

LES FRAIS DE TRANSPORT SUR VENTES - ESSAI DE TYPOLOGIE

Hervé Stolowy, Groupe HEC, département comptabilité - contrôle, expert comptable diplômé

En abordant la comptabilisation des frais de transport sur ventes à l'occasion d'un récent enseignement, nous avons relevé une très grande hétérogénéité de présentation entre plusieurs ouvrages de comptabilité générale. Nous avons même constaté qu'il existait souvent des divergences dans les traitements comptables indiqués.

Dans ce contexte, nous souhaiterions proposer une typologie¹ permettant d'enregistrer les frais de transport sur ventes². En l'absence de précision apportée par la Plan comptable général³, nous partageons l'avis émis par le Mémento comptable Francis Lefebvre⁴ selon lequel le traitement comptable dépend des clauses contractuelles de vente. Deux situations doivent alors être distingués⁵ :

- Les frais de transport sont engagés avant le transfert de propriété, c'est-à-dire aux risques et périls du vendeur ;
- Les frais de transport sont engagés après le transfert de propriété, c'est-à-dire aux risques et périls de l'acheteur.

1 - FRAIS DE TRANSPORT ENGAGÉS AVANT LE TRANSFERT DE PROPRIÉTÉ

1.1 Modalités de transport

Dans ces conditions, les modalités de transport n'ont pas d'importance : le transport peut avoir été effectué par le vendeur ou par un sous-traitant. Si le transport est réalisé par le vendeur avec ses propres moyens, il est enregistré dans sa comptabilité en charges par nature : amortissement du matériel de transport, carburant, entretien, salaires des chauffeurs... Dans le cas contraire, il est enregistré au débit du compte 6242 "Transports sur ventes" pour le montant hors taxes avec récupération de la TVA déductible.

¹ Voir tableau de synthèse en annexe.

² Cette typologie n'est qu'une proposition largement discutable et la Revue de droit comptable étant une revue d'opinion, tous les commentaires seront les bienvenus à l'adresse suivante : Groupe HEC, département comptabilité - contrôle, 1, rue de la Libération, 78351 - JOUY-EN-JOSAS CEDEX.

³ Conseil national de la comptabilité : *Plan comptable général*, 4ème édition, 1986.

⁴ Éditions Francis Lefebvre, 1994, § 643.

⁵ Nous n'aborderons pas, dans cet article, le transport sur vente du point de vue de l'acheteur ainsi que les spécificités de certains secteurs.

1.2 Refacturation des frais

Au moment de la facturation du bien vendu, les frais de vente peuvent ne pas figurer du tout sur la facture ou apparaître distinctement.

1.2.1 Frais inclus dans le prix de vente

Cette situation correspond à une vente dite "franco" (de port), c'est-à-dire que "le prix convenu comprend les frais de port"⁶. Elle n'appelle aucun commentaire en termes de comptabilisation puisque les frais ne sont pas explicites.

1.2.2 Frais facturés explicitement au client

Si des frais de vente sont facturés au client, il peut s'agir d'une vente dite "rendu", c'est-à-dire d'un contrat aux termes duquel le vendeur est tenu de transporter les marchandises au point de destination fixé par la convention⁷ ou d'une vente dite "arrivée", pour laquelle les risques du transport principal sont laissés au vendeur⁸. Dans ce cas, les frais ont le caractère d'élément du prix de vente du bien, quel que soit leur mode de calcul : forfait ou prix coûtant. Ils sont donc enregistrés avec le prix du bien dans un compte de ventes 701 à 707.

La refacturation de frais est soumise à la TVA au taux des biens livrés. Pour l'acheteur, la TVA est déductible dans les conditions normales.

2 - FRAIS DE TRANSPORT ENGAGÉS APRÈS LE TRANSFERT DE PROPRIÉTÉ

Les biens peuvent être transportés par les soins du vendeur⁹ aux risques et périls de l'acheteur : il s'agit d'une vente "départ"¹⁰.

