

INSTRUCTION

N° 00-064-M0 du 1er août 2000

NOR : BUD R 00 00064 J

Texte publié au BOCP

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE - TAUX NORMAL

ANALYSE

Abaissement du taux normal de la TVA de 20,6 % à 19,6 %

Date d'application : 01/04/2000

MOTS-CLÉS

COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX ; ÉTABLISSEMENT PUBLIC DE SANTÉ ;
ÉTABLISSEMENT MÉDICO-SOCIAL ; OFFICE PUBLIC D'HABITATIONS À LOYER MODÉRÉ ;
TAXE À LA VALEUR AJOUTÉE ; TAUX

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	PGT	TPG	RF	T	DOM	TGAP	ACSR					

DIFFUSION

GT 37

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

6^{ème} Sous-direction - Bureaux 6B-6C

SOMMAIRE

1. GÉNÉRALITÉS	3
1.1. Les prestations de services rendues aux collectivités locales et établissements publics locaux.....	3
1.1.1. Le régime des encaissements.....	3
1.1.2. Le régime des débits	4
1.2. Les prestations de services effectuées par les collectivités locales et établissements publics locaux.....	5
2. L'APPLICATION AUX MARCHÉS PUBLICS.....	5
2.1. Changement de taux de T.V.A en cours de marché.	5
2.1.1. Pour les fournitures.....	5
2.1.2. Pour les services	5
2.1.3. Pour les travaux.....	6
2.2. Changement de taux de T.V.A et révisions de prix.....	6
2.3. Changement de taux de T.V.A et avance forfaitaire	7
2.4. Changement de taux de T.V.A et caution (caution personnelle et solidaire, garantie à première demande).....	7
2.5. Changement de taux de T.V.A et retenue de garantie	7
2.6. Changement de taux de T.V.A et retenues provisoires	7
2.7. Changement de taux de T.V.A et intérêts moratoires.....	7

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Tableau récapitulatif de l'élément déterminant le changement d'application du taux de T.V.A.	9
ANNEXE N° 2 : Modèle d'avis de mise en recouvrement du trop versé.	10
ANNEXE N° 3 : Instruction DGI du 27 mars 2000 relative au taux normal de la TVA parue au bulletin officiel des impôts n° 3 c-4-00 du 30 mars 2000.	12
ANNEXE N° 4 : Instruction DGI du 29 mai 2000 relative à l'application du changement du taux normal aux ventes d'immeubles à construire, parue au Bulletin Officiel des Impôts n° 104 du 5 juin 2000.	17

Par décision gouvernementale, le taux normal de TVA a été abaissé de 20,60 % à 19,60 %. Cette diminution de la TVA est également applicable dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion pour lesquels le taux normal de TVA passe à 8,50 %.

La présente instruction a pour objet de porter à la connaissance des comptables des collectivités locales et établissements publics locaux les instructions de la direction générale des impôts et de la direction de la législation fiscale qui commentent les modalités d'application de ce changement de taux.

Cette instruction reprend les termes de la lettre du 12 avril 2000 relative aux modalités d'application aux collectivités locales du changement de taux de TVA à compter du 1^{er} avril 2000, complétée par une télécopie du 31 mai 2000 adressée aux services collectivités et établissements publics locaux.

En outre, elle complète ces dispositions en précisant les modalités budgétaires et comptables liées aux éventuelles régularisations de TVA demandées par les ordonnateurs. Cette instruction propose ainsi, en annexe, un modèle d'avis de mise en recouvrement du trop versé en matière de TVA.

1. GÉNÉRALITÉS

Le champ d'application du taux normal de la TVA demeure inchangé. La baisse de 1 point de ce taux est applicable aux opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est intervenue à compter du 1^{er} avril 2000.

Un tableau présenté en annexe n° 1 récapitule les règles d'exigibilité de la TVA.

Ainsi, pour les biens meubles corporels, l'exigibilité de la taxe intervient lors du transfert de propriété qui coïncide en principe avec la livraison du bien.

Pour les prestations de services, l'exigibilité correspond à l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération quelle que soit la date à laquelle la prestation a été exécutée. Dès lors se posent des difficultés pour procéder au paiement des prestations de service.

1.1. LES PRESTATIONS DE SERVICES RENDUES AUX COLLECTIVITÉS LOCALES ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX

Deux cas peuvent se présenter :

1.1.1. Le régime des encaissements

1.1.1.1. Application de la réglementation fiscale

Pour les prestations de services, l'exigibilité de droit commun de la TVA a lieu lors de l'encaissement des acomptes ou du prix par le prestataire. Pour les encaissements intervenant à compter du 1^{er} avril, le taux de TVA applicable est donc de 19,6 %.

☞ Cas des mandats payés depuis le 1^{er} avril au taux de 20,6 %

Dans cette hypothèse, le comptable appellera l'attention de l'ordonnateur sur le fait que ce règlement aurait dû bénéficier du taux de 19,6 %. Ce dernier pourra, s'il le souhaite, demander au prestataire d'émettre une facture rectificative et de procéder au reversement de la TVA trop versée.

☞ Cas des mandats en instance de paiement.

