

Questions des abonnés

TVA

Les conséquences pour le client d'un taux de TVA erroné facturé par le fournisseur

Le taux applicable aux produits alimentaires et aux frais accessoires à la vente

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

La question posée :

Si un fournisseur commet une erreur sur le taux de TVA appliqué sur ses factures, quelles peuvent être les conséquences pour le client qui déduira la TVA facturée ?

Exemple :

Un fournisseur livre périodiquement des repas conditionnés à son client qui exploite des établissements de restauration collective.

Il distingue dans sa facture :

- ⇒ Les produits alimentaires au taux réduit de 5,5 %
- ⇒ Des frais forfaitaires de transport auquel il applique le taux normal de 20 %

Est-ce la façon correcte de procéder ?

RESUME DE L'ETUDE

1^{ère} question : Les conséquences pour le client d'un taux de TVA erroné facturé par le fournisseur

En cas d'erreur de taux facturé par le fournisseur, un taux de TVA insuffisant sera sans conséquence fiscale pour le client.

A l'inverse, si le fournisseur facture des marchandises ou des prestations à un taux supérieur au taux prévu par la loi, il existe un risque de remise en cause partielle de la TVA déductible pour l'acheteur professionnel.

En effet, l'article 271 du CGI interdit la déduction de la taxe que le fournisseur n'était pas légalement autorisé à faire figurer sur la facture, alors même que la taxe illégalement facturée est due par celui qui l'a facturée (article 283-3 du CGI).

2^{ème} question : Le taux applicable aux produits alimentaires et les frais accessoires à la vente

Dès lors qu'il ne s'agit pas de ventes de produits préparés et livrés en vue d'une consommation immédiate, mais destinés à leur conservation par le client pour une consommation différée, le taux de TVA applicable aux produits alimentaires est le taux réduit de 5,5 %.

Les frais accessoires à la vente, tels que les frais de transport, sont soumis au même taux de la taxe que les produits livrés.

Les frais de livraison feront donc également l'objet d'une taxation au taux réduit.

Il n'en serait autrement que s'il ne s'agissait pas de frais forfaitaires de livraison et si la vente est conclue aux conditions « départ.

Conclusion :

Une entreprise qui se voit facturer par son fournisseur le taux normal sur les frais de livraison accessoires à la vente de produits alimentaires soumis au taux réduit (ou au taux intermédiaire) encourt le rejet partiel de la TVA déductible sur ces frais de livraison (sauf à limiter lui-même sa déduction).

Etude développée en pages suivantes, selon législation en vigueur au 1^{er} décembre 2022.

Toute précision, actualisation et/ou étude complémentaire à cette question peuvent être obtenues sur demande des abonnés.

ETUDE DEVELOPEE

LES CONSEQUENCES POUR LE CLIENT DES ERREURS DE TAUX DE TVA COMMISES PAR LES FOURNISSEURS (1^{ère} partie de la question)

On peut distinguer sur ce point particulier deux types d'erreurs dans l'application du taux de la TVA :

- La minoration du taux
- La majoration du taux

La minoration du taux

C'est le cas où le fournisseur adresse une facture mentionnant le taux réduit ou le taux intermédiaire au lieu du taux normal : par exemple, un entrepreneur facture la TVA à 10% pour des travaux dans un local commercial.

Dans cette situation, le fournisseur s'expose en cas de contrôle à une rectification de la TVA due, **sans aucune conséquence immédiate pour le client** (à qui il adressera le cas échéant une facture rectificative à la suite de son contrôle...).

La majoration du taux

Cette fois, le fournisseur adresse une facture mentionnant un **taux supérieur** à celui qu'il devait légalement facturer : par exemple il facture des repas au taux de 10%, ou des livres au taux de 20%, au lieu de 5,5%.

Pour le fournisseur

En cas de contrôle, le fournisseur ne pourra pas faire valoir un trop payé de TVA.

En effet, l'article [283 du CGI](#), au point 3, dispose que « *Toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture est **redevable** de la taxe **du seul fait de sa facturation*** ».

La seule solution pour le fournisseur sera d'adresser à son client une facture rectificative.

