

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-10-20-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

TVA - Base d'imposition - Règles applicables à des opérations déterminées - Livraisons de biens

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Base d'imposition

Titre 1 : Règles de détermination de la base d'imposition

Chapitre 2 : Règles applicables à des opérations déterminées

Section 1 : Livraisons de biens

Sommaire :

I. Livraisons réglées au moyen de bons

A. Bons commerciaux

B. Bons de réduction et bons de remboursement

1. Situation des fabricants émettant des bons de réduction ou de remboursement

a. Principe

b. Mise en œuvre

1° Les bons doivent se rapporter à des opérations imposées en France

2° Justification de la diminution de la base d'imposition à la TVA

2. Situation des détaillants percevant le remboursement de bons de réduction

a. Base d'imposition des détaillants, taux et exigibilité de la taxe

b. Facturation des opérations donnant lieu à l'utilisation d'un bon de réduction

c. Précision : prestation de gestion réalisée par les détaillants

II. Services accessoires aux livraisons de biens

A. Frais de transport

1. Le transport doit être distinct de la vente

2. Le transport doit être à la charge de l'acquéreur et rémunéré distinctement

a. Premier cas : l'acheteur effectue lui-même le transport ou le fait effectuer par un transporteur qu'il rémunère directement

b. Deuxième cas : l'acheteur demande au vendeur de faire effectuer le transport pour son compte

1° Le vendeur assure le transport au moyen des véhicules lui appartenant

2° Le vendeur confie le transport à un tiers

3. Cas particuliers

a. Frais de transport antérieurs à la vente

- b. Minoration injustifiée du prix de vente
 - c. Remboursement à l'acheteur par le vendeur de tout ou partie des frais de transport
 - d. Marché comportant la clause « parité telle ville »
 - e. Transports liés à une prestation de services
 - f. Transports par colis postaux
- B. Services après-vente
- 1. Pour les fabricants
 - 2. Pour les concessionnaires
- C. Valeur des « liants » utilisés dans les produits bitumeux
- III. Fourniture d'eau dans les communes ou établissements publics de coopération intercommunale
- A. Éléments à comprendre dans la base d'imposition
- 1. Les sommes reçues des usagers
 - 2. Les subventions directement liées au prix des prestations de fourniture d'eau
 - 3. Les subventions constituant la contrepartie de biens ou de services fournis par le bénéficiaire à la personne qui verse les subventions
- B. Subventions et aides non imposables
- IV. Livraisons et ventes diverses
- A. Ventes au prix de revient majoré d'une redevance ou cotisation
- B. Ventes par filières
- C. Livraisons par les coopératives et les groupements d'achats
- D. Livraisons de marchandises apportées par les coopératives agricoles à leurs unions
- E. Associations de commerçants
- 1. Activités de promotion commerciale
 - 2. Timbres-escompte et cartes de fidélité
 - a. L'association fournit des timbres et des carnets collecteurs aux commerçants adhérents
 - b. Le commerçant détaillant remet des timbres et des carnets à ses clients
 - c. Les clients retournent aux commerçants les collecteurs de timbres complétés
 - d. L'association rembourse les carnets complétés, retournés par les commerçants.

1

Selon les dispositions des [articles 266-1 du code général des impôts \(CGI\)](#) et [267 du CGI](#), la base d'imposition en matière de livraisons de biens est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services, reçus ou à recevoir par le fournisseur en contrepartie de la livraison, les frais accessoires et taxes (à l'exception de la TVA) à la charge du vendeur constituant des éléments de la base d'imposition (cf. [BOI-TVA-BASE-10-10-10](#) et [BOI-TVA-BASE-10-10-20](#)).

10

La base d'imposition est déterminée sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait que le prix convenu entre les parties peut se décomposer en versement d'acomptes, du prix principal et du solde.

20

Le coût des services accessoires rendus par le fournisseur à la demande de l'acheteur doit être inclus dans la base d'imposition dès lors que ces services sont antérieurs à la livraison des marchandises.

I. Livraisons réglées au moyen de bons

A. Bons commerciaux

30

Lorsqu'un commerçant accepte, en paiement des achats effectués dans ses magasins, des bons émis par divers établissements de crédit au profit de particuliers s'engageant à en rembourser le montant aux établissements émetteurs par versements échelonnés, le montant des ventes réalisées est constitué par le total

des prix stipulés entre le vendeur et ses acheteurs, total correspondant à la valeur nominale des bons. La circonstance que le vendeur n'obtiendrait des établissements émetteurs le remboursement immédiat de ces bons qu'à concurrence d'une somme inférieure à la valeur nominale n'est pas de nature à entraîner son imposition sur la base d'un chiffre d'affaires inférieur à celui qu'il a effectivement réalisé (CE, arrêt du 12 février 1965, req. n° 61299, Mme X...)