Dans ce cas, le comptable peut payer au taux de 20,6 % et procéder comme indiqué au paragraphe précédent. Il peut également, s'il le juge préférable, prendre immédiatement l'attache de l'ordonnateur et lui demander d'indiquer son choix. L'ordonnateur confirme alors par écrit le taux de 20,6 % ou, s'il le souhaite, notamment pour les factures d'un montant élevé, il demande l'application immédiate du taux de 19,6 %. Il lui appartiendra, dans ces conditions, de se retourner vers le prestataire afin qu'une nouvelle facture soit émise.

Compte tenu des circonstances tout à fait exceptionnelles dans lesquelles ce changement de taux est intervenu, et sous réserve de l'exécution des autres contrôles leur incombant, les éventuelles demandes de remise gracieuse formulées par les comptables seront examinées avec la plus grande bienveillance pour le cas où leur responsabilité serait mise en jeu par le juge financier.

1.1.1.2. Mise en œuvre budgétaire et comptable.

Il appartient, le cas échéant, à l'ordonnateur de demander au prestataire de procéder au reversement du trop versé de TVA.

Pour ce faire, un modèle d'avis de mise en recouvrement pourra être proposé aux ordonnateurs (annexe n° 2).

Cet avis, rendu exécutoire par l'ordonnateur, est transmis par ce dernier au comptable public qui l'envoie sous pli simple aux(x) redevable(s) intéressé(s).

Il permet au comptable public d'exercer directement les actes de poursuites en cas d'engagement d'une procédure de recouvrement forcé, dans les mêmes conditions qu'un titre de recettes.

Dans le cas où la prestation de services est rendue dans le cadre d'une activité non soumise à la TVA, le reversement sera constaté dans les écritures de la collectivité par l'émission d'un mandat de réduction sur le compte budgétaire mouvementé à l'origine.

Dans le cas où la prestation de service est rendue dans le cadre d'une activité soumise à la TVA, ce reversement sera constaté dans les écritures de la collectivité par l'annulation totale du mandat d'origine et par la réémission d'un mandat établi sur la base du taux rectifié de TVA.

Toutefois, par mesure de simplification afin de tenir compte du nombre d'opérations concernées, il est admis que ce reversement soit constaté par l'émission d'un titre de recettes. Dans ces conditions, l'avis de mise en recouvrement devient inutile.

En outre, il est souligné que lorsque la prestation de service est réalisée au profit d'une activité de la collectivité soumise à la TVA, la demande de reversement du trop versé de TVA ne présente aucun avantage financier dans la mesure où la TVA acquittée par un assujetti à la TVA est déductible.

1.1.2. Le régime des débits

Le prestataire de la collectivité peut avoir été autorisé à acquitter la taxe d'après le régime des débits. Cette autorisation fait partie des mentions obligatoires à porter sur les factures émises par ce prestataire. Dans ce cas, le critère d'application du changement de taux est la date de la facture. Le comptable procède donc au paiement dans les conditions habituelles.

1.2. LES PRESTATIONS DE SERVICES EFFECTUÉES PAR LES COLLECTIVITÉS LOCALES ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX

Les collectivités locales et établissements publics locaux peuvent se trouver dans la position de prestataires de services.

Dans ce cas, les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à déclarer l'ensemble de leurs opérations imposables au titre d'une période déterminée en retenant le total des sommes ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période (DB 3 A-444 n° 9 et 10).

Dans ces conditions, le comptable fera l'application du régime des débits. Il vérifie ainsi l'application du changement de taux par rapport à la date d'émission du titre. Si le titre est émis avant le 1^{er} avril et pris en charge dans les écritures du comptable après cette date, c'est le taux de 20,60 % qui s'applique.

2. L'APPLICATION AUX MARCHÉS PUBLICS

2.1. CHANGEMENT DE TAUX DE T.V.A EN COURS DE MARCHÉ.

2.1.1. Pour les fournitures

☞ Dans le cadre des marchés donnant lieu à des paiements partiels définitifs, le transfert de propriété des biens a lieu lors de chaque livraison.

Pour les livraisons effectuées avant le 1^{er} avril, l'ancien taux s'applique. Pour les livraisons effectuées après cette date, c'est le nouveau taux qui est retenu.

Il n'y a donc aucune modification à apporter en fin de marché.

☞ Cas où le marché de fournitures prévoit expressément le versement d'acomptes ainsi qu'un transfert de propriété en fin de marché.

Ces marchés de fournitures avec versement d'acomptes et transfert de propriété en fin de marché sont assimilés à des contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété.

Ainsi, l'exigibilité intervient lors de la remise matérielle des biens, quelle que soit la date de transfert de propriété. Dès lors, les sommes correspondant à une livraison intervenue avant le 1^{er} avril ne bénéficient pas du taux de TVA de 19,6 %, quelle que soit la date de leur paiement.

2.1.2. Pour les services

☞ *Régime des encaissements*

S'agissant des mandats afférents à une demande de paiement émise avant le 1^{er} avril et comportant le taux de TVA de 20,6 % :

- si le comptable a payé à compter du 1^{er} avril, il appelle l'attention de l'ordonnateur sur le fait que les règlements correspondants auraient dû bénéficier du taux de 19,6 %.

