

T.V.A. et comptabilisation des emballages

ERIC DELESALLE

L'article 31-I de la loi de finances pour 1990 (1) a modifié le régime d'imposition à la T.V.A. des cessions de biens mobiliers d'investissement, en prévoyant notamment le principe de leur imposition sur le prix de vente total dès lors que la T.V.A. facturée au moment de leur acquisition avait été totalement ou partiellement récupérée (2)

Cette nouvelle règle s'applique donc aux emballages non restitués qui ont été constitués à compter du 1^{er} janvier 1990.

Une instruction administrative du 12 mars 1990 (3) a précisé l'ensemble des conséquences de la mise en œuvre de ce nouveau principe d'imposition à la T.V.A. Nous présentons ci-dessous une analyse de ces dispositions et de leurs interférences comptables, en précisant que celles-ci ne s'appliquent qu'aux emballages destinés aux tiers et livrés en même temps que leur contenu. Le matériel d'emballage, destiné aux besoins internes de l'entreprise, n'est pas concerné.

Définition des emballages

Les définitions suivantes figurent dans la terminologie du Plan comptable général (p. I. 30) :

■ *emballages* : « objets destinés à contenir les produits ou marchandises et livrés à la clientèle en même temps que leur contenu ; par extension, tous objets employés

dans le conditionnement de ce qui est livré » ;

■ *emballages perdus* : « emballages destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise » ;

■ *emballages récupérables* : « emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. Ces emballages constituent normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks ; ils sont alors comptabilisés comme tels. »

Sur le plan fiscal, les définitions de l'article 38 ter de l'annexe III du C.G.I. sont identiques ; il faut noter que le classement des emballages récupérables en immobilisations ou en stocks doit être effectué en fon-

tion des circonstances de fait (il ne s'agit pas d'une option offerte aux entreprises) (5).

Imposition des ventes à la T.V.A.

L'article 267-I-2^o du C.G.I. précise que « sont à comprendre dans la base d'imposition tous les frais acquittés par le client, à des titres divers, et qui peuvent être considérés comme des compléments de prix, ainsi que les *frais accessoires* aux livraisons de biens ou prestations de services, tels que commissions, intérêts, *frais d'emballage*, de transport demandés aux clients ».

Le principe est donc l'imposition à la T.V.A. des frais d'emballages accessoires à une vente assujettie à la T.V.A. Mais des règles spécifiques s'appliquent : il faut distinguer les emballages récupérables et consignés des emballages perdus et vendus.

Régime des emballages récupérables et consignés

Pour le fournisseur (qui établit la facture de consignation, la note d'avoir de déconsignation, etc.), la situation s'apprécie comme suit, qu'il s'agisse d'emballages constituant des immobilisations ou des stocks :

a) Lors de l'acquisition des emballages par le fournisseur :

1. Loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 (J.O. du 30 décembre 1989).

2. Voir R.F.C. n° 211, avril 1990, p. 24.

3. Instruction 3 K-1-90 du 12 mars 1990.

4. Pour mise à jour de la note publiée dans la R.F.C. n° 199, mars 1989, p. 62.

5. Voir en ce sens :

- C.E., 3 février 1984, n° 27.227,
- réponse ministérielle Authié,
J.O. Sénat du 12 septembre 1985 (p. 1708).

La T.V.A. facturée est déductible selon les règles du droit commun.

b) Lors de la consignation des emballages par le fournisseur au client :

Par principe, la T.V.A. n'a pas à être facturée par le fournisseur ; l'opération de consignation s'opère hors taxe (6).

c) Lors de la déconsignation des emballages :

Deux cas doivent être distingués :

■ **Cas 1 :** les emballages sont rendus par le client « dans le délai en usage dans la profession » : la déconsignation échappe alors totalement à la T.V.A. (y compris le boni éventuel).

■ **Cas 2 :** autres cas (emballages rendus hors délai ou non rendus) : les emballages sont alors considérés comme vendus.