S'agissant des coffrets cadeaux, cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-10 II-A § 80](#).

40

Lorsqu'une entreprise accepte, en paiement, des bons de crédit d'un montant supérieur au prix des marchandises vendues et restitue la différence sous forme de « contre bons » ou « compléments d'avis d'achat » pouvant être utilisés pour de nouveaux achats ou être remboursés, la base d'imposition à la TVA est toujours limitée au prix des marchandises livrées.

Le fait générateur (et l'exigibilité) de la taxe afférente aux ventes payées par la remise des « contre bons » ou des « compléments d'avis d'achat » intervient au moment de la livraison des marchandises.

Par ailleurs, même s'il est possible de présumer qu'à l'expiration d'un certain délai les clients ont renoncé à leurs crédits, l'entreprise ne peut être considérée comme ayant réalisé, à due concurrence, un profit imposable, les « contre bons » conservant leur caractère de moyen de paiement pendant trente ans (CE, arrêt du 6 mai 1985, req. n° 37361).

B. Bons de réduction et bons de remboursement

50

Des fabricants distribuent des bons ou coupons (coupons détachables d'emballages des produits, bons distribués directement ou par correspondance, etc.) grâce auxquels des consommateurs obtiennent des commerçants détaillants une réduction sur des produits déterminés.

Les bons ou coupons collectés par les détaillants sont ensuite retournés aux fabricants.

Les fabricants remboursent alors aux détaillants, en espèces, les montants correspondants à la valeur faciale des bons, ou encore ils créditent les détaillants du même montant à valoir sur des approvisionnements ultérieurs.

Les bons de remboursement, figurant généralement sur les emballages des produits, donnent lieu quant à eux, à un remboursement direct aux consommateurs lorsque ces derniers les renvoient aux fabricants.

La Cour de justice des Communautés européennes a jugé, dans un arrêt du 24 octobre 1996 (aff. C 317/94, Elida Gibbs Ltd), que, même en l'absence de relation directe entre le fabricant et le détaillant ou le consommateur, les sommes remboursées par un fabricant au titre des bons de réduction ou de remboursement constituent des rabais venant en diminution de sa base d'imposition à la TVA.

1. Situation des fabricants émettant des bons de réduction ou de remboursement

a. Principe

60

Les fabricants sont autorisés à diminuer leur base d'imposition à la TVA des sommes remboursées au titre des bons de réduction ou de remboursement qu'ils ont émis à destination des consommateurs dès lors que les opérations auxquelles ces bons se rapportent ont été soumises à la TVA.

Leur base d'imposition est alors réduite du montant remboursé, sous déduction de la TVA calculée au taux applicable au produit faisant l'objet du bon. En effet, la valeur du bon correspond à une somme toutes taxes comprises.

Seule la valeur nominale des bons de réduction ou de remboursement, ramenée hors taxe, peut venir en diminution de la base d'imposition à la TVA, à l'exclusion des frais éventuellement remboursés aux clients en sus des bons.

b. Mise en œuvre

1° Les bons doivent se rapporter à des opérations imposées en France

70

Pour pouvoir justifier de la diminution de leur base d'imposition, les fabricants doivent apporter la preuve qu'ils sont redevables de la TVA en France au titre des opérations dans le prolongement desquelles des remboursements sont effectués et que ces remboursements se rapportent à des opérations ayant donné lieu à imposition au stade de la consommation finale en France.

2° Justification de la diminution de la base d'imposition à la TVA

80

Les fabricants doivent être en mesure de présenter les bons de réduction ou de remboursements acceptés par eux ainsi que la preuve du remboursement correspondant accordé au détaillant ou au client.

90

Toutefois, pour les fabricants faisant appel à des organismes de gestion qui réalisent pour leur compte les opérations matérielles de contrôle des bons adressés par les détaillants ou les consommateurs et effectuent les remboursements correspondants, il est admis que les comptes rendus établis par ces organismes servent de justificatifs à la diminution de la base d'imposition des fabricants si ces comptes rendus font apparaître distinctement :

- les sommes correspondant à la valeur nominale des bons émis remboursées aux détaillants et aux consommateurs au titre des opérations imposées à la TVA en France ;
- les sommes remboursées au titre des opérations qui n'ont pas été imposées à la TVA en France ;
- les frais de gestion des organismes concernés, soumis à la TVA dans les conditions de droit commun.