L'ordonnateur peut, s'il le souhaite, demander au titulaire du marché d'émettre une rectification du paiement. Cette rectification sera fournie à l'appui du mandat de réduction émis pour la régularisation de l'opération ou à l'appui du paiement suivant –s'il y en a un- qui sera diminué du trop versé ;

- si ces mandats se trouvent en instance de paiement, le comptable peut payer au taux de 20,6 % et suivre la procédure indiquée ci-dessus.

S'il le juge préférable, le comptable peut également prendre immédiatement l'attache de l'ordonnateur et lui demander d'indiquer son choix.

L'ordonnateur confirme alors par écrit le taux de 20,6 % ou, s'il le souhaite, notamment pour les versements d'un montant élevé, il demande l'application immédiate du taux de 19,6 %. Dans ce cas, l'ordonnateur demande au titulaire d'émettre une demande de paiement modifiée.

Compte tenu des circonstances tout à fait exceptionnelles dans lesquelles ce changement de taux est intervenu, et sous réserve de l'exécution des autres contrôles leur incombant, les éventuelles demandes de remise gracieuse formulées par les comptables seront examinées avec la plus grande bienveillance pour le cas où leur responsabilité serait mise en jeu par le juge financier.

☞ Régime des débits

La date à prendre en compte est celle de l'émission de la facture.

2.1.3. Pour les travaux

Les travaux immobiliers peuvent être soumis à 3 régimes différents : le régime des encaissements, le régime des débits sur option ou encore pour certains travaux le régime de la livraison sur option également.

☞ pour le régime des encaissements et le régime des débits

voir supra (paragraphe 2.1.2. Services)

☞ pour le régime de la livraison des travaux

Les entrepreneurs de travaux immobiliers peuvent acquitter, sur option, la TVA au moment de la livraison pour les travaux exécutés dans le cadre d'un marché unique comportant la fourniture de biens meubles et l'installation ou l'incorporation à un ouvrage immobilier des matériels ou appareils fournis.

Les travaux immobiliers susceptibles de bénéficier de ce régime portent sur la construction, la livraison, la réparation ou la réfection des voies et bâtiments des établissements publics à caractère industriel et commercial assujettis à la TVA.

L'entrepreneur doit indiquer, par une mention expresse dans les contrats établis pour les marchés en cause qu'il a opté pour ce régime. Il doit également reproduire cette indication sur toutes les factures et sur tous les mémoires qu'il délivre au maître de l'ouvrage.

L'entrepreneur qui exerce l'option ne peut facturer la taxe sur la valeur ajoutée avant que la livraison des travaux ne soit intervenue. Le taux de 19,6 % s'applique aux livraisons qui interviennent à compter du 1^{er} avril 2000. Dans cette situation, il n'y a lieu de procéder à aucune régularisation concernant les acomptes acquittés avant cette date puisque ceux-ci ne comportent pas la TVA.

Toutefois, la facturation de la TVA à l'occasion de l'encaissement d'un seul acompte précédant la livraison entraîne l'annulation de l'option et rend la taxe immédiatement exigible sur tous les encaissements reçus au titre des marchés en cours. Dans cette hypothèse, il convient d'appliquer le taux de 20,6 % aux encaissements reçus avant le 1^{er} avril 2000.

2.2. CHANGEMENT DE TAUX DE T.V.A ET RÉVISIONS DE PRIX

Les indices de révision de prix ne sont pas toujours connus lors de l'établissement de l'acompte. Dans ce cas, le code des marchés publics (articles 171 et 345) et le C.C.A.G. travaux (article 13.21) prévoient qu'il est fait application du dernier coefficient connu. L'acompte qui suit la publication du dernier indice effectif permet l'ajustement de la révision de prix.

En cas d'ajustement du montant de la révision après le 1^{er} avril sur des situations de travaux antérieures à cette date, lorsque pour ces travaux l'exigibilité intervient à l'encaissement, il convient d'appliquer à cet ajustement le taux de 19,6 %.

2.3. CHANGEMENT DE TAUX DE T.V.A ET AVANCE FORFAITAIRE

Le taux de T.V.A de l'avance est le taux applicable à la date de son versement.

Pour la récupération de l'avance, il y a lieu de récupérer la totalité des sommes versées, quel que soit le taux de T.V.A appliqué.

Ainsi, le changement de taux de T.V.A qui peut intervenir entre le versement et la récupération de l'avance n'a pas d'effet.

2.4. CHANGEMENT DE TAUX DE T.V.A ET CAUTION (CAUTION PERSONNELLE ET SOLIDAIRE, GARANTIE À PREMIÈRE DEMANDE)

La caution est constituée sur la base du montant initial du marché T.T.C.

Il n'est pas indispensable, si le changement de taux est intervenu en cours de marché, que l'organisme public contractant libère la caution pour le montant correspondant au différentiel de taux de T.V.A.

Toutefois, si l'établissement qui s'est porté caution ou le titulaire du marché le demande, l'acheteur public ne peut refuser cet ajustement. Il doit en faire part au comptable, à qui il remet copie de la mainlevée partielle.

2.5. CHANGEMENT DE TAUX DE T.V.A ET RETENUE DE GARANTIE

La retenue de garantie fait partie intégrante de l'acompte. Elle est donc forcément assortie du même taux de T.V.A que l'acompte.