La déconsignation est imposable à la T.V.A. (le prix de consignation est supposé être T.T.C.), au taux propre applicable aux emballages visés. Ce régime d'imposition à la T.V.A. s'applique pour les consignations effectuées à compter du 1^{er} janvier 1990.

Remarque :

Dans le régime précédent (consignation effectuée jusqu'au 31 décembre 1989), pour les emballages consignés — constituant des immobilisations et qui n'étaient pas visés dans la liste de l'ancien article 24 de l'annexe IV au Code général des impôts (7) —, la T.V.A. ne s'appliquait pas sur la déconsignation (même en cas de non retour ou de retour hors délai) : la T.V.A. initialement déduite par le fournisseur devait être reversée selon la régularisation par cinquième (8). Ce régime continue à s'appliquer pour les emballages consignés jusqu'au

31 décembre 1989, même si la régularisation intervient (du fait du non retour ou du retour hors délai) en 1990.

Traitement comptable

La société Alpha possède dix emballages Y (n'entrant pas dans la liste

6. Sauf option pour l'assujettissement de la consignation à la T.V.A. qui suit alors le régime de droit commun d'imposition à la livraison, et d'exportation en cas de retour.

7. Les emballages qui étaient visés à l'article 24 a et b de l'annexe IV au C.G.I. et qui constituaient des immobilisations susceptibles de emploi, en l'état ou après réparation, comprenaient :

— les sacs d'emballage en matière textile, naturelle, artificielle ou synthétique, en feuille de papier ou en feuille synthétique ;

— les fûts, tonnelets jerrycans, tambours, touques, bidons métalliques, articles de fonderie et de tonnellerie, containers, citernes, réservoirs ;

— tous les emballages immobilisés cédés à un négociant dans le délai de cinq ans.

A contrario, n'étaient pas soumises à la T.V.A. les déconsignations portant sur les autres emballages immobilisés :

— les bouteilles, casiers... ;

— tous les emballages immobilisés cédés à toute personne à l'issue du délai de cinq ans ou à des personnes autres que des négociants en objets d'occasion dans le délai de cinq ans.

8. Reversement égal à la déduction initiale diminuée d'une cinquième par année écoulée depuis celle de l'acquisition.

9. Par hypothèse, l'exercice social correspond à l'année civile.

de l'ancien article 24 de l'annexe IV au C.G.I.) acquis le 1^{er} janvier 1988, au prix unitaire de 1 000 F (la T.V.A. ayant été dûment récupérée).

Opérations effectuées en 1989/1990 (9) :

■ 15.11.1989 : consignation de 4 emballages Y au client Beta, au prix unitaire de 150 F (opération non soumise à la T.V.A.) ;

■ 15.01.1990 :

— retour de 2 emballages Y par le client Beta « dans le délai en usage dans la profession » : la reprise est opérée au prix unitaire de 130 F ;
— constatation de la « vente » des 2 emballages Y non rendus dans le délai par le client Beta.

■ 15.02.1990 : consignation de 6 emballages Y au client Beta, au prix unitaire de 160 F (opération non soumise à la T.V.A.).

■ 15.05.1990 :

— retour de 3 emballages Y par le client Beta « dans le délai en usage dans la profession » : la reprise est opérée au prix unitaire de 140 F ;
— constatation de la « vente » des 3 emballages Y non rendus dans le délai par le client Beta.

a) Hypothèse 1 : il s'agit d'emballages immobilisés

On pose que les emballages sont amortis linéairement sur une durée de cinq ans.

Le suivi comptable et fiscal est le suivant au titre des exercices 1989 et 1990 : (Tableau 1)

b) Hypothèse 2 : il s'agit d'emballages stockés

On pose que le système de l'inventaire intermittent est applicable.