Bien entendu, les fabricants ne sont pas dispensés d'apporter la preuve des règlements effectués au profit des organismes gestionnaires au titre du remboursement des bons.

2. Situation des détaillants percevant le remboursement de bons de réduction

a. Base d'imposition des détaillants, taux et exigibilité de la taxe

100

Les détaillants perçoivent des fabricants le remboursement des bons de réduction qu'ils ont acceptés de la part des consommateurs.

Pour les détaillants, les bons de réduction ne constituent pas des rabais octroyés à leurs clients mais représentent une partie du prix dont ils obtiennent le paiement par les fabricants (ou leurs mandataires).

Les sommes perçues par les détaillants en remboursement des bons de réduction qu'ils ont acceptés constituent un élément de la contrepartie obtenue dans le cadre des opérations qu'ils ont réalisées et doivent donc être incluses dans leur base

d'imposition (CGI, art. 266-1-a ; arrêt de la CJCE du 3 juillet 1997, Goldsmiths, aff. C330/95).

Le taux de TVA applicable aux sommes versées par les fabricants en remboursement des bons de réduction est le taux applicable au produit ayant donné lieu à l'utilisation de ces bons.

La date d'exigibilité de la taxe afférente aux bons de réduction dont le remboursement est obtenu auprès des fabricants, est déterminée dans les conditions prévues au [2 de l'article 269 du CGI](#), soit en règle générale, au moment de la réalisation de la livraison.

Bien entendu, le fabricant ne peut pas déduire le montant de TVA compris dans les bons de réduction qu'il a remboursés ([CGI, art. 271](#)).

b. Facturation des opérations donnant lieu à l'utilisation d'un bon de réduction

110

En application de [l'article 289 du CGI](#), les assujettis doivent délivrer des factures pour les opérations qu'ils réalisent au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

Lorsqu'ils établissent de telles factures, les détaillants doivent faire apparaître le rabais accordé à leur client par le fabricant : la TVA mentionnée sur la facture ne doit pas être supérieure à la TVA effectivement mise à la charge du client.

En conséquence, le bon de réduction doit être imputé pour sa valeur nominale ramenée hors taxe sur le montant hors taxe de l'opération. La TVA due par le client est alors calculée sur le total hors taxe de l'opération, compte tenu du rabais octroyé par le fabricant.

Exemple :

Prix de vente HT du bien : 100,00 €

Rabais fabricant HT (10€ TTC dont 1,64 € de TVA) : 8,36 €

Total HT : 91,64 €

TVA à 19,60% : 17,96 €

Total TTC : 109,60 €

c. Précision : prestation de gestion réalisée par les détaillants

120

Les détaillants peuvent percevoir, outre le remboursement des bons de réduction qu'ils ont acceptés de leurs clients, des sommes, parfois appelées « indemnités de manipulation ».

Ces sommes qui constituent la contrepartie de leur intervention dans la gestion des bons de réduction doivent être soumises à la TVA.

Conformément aux dispositions du [2° du I de l'article 267 du CGI](#), la base d'imposition de ces prestations comprend également les frais de correspondance dont les détaillants réclament le remboursement en sus de ces indemnités.

Le taux applicable à ces prestations est toujours le taux normal.

Le détaillant doit émettre une facture au titre de ces prestations.

II. Services accessoires aux livraisons de biens

130

Ainsi qu'il a été indiqué au [§ 20](#), le coût des services accessoires examinés ci-après rendus par le fournisseur est à inclure en principe dans la base d'imposition dès lors que ces services sont antérieurs ou concomitants à la livraison des marchandises.

A. Frais de transport

140

Compte tenu des dispositions au 2° du I de l'article 267 du CGI, les frais de transport facturés par le vendeur à son client constituent un élément du prix de vente imposable.

Cependant, le prix du transport peut être dissocié du montant de la vente, à condition qu'il constitue la rémunération effective et normale d'une prestation de services que l'acquéreur et le vendeur ont entendu disjoindre et rémunérer distinctement de l'opération de vente elle-même.

Autrement dit, 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.

150

Deux conditions sont ainsi nécessaires pour que les frais de transport ne soient pas inclus dans la base imposable :

- le transport doit être distinct de la vente ;
- le transport, dont la charge incombe normalement à l'acquéreur, fait l'objet d'une rémunération particulière.