Pour tout acompte faisant l'objet d'un ajustement (cf. hypothèses évoquées supra), l'acheteur public récupère le différentiel affectant la retenue de garantie dû au changement de taux de TVA.

Ainsi, dans le cadre du paiement suivant, s'il y en a un, la somme mandatée au titre de la retenue de garantie sera diminuée de ce différentiel. S'il n'y a pas d'autre paiement, la somme en cause est acquise entièrement à l'acheteur public.

En tout état de cause, le taux de T.V.A applicable à la retenue de garantie est indifférent pour la libération de celle-ci puisque le comptable verse alors le montant exact de la retenue qui a été effectuée.

2.6. CHANGEMENT DE TAUX DE T.V.A ET RETENUES PROVISOIRES

Les retenues provisoires sont prévues par le C.C.A.G. travaux (article 20) en cas de retard dans la remise des documents conformes à l'exécution.

Ces retenues sont opérées sur le dernier décompte mensuel et payées après la remise complète des documents. Le comptable rembourse alors exactement la somme retenue, quel que soit le taux de T.V.A qui lui a été appliqué.

2.7. CHANGEMENT DE TAUX DE T.V.A ET INTÉRÊTS MORATOIRES

Les intérêts moratoires sont calculés à partir du montant T.T.C du principal.

Au cas où le principal fait l'objet d'un ajustement du fait du changement de taux de T.V.A, les intérêts moratoires subissent donc une diminution.

Ainsi, dans le cadre du paiement suivant, s'il y en a un, la somme mandatée sera diminuée de cette différence. S'il n'y a pas d'autre paiement, le titulaire du marché rembourse la somme en cause.

Toute difficulté rencontrée dans l'application de ces dispositions devra être portée à la connaissance de la Direction Générale sous le timbre du bureau 6B ou du bureau 6C selon la collectivité concernée.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique
LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 6^{ÈME} SOUS-DIRECTION

OLLIVIER GLOUX

ANNEXE N° 1 : Tableau récapitulatif de l'élément déterminant le changement d'application du taux de T.V.A.

TABLEAU RÉCAPITULATIF DE L'ÉLÉMENT DÉTERMINANT LE CHANGEMENT D'APPLICATION DU TAUX DE TVA

Exigibilité De la TVA	Droit commun	Option	Option
Nature de la prestation			
Livraison des biens meubles	Au moment du transfert de propriété		
Location vente ou vente avec clause de réserve de propriété de biens meubles	Au moment de la remise matérielle des biens, indépendamment du transfert de propriété		
Prestations de services	Au moment de l'encaissement des acomptes ou du prix	Régime des débits : date d'émission de la facture (si acompte/avance versé avant le 1.04, il demeure soumis au taux de 20,6 %)	
Travaux immobiliers	Au moment de l'encaissement des acomptes ou du montant du mémoire ou facture	Régime des débits : date d'émission de la facture	Livraison des travaux
Livraison d'immeubles	Date de l'acte de mutation		
Vente à terme d'immeuble ou en état futur d'achèvement (se reporter à l'instruction du 27 mars (I-5-a) et à l'instruction du 29 mai)	Un assouplissement a été apporté au régime ci-dessus : Sommes encaissées avt le 01/04 : 20,6 % Sommes encaissées à compter du 01/04 : 19,6 % A condition que l'acte de mutation soit antérieur au 01.04 et que l'achèvement de l'immeuble intervienne après le 01.04		
Livraison de biens donnant lieu à décomptes ou encaissements successifs (fourniture d'électricité, gaz...)	Lors de l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou encaissements se rapportent.	Régime des débits : date d'émission de la facture	
Prestations de services donnant lieu à décomptes ou encaissements successifs (location, crédit-bail,...)	Lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération	Régime des débits : date d'émission de la facture	

ANNEXE N° 2 : Modèle d'avis de mise en recouvrement du trop versé.

RECTO

DÉSIGNATION DE LA COLLECTIVITÉ
OU DE L'ÉTABLISSEMENT

COMPTABLE CHARGÉ
DU RECOUVREMENT

AVIS DE MISE EN RECOUVREMENT

Formant titre exécutoire en application de
l'article L.252A du Livre des procédures fiscales

M.
.....
.....

Madame, Monsieur,

Je vous informe que vous êtes redevable d'un trop versé de TVA consécutif au changement des taux de 20,6 % à 5,5 %.

Je vous saurais gré de bien vouloir vous acquitter, dès réception, du règlement des sommes dont le détail figure au verso, auprès du comptable à l'adresse indiquée ci-dessus.

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

A

Emis et rendu exécutoire le
(Articles 2342-4 et 3342-23
du C.G.C.T.)

L'ordonnateur

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

VERSO

RÉFÉRENCES À RAPPELER
Mandat de réduction/d'annulation n°

Facture d'origine	Émise le	Base HT	TVA acquittée à 20,6 %	TVA à 5,5 %	Trop versé
TOTAL :					

MODALITÉS DE RÈGLEMENT :

- Par règlement en numéraire à la caisse du comptable chargé du recouvrement : veuillez rapporter dans ce cas le présent avis en venant payer, un reçu vous sera remis.
- Par chèque bancaire ou postal adressé au comptable chargé du recouvrement.
- Par mandat ou virement sur le compte courant postal du comptable chargé du recouvrement.

