont TVA : 4 500)
	Ventes TTC du mois	160 000 par chèques (dont TVA : 35 000)
Novembre	Achats TTC de fournitures diverses	7 100 par CCP (dont TVA : 1 100)
	Achat TTC d'un télécopieur (fax)	5 900 à crédit (dont TVA : 900)
	Ventes TTC au comptant	406 000 par chèques (dont TVA : 86 000)
	Achats TTC de marchandises	245 000 à crédit (dont TVA : 55 000)

La TVA est reversée au fisc par cette entreprise au plus tard le 17 du mois suivant celui au titre duquel est effectuée la déclaration. Il n'y a pas de crédit de TVA au titre de septembre.

Établissement des déclarations :

TVA	Octobre	Novembre
Collectée	35 000	86 000
Déductible, dont	36 000	58 000
– sur immobilisations	4 500	900
– sur autres biens et services	31 500 (30 000 + 1 500)	56 100 (55 000 + 1 100)
– crédit de TVA antérieur	0	1 000
Crédit de TVA à reporter, ou, TVA due au titre du mois	1 000	28 000

Comptabilisation des opérations et des déclarations de TVA au journal :

JJ/10/N (1)		
607. Achats de marchandises	95 000	
44566. TVA sur autres biens et services	30 000	
401. Fournisseurs (Achats du mois d'octobre)		125 000
JJ/10/N (2)		
606. Achats non stockés de matières et fournitures	6 500	
44566. TVA sur autres biens et services	1 500	
512. Banques (Achats du mois d'octobre)		8 000
JJ/10/N (3)		
2154 . Matériel industriel	15 500	
44562. TVA sur immobilisations	4 500	
512. Banques (Achats du mois d'octobre)		20 000

JJ/10/N (4)			
512. Banques	160 000		
707. Ventes de marchandises		125 000	
44571. TVA collectée		35 000	
<i>(Ventes du mois d'octobre)</i>			
31/10/N (5)			
44571. TVA collectée	35 000		
44567. Crédit de TVA à reporter	1 000		
44566. TVA sur autres biens et services		31 500	
44562. TVA sur immobilisations		4 500	
<i>(Déclaration TVA d'octobre)</i>			
JJ/11/N (6)			
606. Achats non stockés de matières et fournitures	6 000		
44566. TVA sur autres biens et services	1 100		
514. Chèques postaux		7 100	
<i>(Achats du mois de novembre)</i>			
JJ/11/N (7)			
2183. Matériel de bureau et matériel informatique	5 000		
44562. TVA sur immobilisations	900		
404. Fournisseurs d'immobilisations		5 900	
<i>(Achats du mois de novembre)</i>			
JJ/11/N (8)			
512. Banques	406 000		
707. Ventes de marchandises		320 000	
44571. TVA collectée		86 000	
<i>(Ventes du mois de novembre)</i>			
JJ/11/N (9)			
607. Achats de marchandises	190 000		
44566. TVA sur autres biens et services	55 000		
401. Fournisseurs		245 000	
<i>(Achats du mois de novembre)</i>			

30/11/N (10)			
44571. TVA collectée		86 000	
44562. TVA sur immobilisations		900	
44566. TVA sur autres biens et services			56 100
44567. Crédit de TVA à reporter			1 000
44551. TVA à décaisser (Déclaration TVA de novembre)			28 000
17/12/N (11)			
44551. TVA à décaisser		28 000	
512. Banques (Paiement TVA de novembre)			28 000

Mouvements dans les comptes de TVA :

– Opérations d’octobre avec soldes (entre parenthèses, le numéro de l’écriture correspondante au journal) :

44551. TVA à décaisser		44562. TVA sur immobilisations	
		(3)	4 500 (5) 4 500
Pas de mouvements			Soldé
44566. TVA sur autres biens et services		44567. Crédit de TVA à reporter	
(1)	30 000 (5) 31 500	(5)	1 000
(2)	1 500		
	Soldé		Solde débiteur = 3 600
44571. TVA collectée			
(5)	35 000 (4) 35 000		
	Soldé		

Au terme des mouvements de TVA d’octobre, il apparaît que seul le compte **44567. Crédit de TVA à reporter** reste non soldé. C’est en effet un compte de synthèse de la TVA du mois, issu des enregis-

trements réalisés dans les trois autres comptes mouvementés pendant le mois, qui eux sont donc logiquement soldés. Si un bilan était dressé au 30 octobre, ce compte serait inscrit à l'actif circulant, au poste « **Autres créances** ».

– *Opérations de novembre avec soldes (entre parenthèses, le numéro de l'écriture correspondante) :*

44551. TVA à décaisser	44562. TVA sur immobilisations
(10) 28 000	(7) 900 (10) 900
Solde créditeur = 28 000	Soldé
44566. TVA sur autres biens et services	44567. Crédit de TVA à reporter
(6) 1 100 (10) 56 100	SAN 1 000 (10) 1 000
(9) 55 000	Soldé
Soldé	Soldé
44571. TVA collectée	
(10) 86 000	(8) 86 000
Soldé	

Au terme des mouvements de TVA de novembre, seul le compte **44551. TVA à décaisser** n'est pas soldé. C'est lui aussi un compte de synthèse de la TVA du mois, issu des enregistrements réalisés dans les quatre autres comptes mouvementés pendant le mois. Si un bilan était dressé au 30 novembre, ce compte serait inscrit au passif, dans les dettes, au poste « **Dettes fiscales et sociales** ».

Le 17 décembre (*cf.* écriture 11), le compte 44551. TVA à décaisser sera soldé lors du paiement de la TVA due au fisc par l'entreprise assujettie. Entre temps, les comptes **44562. TVA sur immobilisations**, **44566. TVA sur autres biens et services** et **44571. TVA collectée**, tous trois démarrant le mois avec un solde nul, seront mouvementés en fonction des opérations de décembre puis soldés fin décembre. Et ainsi de suite, tous les mois.

Exemple 2 : la société HEVEA communique les données suivantes.

Opérations (TVA à 19,60 %)	Septembre	Octobre
Ventes TTC de marchandises	53 820	56 212
Achats HT de marchandises	21 000	22 000
TVA sur services utilisés	900	1 200
Achats HT d'immobilisations	12 000	5 000

1. Calculer la TVA à déclarer au titre des mois de septembre et d'octobre, en sachant qu'un crédit de TVA d'un montant de 1 987 € existe au 1^{er} septembre.

2. Passer les écritures relatives à ces déclarations en sachant que la société Hévéa les transmet au fisc le 17 de chaque mois.

1. Déclarations mensuelles de TVA : faire attention au calcul des montants.

TVA	Septembre
Collectée ($53\,820 \times 0,196 / 1,196$)	8 820
Déductible : dont	7 368
– sur immobilisations ($12\,000 \times 0,196$)	2 352
– sur achats de marchandises ($21\,000 \times 0,196$)	4 116
– sur achats de services	900
Crédit de TVA antérieur	1 987
Total à déduire	<u>9 355</u>
TVA à décaisser	néant
Crédit de TVA à reporter	535