Le suivi comptable et fiscal est le suivant au titre des exercices 1989 et 1990 : (Tableau 2)

LE POINT SUR

Tableau 1

Chez le fournisseur ALPHA			Chez le client BETA		
_____ 15/11/89 _____			_____ 15/11/89 _____		
4111	Clients	600		4096	600
4196	Clients - dettes pour emballages consignés		600	4011	Fournisseurs
	Facture de consignation n° ... (4 x 150)				Consignation du fournisseur Alpha (4 x 150)
_____ 31/12/89 _____			_____ 15/01/90 _____		
6811	Dotations aux amortissements	2 000			
2818	Amortissements des emballages		2 000		
	dotation 89 = 10 x 1 000 x 20 %				
_____ 15/01/90 _____			_____ 15/01/90 _____		
4196	Clients - Dettes pour emballages consignés	300		4011	Fournisseurs
4111	Clients		260	6136	Malis sur emballages
7086	Bonis sur reprises d'emballages consignés		40	4096	Fournisseurs - créances pour emballages consignés
	retour de 2 emballages				reprise de 2 emballages
_____ d° _____			_____ d° _____		
4196	Clients - dettes pour emballages consignés	300		6136	Malis sur emballages (10)
7752	Produits de cessions d'éléments d'actif		300	4096	Fournisseurs - créances pour emballages consignés
	vente de 2 emballages				non reprise de 2 emballages
_____ d° _____			_____ _____		
6811	Dotations aux amortissements	16,7			
2818	Amortissements des emballages		16,7		
	2 x 1 000 x 20 % x 0,5/12				
_____ d° _____			_____ _____		
6752	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	1 732,1			
2818	Amortissements des emballages	416,7			
2186	Emballages récupérables		2 000		
4455	Etat, TVA due	148,8			
	TVA à reverser :				
	2 x 1 000 x 18,6 % x $\frac{5-3}{5}$				
_____ 15/02/90 _____			_____ 15/02/90 _____		
4111	Clients	960		4096	Fournisseurs - créances pour emballages consignés
4196	Clients - dettes pour emballages consignés		960	4011	Fournisseurs
	facture de consignation n° ... (6 x 160)				consignation du fournisseur Alpha (6 x 160))
_____ 15/05/90 _____			_____ 15/05/90 _____		
4196	Clients - dettes pour emballages consignés	480		4011	Fournisseurs
4111	Clients		420	6136	Malis sur emballages
7086	Bonis sur reprises d'emballages consignés		60	4096	Fournisseurs - créances pour emballages consignés
	retour de 3 emballages				reprise de 3 emballages

LE POINT SUR

	d°				d°		
4196 Clients - dettes pour emballages consignés	300			6136 Malis sur emballages (10)	253		
4457 Etat, TVA collectée (300 x 0,843 x 18,6 %)		47		4456 Etat, TVA déductible	47		
7088 Ventes d'emballages vente de 2 emballages			253	4096 Fournisseurs - créances pour emballages consignés non reprise de 2 emballages			300
15/02/90				15/02/90			
4111 Clients	960			4096 Fournisseurs - créances pour emballages consignés	960		
4196 Clients - dettes pour emballages consignés facture de consignment n° ... (6 x 160)		960		4011 Fournisseurs consignment du fournisseur Alpha (6 x 160)			960
15/05/90				15/05/90			
4196 Clients - dettes pour emballages consignés	480			4011 Fournisseurs	420		
4111 Clients		420		6136 Malis sur emballages	60		
7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés retour de 3 emballages			60	4096 Fournisseurs - créances pour emballages consignés reprise de 3 emballages			480
15/05/90				15/05/90			
4196 Clients - dettes pour emballages consignés	480			6136 Malis sur emballages (10)	404,7		
4457 Etat, TVA collectée (480 x 0,843 x 18,6 %)		75,3		4456 Etat, TVA déductible	75,3		
7088 Ventes d'emballages vente de 3 emballages			404,7	4096 Fournisseurs - créances pour emballages consignés non reprise de 3 emballages			480
31/12/90				15/05/90			
6032 Variation des stocks des emballages	10 000						
3265 Emballages récupérables annulation stock initial		10 000					
ditto							
3265 Emballages récupérables	5 000						
6032 Variation des stocks des emballages constatation stock final			5 000				

Régime des emballages perdus et vendus

a) Soit l'emballage est facturé globalement avec la marchandise (contenu)

La T.V.A. s'applique sur le prix total.