LIBELLEZ obligatoirement le chèque ou le mandat à l'ordre du TRESOR PUBLIC, dans votre intérêt n'envoyez en aucun cas un chèque sans indication du bénéficiaire ainsi que des références de la créance dont vous vous acquittez.

VOIES DE RECOURS :

Dans le délai de 2 mois suivant la notification du présent acte (article L.1617-5 du code général des collectivités territoriales), vous pouvez contester la somme mentionnée ci-dessus en saisissant directement le tribunal administratif compétent.

RENSEIGNEMENTS, RÉCLAMATIONS, DIFFICULTÉS DE PAIEMENT :

- Renseignements : Si vous souhaitez obtenir des renseignements sur le décompte ou la mise à votre charge des sommes dues ou si vous estimez qu'une erreur a été commise, adressez-vous aux services de la collectivité ou de l'établissement désigné au recto du présent acte.
- Réclamations : Si vous avez une réclamation amiable à formuler, adressez-vous aux services de la collectivité ou de l'établissement désigné au recto du présent acte.
Veuillez avoir l'obligeance d'informer également le comptable chargé du recouvrement de votre démarche en précisant les références de l'avis.
Attention : la contestation amiable ne suspend pas le délai de saisine du juge judiciaire.
- Difficultés de paiement : Si vous avez des difficultés pour régler la somme qui vous est réclamée, adressez-vous, muni des justificatifs de votre situation au comptable chargé du recouvrement désigné au recto du présent acte.

ANNEXE N° 3 : Instruction DGI du 27 mars 2000 relative au taux normal de la TVA parue au bulletin officiel des impôts n° 3 c-4-00 du 30 mars 2000.



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 C-4-00

N° 63 du 30 MARS 2000

3 C.A. / 14

INSTRUCTION DU 27 MARS 2000

TVA. TAUX NORMAL

(C.G.I., art. 278 et 296)

NOR : ECOF 0030013 J

[Bureaux D 1, D 2 et G 2]

P R E S E N T A T I O N

Le Gouvernement a décidé d'abaisser de 20,60 % à 19,60 % le taux normal de la TVA à compter du 1er avril 2000.

La présente instruction commente les modalités d'application de cette disposition, qui sera prochainement soumise au Parlement.

•

ANNEXE N° 3 (suite)

Le Gouvernement a décidé de baisser de 20,60 % à 19,60 % le taux normal de la TVA à compter du 1er avril 2000. Le taux normal de 9,50 % applicable dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion est abaissé à 8,50 % à compter de la même date.

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE

I. Taux applicable

Le taux normal de la TVA prévu à l'article 278 du code général des impôts est fixé à 19,60 % à compter du 1er avril 2000. Il concerne la France métropolitaine, y compris la Corse.

Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, le taux normal de la TVA est fixé à 8,50 % à compter du 1er avril 2000. Tous les commentaires de la présente instruction concernant les conditions d'application des taux de 20,60 % ou de 19,60 % sont transposables aux taux de 9,50 % et 8,50 %.

II. Opérations concernées

Le champ d'application du taux normal demeure inchangé.

Les opérations soumises au taux nouveau de 19,60 % sont celles qui relevaient du taux de 20,60 % avant le 1er avril 2000.

Ces opérations sont décrites dans la documentation de base 3 C 3 et 3 G 221.

Ce taux s'applique à des prix hors TVA. Le prix hors taxe est obtenu à partir du prix taxé comprise en appliquant à ce dernier un coefficient de conversion égal à 0,836 en France métropolitaine (0,921 dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion).

Remarque : en cas d'annulation d'une opération ou de modification de son prix (notamment en cas de rabais donnant lieu à un avoir), la rectification doit être opérée au taux normal applicable à l'opération d'origine (les redevables conservent néanmoins la possibilité d'opérer des rabais nets de taxe dans les conditions habituelles : DB 3 D 1211 n° 41 à 44).

B. MODALITES D'APPLICATION

I. Date d'entrée en vigueur

Le taux de 19,60 % est applicable aux opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est intervenue à compter du 1er avril 2000.

1. Livraisons de biens meubles

Compte tenu des termes de l'article 269-2-a du code général des impôts, le taux de 19,60 % s'applique, indépendamment de la date de commande, de facturation ou de paiement, aux livraisons de biens meubles corporels définies à l'article 256-II du code général des impôts, effectuées à compter du 1er avril 2000.

La livraison d'un bien meuble corporel est définie par le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire. L'exigibilité de la taxe, qui coïncide avec le fait générateur, intervient donc lors du transfert de propriété (CGI, art. 256-II-1°, DB 3 A 1141 et 3 B 211).

Il est rappelé que pour les biens meubles corporels remis dans le cadre de contrats de location-vente ou de contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété, ces opérations sont assimilées à des livraisons de biens (cf. DB 3 B 211 n° 10 et s.). Dès lors, l'exigibilité intervient lors de la remise matérielle des biens, quelle que soit la date du transfert de propriété. Le taux normal de 19,60 % s'applique donc aux biens dont la remise matérielle intervient à compter du 1er avril 2000.