Voir BOFIP [BOI-TVA-DED-40-10-10-20180207](#) au § 60 :

« *... lorsque la taxe a été facturée par erreur au titre d'une opération exonérée ou à un taux supérieur à celui dont était passible l'opération, et si la bonne foi des parties n'est pas mise en cause, l'émetteur de la facture peut délivrer à son client une facture rectificative dans les conditions prévues au 1 de l'article 272 du CGI...* ».

NB : Cette facture rectificative conduira naturellement le client à régulariser sa déduction antérieure.

Pour le client

En cas de contrôle (de son entreprise ou de son fournisseur), **le client** qui a déduit la TVA à un taux supérieur à celui qui aurait dû être facturé **encourt une rectification**.

En effet, [l'article 271 - II.1 a](#) du CGI interdit la déduction de la TVA facturée illégalement :

« II. - 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon le cas :

- a. Celle qui figure sur les factures établies conformément aux dispositions de l'article [289](#) et si la taxe pouvait légalement figurer sur lesdites factures ... ».

Cette disposition est commentée au BOFIP sous la même référence que ci-dessus ([BOI-TVA-DED-40-10-10-20180207](#) au § 60) :

« B. Facturation régulière de la TVA

L'existence de la facture mentionnant la TVA ne crée pas en soi le droit à déduction. Ce droit n'existe que dans la mesure où la taxe figurant sur la facture était **légalement due** par l'émetteur de ce document. Ce principe a d'ailleurs été confirmé par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, arrêt du 13 décembre 1989, aff. 342/87, Genius Holding BV).

La taxe illégalement facturée est due par celui qui l'a facturée... en application du 3 de l'article 283 du CGI (taxe facturée à tort au titre d'une opération non imposable ou à un taux supérieur au taux légal)..., mais elle n'est **pas pour autant déductible par le destinataire**, en application ... du a du 1 du II de l'article 271 du CGI qui interdit la déduction de la taxe que le fournisseur n'était pas légalement autorisé à faire figurer sur la facture... ».

NB : il en est de même de la TVA facturée au titre d'opérations fictives.

C'est en quelque sorte la « double peine »... la taxe est due par celui qui l'a facturée même à un taux trop élevé, et elle n'est pas déductible (à hauteur du différentiel de taux) pour le client.

Le fisc calculera le rappel de taxe « en dedans », c'est-à-dire en recalculant la TVA réellement déductible à partir du prix TTC figurant sur la facture.

Conclusion

Eu égard aux risques encourus, il convient d'être vigilant sur d'éventuelles erreurs d'un fournisseur, et l'en avertir, afin d'établir une nouvelle facture ou une facture rectificative.

A défaut, il sera prudent pour le client de limiter lui-même la déduction en fonction du taux légalement applicable (l'inconvénient étant évidemment que cela aura pour effet de renchérir le prix HT du produit ou du service).

LA TVA SUR LES PRODUITS ALIMENTAIRES ET LES SERVICES ACCESSOIRES (2^{ème} partie de la question)

Les produits alimentaires

Le taux de TVA applicable aux produits alimentaires découle des articles [278-0 bis](#) et [279 du C.G.I.](#)

Ce taux est indépendant de la qualité du vendeur, qu'il s'agisse du producteur ou d'un simple revendeur.

A quelques exceptions près soumises au taux normal (produits de confiserie, certains chocolats et dérivés, margarine et graisses végétales, caviar, boissons alcooliques), les **produits alimentaires** sont soumis au taux **réduit de 5,5 %**.

Toutefois, le taux **intermédiaire de 10 %** est applicable .s'il s'agit **de ventes à consommer sur place** (restauration), ou de **ventes à emporter ou à livrer** de produits alimentaires préparés **en vue d'une consommation immédiate**.

Article 278-0 bis du CGI

« La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne :

A. – Les livraisons portant sur :

1° Les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine, les produits normalement destinés à être utilisés dans la préparation de ces denrées et les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer ces denrées, à l'exception des produits suivants auxquels s'applique le taux prévu à l'article 278 :

a) Les produits de confiserie ;

b) Les chocolats et tous les produits composés contenant du chocolat ou du cacao. Toutefois le chocolat, le chocolat de ménage au lait, les bonbons de chocolat, les fèves de cacao et le beurre de cacao sont admis au taux réduit de 5,5 % ;

c) Les margarines et graisses végétales ;

d) Le caviar ;

e) Les boissons alcooliques... »;

Article 279 du CGI

« La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 10 % en ce qui concerne :

....

m. Les ventes à consommer sur place, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques qui relèvent du taux prévu à l'article 278 ;

n. Les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques qui relèvent du taux prévu à l'article 278... ».