Les modalités de transport deviennent alors essentielles pour envisager la comptabilisation des frais refacturés. Trois cas peuvent alors être distingués :

- Le transport est effectué par le vendeur avec ses propres moyens ;

⁶ Source : *Dictionnaire commercial*. Académie des sciences commerciales, Entreprise Moderne d'Édition, 1987, p. 298.

⁷ Source : *Dictionnaire commercial*, opus cité, p. 682.

⁸ Source : U. BRASSART, J.-M. PANAZOL et C. FILLET : *Lexique de commerce international*. Hachette, 1993, p. 239. En pratique, ce contrat correspond à une vente "rendu".

⁹ Par le vendeur lui-même ou par un transporteur.

¹⁰ Voir *Lexique de commerce international*, opus cité, p. 240.

- Le transport est effectué par un sous-traitant sans que cette opération ne soit juridiquement réalisée "pour le compte de l'acheteur" ;
- Le transport est effectué par un sous-traitant "pour le compte de l'acheteur".

2.1 Le transport est effectué par le vendeur avec ses propres moyens

Chez le vendeur, les frais sont enregistrés en charges par nature : amortissement du matériel de transport, salaires des chauffeurs...

La refacturation est obligatoirement réalisée au forfait, la notion de "prix coûtant" ayant peu de signification dans la mesure où la comptabilité analytique est nécessaire pour déterminer le coût du transport.

Les frais refacturés sont enregistrés au crédit du compte 7085 "Produits des activités annexes - Ports et frais accessoires facturés" pour leur montant hors taxes, auquel s'ajoute la TVA collectée à 18,60 %.

Au plan de la TVA, il faut en effet rappeler que les frais de transport facturés par le vendeur à son client représentent un élément du prix de vente imposable¹¹. Toutefois, ces frais peuvent être exclus de la base d'imposition et soumis au régime propre des opérations de transport¹² si les trois conditions suivantes sont respectées¹³ :

- le transport est distinct de la vente ;
- la vente doit être conclue aux conditions "départ", c'est-à-dire à un prix arrêté "marchandises prises dans le magasin du vendeur" ;
- le transport est en totalité à la charge et aux risques de l'acheteur et il est rémunéré distinctement : le fournisseur doit établir que la vente et le transport n'ont pas fait l'objet d'un marché global. Pour ce faire, s'il assure le transport au moyen de véhicules lui appartenant, le coût doit être facturé distinctement et il doit 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 de transports qu'il effectue. Pratiquement¹⁴, le prix facturé pour le transport doit dépendre du

¹¹ Article 267-I-2° du CGI.

¹² Soit une TVA au taux de 18,60 %.

¹³ Doc. adm. 3 B 1121-10 et s.

¹⁴ Voir *TVA : les points délicats et leurs solutions*. Revue Fiduciaire n° 795, septembre 1993, *Frais accessoires facturés*, pp. 9-15.

mode de transport, de la quantité livrée, du lieu de destination, et le barème éventuellement utilisé par le vendeur doit tenir compte des conditions d'exploitation spécifiques de l'entreprise concernant son matériel de transport.

En pratique, cette dissociation du prix de transport a perdu de son intérêt depuis la suppression du taux majoré. Elle conserve cependant son importance en matière d'exigibilité de la TVA, l'opération distincte de transport constituant une prestation de services dont la TVA est exigible à l'encaissement du prix¹⁵.

Chez l'acheteur, la TVA est déductible dans les conditions normales.

2.2 Le transport est effectué par un sous-traitant (cas général)

Dans de très nombreuses circonstances, le vendeur est obligé de faire appel à un sous-traitant pour livrer le bien objet de la vente. Ce dernier peut être évidemment une société de transport de biens mais aussi la Poste (ou sa filiale Chronopost), la SNCF ou même une compagnie aérienne...

Chez le vendeur, les frais de transport sont enregistrés au débit du compte 6242 "Transports sur ventes" auxquels il faut ajouter la TVA déductible.