2. Prestations de services

Le taux de 19,60 % s'applique aux prestations de services dont l'exigibilité, c'est-à-dire l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération, intervient à compter du 1er avril 2000, quelle que soit la date à

ANNEXE N° 3 (suite)

laquelle la prestation a été exécutée. Dans cette situation, toutes les sommes encaissées à compter du 1er avril 2000 sont donc soumises au nouveau taux de 19,60 %. Cela étant, une mesure de simplification décrite au d du II peut être retenue pour les opérations réalisées entre assujettis.

Il est rappelé que les opérations de façon constituent des prestations de services.

Lorsque l'entreprise a été autorisée à acquitter la taxe d'après les débits, l'exigibilité intervient au moment de ces débits, c'est-à-dire, en pratique, au moment où la facture est émise. Le taux de 19,60 % s'applique donc aux prestations pour lesquelles une facture est émise à compter du 1er avril 2000. En tout état de cause, les avances et acomptes perçus au titre de ces prestations avant le 1er avril 2000 demeurent soumis au taux de 20,60 %.

Par ailleurs, il est rappelé que les entrepreneurs de travaux immobiliers, qui sont considérés comme des prestataires de services, peuvent, dans certaines conditions, opter pour le paiement de la taxe sur les livraisons (cf. DB 3 B 261).

3. Livraisons de biens et prestations de services donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs

Le fait générateur de ces opérations se produit à l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou les encaissements se rapportent (CGI, art. 269-1-a bis).

Pour les livraisons de biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs (ex. : fourniture d'électricité, de gaz ...), l'exigibilité coïncide avec le fait générateur.

Elle peut toutefois intervenir, pour les livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ou de biens similaires, au moment du débit sur autorisation du directeur des services fiscaux.

L'exigibilité intervient, en tout état de cause, dès la perception d'acomptes et à concurrence du montant de ces derniers lorsqu'il en est demandé avant l'intervention du fait générateur ou du débit (CGI, art. 269-2-a).

L'exigibilité de la taxe afférente aux prestations de services donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs (ex. : location, crédit-bail, abonnement à des services...) intervient lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur autorisation du directeur des services fiscaux, d'après les débits.

4. Opérations portant sur les véhicules automobiles

Les conséquences du changement de taux varient en fonction de la nature de ces opérations.

a) Ventes

S'agissant des véhicules automobiles, la livraison intervient au moment où le bien est individualisé, c'est-à-dire, en général, au moment où le véhicule est placé sous la responsabilité du client. Cela correspond à la remise à l'acheteur du véhicule, muni des clés et des documents d'accompagnement, tels que le certificat d'immatriculation, bon de garantie... Les véhicules faisant l'objet d'une immatriculation provisoire dans la série WW sont placés sous la responsabilité du client ; la livraison intervient donc dès ce moment, sans attendre l'immatriculation définitive.

b) Locations

Pour les contrats de location en cours au 1er avril 2000, les loyers perçus avant le 1er avril 2000 sont soumis au taux de 20,60 % et les loyers perçus à compter du 1er avril 2000 seront soumis au taux de 19,60 %.

Exemple : Cas de la location à l'année d'une voiture donnant lieu à l'établissement de décomptes bimestriels payables à terme échu. Pour la période du 1er mars 2000 au 30 avril 2000, le loyer est encaissé le 30 avril. S'agissant d'une prestation de services, l'exigibilité intervient au moment de l'encaissement. Les sommes facturées au titre de cette période sont donc soumises au taux de 19,60 %.

Si l'entreprise de location a été autorisée à acquitter la taxe d'après les débits, l'exigibilité intervient au moment du débit, c'est-à-dire, en pratique, au moment de la facturation. Si la facture relative à la période du 1er mars au 30 avril est délivrée le 15 mars 2000, les sommes facturées sont soumises au taux de 20,60 %.

Bien entendu, si un acompte a été perçu avant le 1er avril 2000, il est soumis, en tout état de cause, au taux de 20,60 %.

Les mêmes règles s'appliquent aux opérations de crédit-bail et de location avec option d'achat.

ANNEXE N° 3 (suite)

c) Contrats de location-vente

Dans cette situation, l'exigibilité intervient lors de la remise matérielle des biens, quelle que soit la date du transfert de propriété.

Dès lors, le taux de 20,60 % s'applique aux sommes perçues au titre de ces contrats, même si elles sont versées à compter du 1er avril 2000, lorsque le véhicule a été remis au client avant le 1er avril 2000.

5. Cas particuliers

a) Livraisons d'immeubles entrant dans le champ d'application de la TVA

Aux termes de l'article 269-1-c du code général des impôts, le fait générateur des mutations à titre onéreux et des apports en société entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257 du code général des impôts se produit à la date de l'acte qui constate l'opération ou, à défaut, au moment du transfert de propriété. La taxe est en principe exigible lors de la réalisation du fait générateur (cf. DB 8 A 122).

Le taux de 19,60 % s'applique donc à toutes les ventes d'immeubles constatées par un acte conclu à compter du 1er avril 2000. Les ventes constatées dans un acte conclu avant le 1er avril 2000 sont en principe soumises au taux de 20,60 %.