La documentation administrative commente ces dispositions sous la référence [BOI-TVA-LIQ-30-10-10](#).

Plus précisément, aux § 430 et 440 est précisée la définition de produits alimentaires « **préparés en vue d'une consommation immédiate** » :

« A. Définitions et principes généraux

430 - Les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate consistent en la fourniture de nourriture préparée et/ou de boissons, destinées à une consommation immédiate, c'est-à-dire **dans les instants suivant l'achat**, que ces produits soient vendus chauds ou froids. Ces produits ne sont pas destinés à être conservés par le consommateur. Cette situation découle **des caractéristiques du produit** lorsqu'il est nécessaire de le consommer très rapidement pour que son goût ne s'altère pas ou pour que le produit ne se gâte pas. La circonstance que le client ne souhaite pas ou ne puisse pas consommer immédiatement le produit en question ne fait pas obstacle à sa taxation au taux réduit de 10 %, sous réserve des produits surgelés et plats cuisinés lorsqu'ils ne sont pas consommés immédiatement dans les locaux du vendeur...

440 - **En revanche**, les produits vendus **sous un emballage** permettant leur conservation **ne sont pas considérés** comme des ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés **en vue d'une consommation immédiate** ; ils bénéficient du taux réduit **de 5,5 %**.

Un emballage permettant la conservation du produit s'entend notamment des conserves et des produits sous vide.

Par exception, les sandwiches, les salades salées vendues avec assaisonnement séparé ou couverts et les salades sucrées (même composées d'un seul fruit) vendues avec couverts sont réputés toujours être des produits vendus à emporter en vue d'une consommation immédiate, quel que soit leur emballage, et restent soumis au taux réduit de 10 % ... ».

Enfin, le BOFIP fournit un **tableau récapitulatif** des taux applicables pour les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate sous la référence [BOI-ANNX-000495](#).

Les frais accessoires à la vente des produits alimentaires

Le transport des produits concernés en tant que frais accessoires

[L'article 267 du C.G.I.](#) dispose que la base d'imposition comprend les frais accessoires tels que les frais d'emballage et de **transport** :

« I Sont à comprendre dans la base d'imposition :

1° Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

2° Les frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services tels que commissions, intérêts, frais d'emballage, **de transport** et d'assurance demandés aux clients... ».

Il en découle que **le taux applicable** à ces frais accessoires est **le même** que celui appliqué aux **produits livrés**.

Cette analyse est confirmée par la doctrine administrative [BOI-TVA-LIQ-10](#) au § 70 :

« *En application du 2° du I de l'article 267 du CGI, les frais de transport que le fournisseur d'un bien facture à son client constituent en principe des frais accessoires à la livraison de ce bien et doivent, à ce titre, être inclus dans la base d'imposition de cette livraison (II-A § 140 et suivants du BOI-TVA-BASE-10-20-10).*

Il résulte de ces dispositions que les frais de transport inclus dans la base d'imposition sont taxés au taux du produit livré... ».

L'exception des ventes conclues aux conditions « départ »

Si les parties ont entendu rémunérer **distinctement** les frais de transport, ces derniers seront soumis au taux normal de la TVA.

Le transport d'une marchandise est considéré comme une prestation que les parties ont entendu rémunérer distinctement de la vente proprement dite lorsque la vente de cette marchandise est **conclue aux conditions « départ »** et la marchandise transportée aux **risques et périls de l'acheteur**.

Ainsi, au même § 70 du BOFIP [BOI-TVA-LIQ-10](#) est précisé que « *Cependant, le prix du transport peut être dissocié du montant de la vente et soumis au taux propre aux opérations de transport, à condition qu'il constitue la **rémunération effective et normale** d'une prestation de services que l'acquéreur et le vendeur ont entendu **expressément disjoindre et rémunérer distinctement** de l'opération de vente elle-même (II-A § 140 et suivants du BOI-TVA-BASE-10-20-10)* ».