Lorsque les taux de T.V.A. du contenant et du contenu sont différents, il convient de retenir l'imposition du prix de vente total au taux applicable à l'élément dont la valeur

12. Réponse ministérielle Cressard, Assemblée Nationale, J.O. du 14 décembre 1979, p. 11829.

13. Il a été aussi précisé dans une réponse ministérielle (Cressard, Assemblée Nationale, J.O. du 10 mai 1979, p. 3268) que « par valeur, il faut entendre le prix de revient de chaque élément à l'exclusion de l'emballage proprement dit (carton, polystyrène) destiné à protéger le contenant, et des frais de conditionnement du produit ».

est la plus élevée. Selon une réponse ministérielle (12), cette solution est applicable « non seulement lorsque le contenant est un objet pouvant être conservé ou destiné à être conservé par l'acheteur, après consommation du produit, pour un usage identique, similaire ou différent, mais également dans tous les autres cas, même dans celui où le contenant est détruit ou jeté, après consommation du contenu, parce qu'inutilisable pour un emploi identique, similaire ou différent » (13).

Toutefois, pour les produits alimentaires vendus dans des récipients en verre, le taux applicable est toujours celui du contenu.

b) Soit l'emballage est facturé à part et fait l'objet d'une vente distincte de celle du contenu

L'emballage est assujéti, au taux de T.V.A. qui lui est propre, dans les conditions suivantes :

■ Il s'agit d'un emballage neuf :

La T.V.A. se calcule sur la base du prix de vente total.

■ Il s'agit d'un emballage d'occasion :

La T.V.A. s'applique soit selon le régime des biens d'occasion (T.V.A. sur la marge), soit, sur option, sur le prix de vente total : l'instruction du 12 mars 1990 rappelle que « les négociants qui ont reçu des emballages d'occasion grevés de la T.V.A. sur leur prix total doivent, pour pouvoir déduire la T.V.A. sur leurs achats, acquitter cette taxe sur le prix total lors de la revente ».

Ce principe s'applique pour les

ventes réalisées depuis le 1^{er} janvier 1990 (14).

Remarque :

Sur le plan comptable, les règles du droit commun s'appliquent selon qu'il s'agit d'emballages achetés à l'extérieur (marchandises ou appro-

14. Pour les ventes réalisées jusqu'au 31 décembre 1989, il fallait distinguer :

- les emballages visés à l'article 24 de l'annexe IV au C.G.I., pour lesquels la T.V.A. se calculait sur la base du prix de vente total ;

- et les autres emballages, pour lesquels la T.V.A. se calculait sur la marge, à défaut d'option pour le calcul de la T.V.A. sur le prix de vente total.

15. Pour une discussion de ces critiques : voir article de M. Caudron in « Revue de Droit Comptable » n° 88.3 (septembre 1988), p. 73.

visionnements) ou d'emballages fabriqués par l'entreprise.

Les règles fiscales d'imposition à la T.V.A. des emballages, mises en harmonie avec la dix-huitième directive européenne du 18 juillet 1989, apparaissent donc comme plus simples qu'auparavant — du fait de la non-application de facto de certains régimes particuliers applicables à certaines catégories d'emballages. Il n'en reste pas moins que le suivi comptable rigoureux des comptes d'« emballages » constitue une impérieuse nécessité, qui réclame une organisation administrative efficace.

Une réflexion peut aussi être engagée sur le bien-fondé des solutions comptables actuellement admises, notamment dans le cadre d'entreprises appartenant à des secteurs particuliers (exemple : cas des entreprises fabriquant elles-mêmes leurs propres emballages consignés...) (15).

Éric DELESALLE,
Expert-comptable diplômé
Agrégé d'économie et de gestion.