Toutefois, s'agissant des ventes d'immeubles à construire au sens des articles L. 261-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation (ventes à terme ou en état futur d'achèvement) qui donnent lieu à des encaissements postérieurs au 31 mars 2000, celles-ci bénéficient du taux de 19,60 % pour les encaissements intervenus à compter du 1er avril 2000, lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- l'acte qui constate la mutation a été conclu avant le 1er avril 2000 ;
- l'achèvement de l'immeuble intervient à compter du 1er avril 2000.

Cette solution s'applique à toutes les ventes d'immeubles à construire répondant aux conditions ci-dessus, que le vendeur ait ou non été autorisé à acquitter la taxe selon les encaissements (article 252 de l'annexe II au code général des impôts).

Pour les opérations en cause, un acte rectificatif devra être établi. A cet égard, il est rappelé que l'établissement d'un acte rectificatif postérieur au 1er avril 2000 ne sera pas soumis à la taxe de publicité foncière dès lors que celui-ci ne modifie pas l'assiette des droits dus. Par ailleurs, le paiement du droit fixe prévu à l'article 680 du code général des impôts ne sera pas exigé lors de la publication des actes rectificatifs établis dans cette circonstance pour les besoins de l'application du taux de 19,60 % aux encaissements postérieurs au 1er avril 2000.

b) Travaux immobiliers effectués dans le cadre d'un contrat de construction d'une maison individuelle régi par le titre III du livre II du code de la construction et de l'habitation

Les contrats de construction d'une maison individuelle régis par le titre III du livre II du code de la construction et de l'habitation sont des marchés de travaux qui consistent en la fourniture de travaux immobiliers. Ils mettent en présence un maître d'ouvrage et un constructeur chargé de réaliser la construction et titulaire d'une garantie de livraison délivrée par un établissement de crédit ou d'assurance.

L'exigibilité de la taxe intervient, en principe, lors de l'encaissement des acomptes ou du prix. Les encaissements effectués à compter du 1er avril 2000 bénéficient donc du taux de 19,60 %, quelle que soit la date de réalisation des travaux.

Toutefois, la mesure de simplification décrite au d du II est applicable.

II. Conséquences des nouvelles dispositions sur les obligations des redevables

Les conséquences de l'abaissement du taux varient selon le régime d'imposition.

Toutefois, les entreprises n'ont aucune formalité nouvelle à accomplir.

ANNEXE N° 3 (suite et fin)

a) Entreprises placées sous le régime du réel normal ou relevant du régime simplifié d'imposition ayant opté pour les modalités déclaratives du régime réel normal (régime dit du mini-réel) et redevables agricoles déposant des déclarations CA 3 trimestrielles

Pour tenir compte de l'abaissement du taux de la TVA pour l'établissement de la déclaration CA 3 du mois d'avril 2000 déposée en mai (ou du 2ème trimestre 2000 déposée en juillet), dans l'attente de l'aménagement des imprimés 3310 (M) CA 3 ou 3310M-CA 3 DOM, les redevables devront déclarer les opérations passibles du taux de 19,60 % (ou 8,50 %) sur la ligne 13 du formulaire, spécialement prévue à cet effet. La mention « taux de 19,60 % » (ou « taux de 8,50 % ») devra être portée en regard de cette ligne.

b) Entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition

Les entreprises concernées déposent une seule déclaration annuelle faisant ressortir les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées.

Les opérations passibles du taux de 19,60 % (ou 8,50 %) devront être portées sur cette déclaration annuelle CA 12/CA 12 E ligne 8.

Par ailleurs, depuis l'acompte exigible en décembre 1999, les redevables relevant du régime simplifié d'imposition peuvent, sous certaines conditions, moduler à la baisse leurs acomptes trimestriels et imputer sur lesdits acomptes la taxe déductible afférente aux immobilisations (BOI 3 F-3-99). Bien entendu, les redevables peuvent moduler leurs acomptes à raison de l'abaissement du taux normal de la TVA.

c) Entreprises placées sous le régime simplifié de l'agriculture déposant une déclaration annuelle de régularisation

Il est rappelé que les redevables peuvent surseoir au paiement des acomptes, dans les conditions prévues par l'article 1693 bis du code général des impôts.

Les opérations taxables au nouveau taux seront portées sur la déclaration annuelle CA 12 A de l'année 2000, déposée au plus tard le 5 mai 2001, qui sera aménagée en conséquence.

d) Précisions concernant la facturation

Les factures délivrées par les redevables à compter du 1er avril 2000 devront distinguer, le cas échéant, le prix ou la partie du prix des opérations selon qu'elles sont soumises au taux de 20,60 % ou à celui de 19,60 % et faire apparaître la taxe y afférente.

Certaines opérations soumises, en tout ou partie, au taux de 19,60 % ont pu faire l'objet, avant le 1er avril 2000, d'une facturation mentionnant le taux de 20,60 % et le montant de la taxe correspondante.

Dans cette hypothèse, les redevables devront adresser à leurs clients des factures rectificatives faisant apparaître le taux de 19,60 %. A défaut, ils seront tenus d'acquitter au Trésor la taxe au taux de 20,60 % en application des dispositions de l'article 283-3 du code général des impôts, même si tout ou partie du prix pouvait en principe bénéficier de l'abaissement de taux intervenu.