Le [BOI-TVA-BASE-10-20-10](#) auquel il est renvoyé précise que **deux conditions** sont requises :

- ⇒ **Le transport doit être distinct de la vente** : le prix de la marchandise doit être stipulé « départ » c'est-à-dire à un prix arrêté « *marchandises prises dans le magasin du vendeur* », le **transfert de propriété intervenant au départ** des magasins du vendeur. Pour les choses fongibles en particulier, le vendeur doit prouver que tous les éléments du marché (quantité, qualité, prix) sont déterminés au « départ » préalablement au transport. Dans ce cas, c'est l'acheteur qui porte le risque de la perte de la marchandise pendant le transport.
- ⇒ **Le transport doit être à la charge de l'acquéreur et rémunéré distinctement** : ce point ne pose pas de difficulté si l'acheteur effectue lui-même (ou fait effectuer par un transporteur) le transport.

S'il confie ce transport au vendeur, deux situations peuvent se présenter :

- **Le vendeur assure le transport au moyen des véhicules lui appartenant** : le **prix réclamé** par le vendeur (et facturé distinctement) pour le transport doit

représenter la **rémunération effective d'un service** que le vendeur et son client ont entendu sincèrement rémunérer **de manière distincte**.

Le vendeur doit établir que le transport est effectué **au nom et pour le compte de son client** et être en mesure de donner tous **éclaircissements sur le mode de calcul** retenu par lui pour l'imputation à ses clients du coût d'utilisation de ses véhicules à chacun des transports qu'il effectue (selon le mode de transport, la quantité livrée, le lieu de destination, et le barème éventuellement utilisé par le vendeur qui doit tenir compte des conditions d'exploitation spécifiques de l'entreprise concernant son matériel de transport).

- *le vendeur confie le transport à un tiers* : le vendeur doit apporter **la preuve** qu'en faisant effectuer le transport par un tiers, il agit bien **au nom et pour le compte** de l'acheteur. À cet effet, il doit pouvoir démontrer que le **prix facturé** distinctement à son acheteur pour le transport est **exactement le même** que celui que **le transporteur** lui a facturé.

Dans chacune de ces deux situations, que le vendeur effectue lui-même le transport de la marchandise vendue ou qu'il la confie à un transporteur, il y a **présomption** que la marchandise ainsi transportée lui appartient encore, qu'il y a donc « **vente franco** ».

Pour faire tomber cette présomption, le vendeur doit démontrer :

- qu'à la sortie de l'usine ou du magasin, les produits vendus sont individualisés et clairement attribués à l'acheteur, lequel aurait ainsi la possibilité effective d'en prendre livraison lui-même ou d'en faire prendre livraison par un tiers ;
- que le transport n'est effectué ou commandé qu'à la demande expresse de l'acheteur, et que le vendeur ne fait pas son affaire du transport.

En tout état de cause, l'examen des conditions générales de vente permettra d'avoir un indice permettant de déterminer si les ventes sont conclues aux conditions de vente « franco » (même si des frais de livraison forfaitaires figurent sur la facture) ou « départ ».

- ⇒ Dans le cadre d'une vente « **franco de port** », le **taux** de TVA appliqué au transport sera **celui applicable au produit**.
- ⇒ Dans celui d'une vente « **départ** », le **taux normal** de la taxe sera appliqué à l'opération de transport (sous réserve des justifications à apporter par le vendeur, comme indiqué ci-dessus).

La situation la plus fréquemment rencontrée (et semble être celle de la question posée) est celui de la vente « franco de port », dans laquelle le vendeur reste responsable de la marchandise jusqu'à sa livraison.

Conclusion

Les produits alimentaires relèvent, sauf exceptions, du taux intermédiaire de 10 % ou du taux réduit de 5,5 % selon qu'il s'agira ou non de produits préparés en vue de leur consommation immédiate.

Les frais accessoires à la vente de ces produits, tels que les frais de transport, sont soumis au même taux de la taxe que les produits livrés.

Il n'en serait autrement que s'il ne s'agissait pas de frais forfaitaires de livraison et si la vente est conclue aux conditions « départ.

0