Que la refacturation soit effectuée "prix coûtant" ou au forfait, c'est-à-dire en incluant une marge, nous pensons que les frais refacturés sont enregistrés au crédit du compte 7085 "Produits des activités annexes - Ports et frais accessoires facturés" pour leur montant hors taxes. Il faut en outre créditer la TVA collectée à 18,60 %.

Selon nous, il ne faut pas créditer le compte de charge 6242 "Transports sur ventes" même dans l'hypothèse où la refacturation est au prix coûtant car cette solution traduit une confusion avec le "débours" qui sera évoqué ci-dessous.

Il est d'ailleurs intéressant de noter que le projet de Plan comptable général datant de 1979 indiquait¹⁶, que *la subdivision du compte 708 "Ports facturés aux clients (ventes départ)" est créditée par le débit du compte 411 "Clients". Il s'agit essentiellement des ports facturés aux clients à l'occasion de ventes-départ lorsque la facturation effectuée ne correspond pas au montant exact des débours engagés par l'entreprise. Dans le cas*

¹⁵ Par voie de conséquence, elle est déductible au paiement du prix.

¹⁶ p. 152.

contraire, les frais de transport facturés aux clients pour le montant exact des débours sont inscrits au crédit d'une subdivision du compte 624 intitulée "Transports sur ventes".

Il convient enfin de noter que le texte du projet de Plan comptable évoquait deux situations : la refacturation au forfait et le débours, sans citer le cas décrit dans le présent paragraphe, c'est-à-dire la refacturation au franc le franc sans qu'il y ait **juridiquement** un débours.

Le paragraphe du projet a été supprimé dans l'édition définitive du Plan comptable 1982 et l'intitulé du compte 7085 est devenu "Ports et frais accessoires facturés". Toujours est-il que nous préférons la solution consistant à ne jamais créditer le compte de charge 6242, sauf cas de "débours".

Chez l'acheteur, la TVA est déductible dans les conditions normales.

2.3 Le transport est effectué par un sous-traitant "pour le compte de l'acheteur".

Dans ces circonstances, la somme avancée par le vendeur **dans le cadre d'un mandat** constitue un "débours", c'est-à-dire une somme pour laquelle, en cas de non-paiement, le client serait poursuivi¹⁷. L'enregistrement des débours est envisagé par le Plan comptable général¹⁸ sous le terme "d'opérations faites pour le compte de tiers".

Ces opérations peuvent être faites :

- soit en son nom seul ; dans ce cas, les charges et produits sont enregistrés dans les comptes par nature, selon les règles du droit commun ;
- soit en qualité de mandataire : dans ce cas, les opérations en résultant doivent être retracées chez le mandataire dans le compte du mandant de la classe 4, et seule la rémunération apparaît dans les comptes correspondant ouverts dans la comptabilité (comptes de la classe 7).

On déduit de ce texte que les frais de transport sur ventes devraient être comptabilisés au débit d'un compte de la classe 4. En pratique, les entreprises débitent un compte de la classe 6, le compte 6242 "Transports sur ventes", puis le crédite au moment de la facturation du bien. Cette simplification nous paraît admissible car elle est cohérente : le compte de charge disparaît, ce qui donne le même effet qu'un compte de tiers. A. Monchal précise¹⁹ que, cependant, à chaque fois

¹⁷ On cite traditionnellement comme exemples de débours les éléments suivants : droits de mutation, droits de douane acquittés pour le compte du propriétaire du bien...

¹⁸ p. II.137.

¹⁹ *Comptabilité générale*, Nathan, 1992, p. 115.

qu'il est possible de déterminer par avance que les frais sont supportés pour le compte de clients, il est préférable de ne pas utiliser de comptes de charges et d'imputer directement ces frais au compte du client.

En revanche, une difficulté de taille subsiste : le compte 6242 doit-il être débité pour son montant hors taxes ou toutes taxes comprises ?

Avant de proposer une solution, il convient de faire le point sur le régime fiscal des débours.