Mesure de simplification : Pour éviter notamment la complexité des enregistrements comptables, il est admis, lorsque le preneur d'une prestation facturée avec un taux de 20,60 % avant le 1er avril 2000 est un assujetti, que les sommes encaissées par le fournisseur après le 1er avril 2000 puissent rester soumises au taux de 20,60 %. L'application de cette mesure de simplification est laissée à l'initiative des parties.

Remarque : Factures adressées à un assujetti étranger qui sollicite le remboursement de la TVA en application des 8ème et 13ème directives.

Conformément aux dispositions des instructions 3 E-1-83 du 7 février 1983 et 3 D-6-90 du 6 juillet 1990, l'envoi de factures rectificatives aux assujettis étrangers n'est pas autorisé lorsqu'une taxe a été indûment facturée, sous réserve du cas spécifique des factures complémentaires (cf. BOI 3 D-2-99).

En contrepartie de cette interdiction, il est admis que la taxe facturée soit remboursée à l'assujetti étranger selon les modalités prévues aux articles 242-0 M et 242-0 T de l'annexe II au code général des impôts.

Par suite, les assujettis qui ont facturé avant le 1er avril 2000 des opérations (notamment des prestations de services) au taux de 20,60 % à un assujetti étranger ne doivent donc pas émettre de factures rectificatives. Bien entendu, le client étranger pourra obtenir dans les conditions habituelles le remboursement de la taxe facturée au taux normal de 20,60 %.

La Secrétaire d'Etat

Florence PARLY

ANNEXE N° 4 : Instruction DGI du 29 mai 2000 relative à l'application du changement du taux normal aux ventes d'immeubles à construire, parue au Bulletin Officiel des Impôts n° 104 du 5 juin 2000.



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 C-6-00

N° 104 5 JUIN 2000

3 C.A. / 17

INSTRUCTION DU 29 MAI 2000

TVA. TAUX NORMAL. APPLICATION AUX VENTES D'IMMEUBLES A CONSTRUIRE

NOR : ECO F 00 30016 J

[Bureau D 2]

PRÉSENTATION

L'instruction du 27 mars 2000 (BOI 3 C-4-00) a précisé les conditions d'application du taux normal de 19,60 % (ou de 8,50 % dans les départements d'outre-mer) à compter du 1er avril 2000.

La présente instruction allège les obligations documentaires liées à l'application du taux de 19,60 % aux ventes d'immeubles à construire conclues avant le 1er avril 2000. Elle prévoit l'émission par le vendeur, au plus tard lors du dernier appel de fonds, d'une facture rectificative faisant apparaître l'incidence de la réduction du taux de la taxe sur la valeur ajoutée aux lieu et place de l'obligation d'établir un acte rectificatif bilatéral.

ANNEXE N° 4 (suite et fin)

1. Rappel de la mesure

L'instruction du 27 mars 2000 (a) (BOI 3 C-4-00) a précisé les conditions d'application du taux normal de 19,60 % (ou de 8,50 % dans les départements d'outre mer) à compter du 1er avril 2000.

S'agissant des livraisons d'immeubles entrant dans le champ d'application de la TVA, les ventes d'immeubles à construire bénéficient, sous certaines conditions, du taux de 19,60 % pour les encaissements intervenus à compter du 1er avril 2000, que le vendeur ait ou non été autorisé à acquitter la taxe selon les encaissements.

Il est rappelé que l'application du taux de 19,60 % n'est pas subordonnée à la conclusion d'un nouveau contrat ou d'un nouvel acte de vente.

Le Parlement sera saisi d'un texte confirmant l'application dérogatoire du taux de 19,60 % aux encaissements intervenus à compter du 1er avril 2000 lorsque la vente d'un immeuble à construire conclue avant cette date a donné lieu à exigibilité de la taxe.

2. Conséquences formelles

L'application du taux de 19,60 % modifie le prix transactionnel T.T.C. initialement convenu entre les parties. Cette situation devrait, en principe, conduire à modifier l'acte d'origine qui comporte un taux et un montant de TVA devenus erronés.

Afin de simplifier les formalités liées à l'application du nouveau taux, la rédaction d'un nouvel acte authentique bilatéral n'est pas exigée.

En l'absence d'un tel acte, le vendeur doit établir pour chaque mutation une facture rectificative faisant apparaître l'incidence de la réduction du taux de TVA.

Cette facture, qui sera adressée à l'acquéreur au plus tard lors du dernier appel de fonds émis par le vendeur, doit notamment comporter l'identité des parties, la date de l'acte, le montant des encaissements intervenus avant le 1er avril 2000 qui sont soumis au taux de 20,60 % et le montant des sommes devant être acquittées par l'acquéreur à compter de cette date qui sont soumises au taux de 19,60 %.

Bien entendu, ces dispositions s'appliquent en métropole et dans les départements d'outre-mer.

Les dispositions de l'instruction 27 mars 2000 (BOI 3C-4-00) relatives aux ventes d'immeubles à construire sont donc rapportées sur ce point.

Remarque : Lorsque le vendeur n'a pas été autorisé à acquitter la taxe selon les encaissements, l'acheteur assujetti qui bénéficie d'un droit à déduction total ou partiel devra effectuer une régularisation au titre de la TVA qu'il a déjà déduite.

Annoter BOI 3 C-4-00

La Secrétaire d'Etat

FLORENCE PARLY