Aux termes de l'article 267-II-2° du CGI, ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition (à la TVA) *les sommes remboursées aux intermédiaires (...) qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants, portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage, et justifient auprès de l'administration des impôts de la nature ou du montant exact de ces débours.*

Ainsi, la doctrine administrative²⁰ a retenu trois conditions pour que les débours soient exonérés de TVA :

- il doit s'agir de dépenses engagées sur l'ordre et pour le compte des mandants ;
- une reddition de compte précise doit être effectuée ;
- les dépenses doivent être justifiées dans leur nature ou leur montant (factures des fournisseurs de biens ou services, copie des comptes rendus, factures adressées au mandant, etc.).

En conséquence, nous proposons la solution suivante :

- débit du compte 6242 TTC par le vendeur au moment de l'enregistrement de la charge de transport ;
- crédit du même compte pour un montant TTC au moment de la refacturation au client, avec la mention "dont TVA..." et en indiquant le montant de la TVA incluse dans le prix TTC.

Cette solution permet de respecter la règle fiscale de non imposition à la TVA et de déduire la TVA par le client, utilisateur final. Par ailleurs, l'utilisation du compte de charge pour un montant

²⁰ Document 3 B-1112.

TTC nous semble cohérente avec les règles comptables qui prévoiraient d'utiliser un compte de la classe 4. En effet, si tel avait été le cas, ce compte aurait été mouvementé pour un montant TTC.

Cependant, cette solution a l'inconvénient de débiter le compte 6242 pour un montant TTC, ce qui signifie que le vendeur sait, précisément, lorsqu'il reçoit la facture du transporteur, quel transport correspond à des vrais débours. C'est pourquoi, M. Parruite et H. Davasse²¹ proposent une autre solution : lors de la charge, le vendeur débite le compte 6242 pour son montant HT et la TVA déductible. Lors de la refacturation, il crédite le compte 6242 HT et la TVA déductible (et non pas la TVA collectée) car il s'agit d'une perte de déductibilité, celle-ci étant transférée à l'acheteur.

SYNTHÈSE

Nous souhaiterions rappeler quelques idées qui nous semblent importantes :

- Il ne faut pas confondre le transport refacturé au prix coûtant et le débours.
- Il ne faut pas créditer le compte 6242 en cas de refacturation au prix coûtant ne constituant pas un débours au sens juridique.
- Le refacturation ne constituant pas un débours n'est pas obligatoirement réalisée au forfait. Elle peut l'être au prix coûtant.
- A contrario, la refacturation au prix coûtant n'implique pas obligatoirement qu'il s'agit d'un débours. Pour cela, il faut vérifier l'aspect juridique de l'opération, c'est-à-dire l'existence d'un mandat.

Le tableau ci-dessous constitue une synthèse de notre proposition de traitement comptable.

²¹ *Comptabilité*, Foucher, 1992, p. 144.

TABLEAU DE SYNTHÈSE

	Frais de transport engagés avant le transfert		Frais de transport engagés après le transfert		
Transfert de propriété			Transport effectué par le vendeur	Transport effectué par un sous-traitant (cas général)	Transport effectué par un sous-traitant (mandat préalable et explicite) - Hypothèse rare
Modalités de transport	Transport effectué par le vendeur ou non				
Transport engagé par le vendeur	Charges par nature ou débit du compte 6242 (montant HT + TVA déductible)		Charges par nature	Débit du compte 6242 (montant HT + TVA déductible)	
Refacturation des frais de transport	Élément du prix de vente (facturation au forfait ou au prix coûtant)		Forfait	Forfait (marge)	Prix coûtant
En général : Produit	Transport inclus dans les ventes		Ports facturés aux clients (7085)		Diminution de charge : crédit du compte 6242 (montant TTC)
Caractère explicite	Frais de port explicites	Frais non explicites	Frais de port explicites		
TVA	TVA sur le transport au taux des marchan-dises	N/A	TVA à 18,60 %		TVA à 18,60 % (même si prix coûtant)
Chez l'acheteur	Déduction de la TVA	N/A	Déduction de la TVA		Déduction de la TVA incluse dans le montant TTC
	VENTE "RENDU" "ARRIVÉE"	VENTE "FRANCO"	VENTE "DÉPART"		