1. Le transport doit être distinct de la vente

160

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. Ceci n'exclut pas, toutefois, la possibilité d'une vérification de conformité à l'arrivée (CE, arrêts des 6 mars 1968, n° 68-506, Société Delhommeau et Raimbault SA ; 26 juin 1968, n° 72836, Bongarzone ; 20 décembre 1968, n° 75018, Decorte ; 18 juin 1969, n° 75533, Bompunt).

170

Les frais de transport qu'une entreprise expose pour transporter des marchandises dont elle demeure responsable afin de les délivrer, matériellement et juridiquement, à leur acheteur, doivent être considérés comme un élément du prix de vente de ces marchandises.

2. Le transport doit être à la charge de l'acquéreur et rémunéré distinctement

180

Lorsque la vente est conclue «départ» le transport incombe à l'acheteur, et celui-ci doit en supporter intégralement les frais. Deux cas peuvent se présenter :

a. Premier cas : l'acheteur effectue lui-même le transport ou le fait effectuer par un transporteur qu'il rémunère directement

190

Le vendeur reste étranger à l'opération et la facture qu'il remet à son client ne comporte pas de mention relative au prix du transport. Aucune difficulté ne se présente dans ce cas ; le montant total de la facture qui représente le prix de vente des marchandises est soumis à la taxe, le coût du transport qui est à la charge de l'acheteur échappe, en revanche, à l'imposition chez le vendeur.

b. Deuxième cas : l'acheteur demande au vendeur de faire effectuer le transport pour son compte

200

Le vendeur facture alors à son client, en sus du prix des marchandises, les frais afférents au transport. Dans une telle hypothèse, il faut que soient réunis les éléments ci-après destinés à établir que la vente et le transport n'ont pas fait l'objet d'un marché global mais qu'au contraire le transport constitue une opération réellement distincte, dont les frais sont à la charge de l'acheteur.

1° Le vendeur assure le transport au moyen des véhicules lui appartenant

210

Le prix réclamé par le vendeur pour le transport doit constituer 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 que le prix, facturé distinctement, représente la rémunération effective du service rendu. Dès lors, le vendeur 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 des transports qu'il effectue.

Pratiquement, le prix facturé pour le transport doit dépendre du 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.

2° Le vendeur confie le transport à un tiers

220

Il importe que le vendeur apporte 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.

En définitive, chaque fois que le vendeur effectue lui-même le transport de la marchandise vendue ou qu'il commande et règle le 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.

3. Cas particuliers

a. Frais de transport antérieurs à la vente

230

À partir de son établissement principal, une société approvisionne les entrepôts dans lesquels ses marchandises seront ensuite vendues à la clientèle. Elle réalise le transport desdites marchandises ou de leurs emballages, non à l'initiative ou pour le compte de ses clients, mais à sa diligence et à ses frais et risques, en vue de placer ses produits en l'état et au lieu où ceux-ci doivent être livrés. Il s'ensuit que, bien qu'elle facture à chacun de ses clients un prix « départ usine » majoré forfaitairement de « frais d'approche », ceux-ci ne peuvent être regardés comme rémunérant distinctement une opération de transport faite pour le client. Au contraire le coût des transports entre dans le prix de revient des produits vendus et ne peut

être exclu des bases d'imposition à la TVA (CE, arrêt du 14 février 1973, req. n° 78378, Société Rhône-Orangina).

b. Minoration injustifiée du prix de vente

240

La facturation séparée du prix des transports ne doit pas aboutir à une diminution frauduleuse du prix des marchandises vendues. Dans le cas où l'administration établit une minoration du prix de vente des marchandises, c'est seulement la différence entre le prix réel de ces marchandises et le prix facturé, différence incluse à tort dans les frais de transport, qui doit être réintégrée dans les bases d'imposition de la vente et non la totalité du prix du transport (CE, arrêt du 30 janvier 1974, SA des établissements Roy, Carrières de la Noubleau et de la Gouraudière réunies, req. n°s 79712 et 79713).

Le prix normal du transport des marchandises est, de son côté, imposable à la TVA au taux normal, en tant que contrepartie de cette prestation de services.

c. Remboursement à l'acheteur par le vendeur de tout ou partie des frais de transport

250

Lorsque le vendeur expédie ses marchandises en port dû, il consent parfois à son client une remise égale à la totalité ou à une partie des frais de transport payés par ce dernier au transporteur. Cette remise est alors déduite du prix convenu pour la vente, et l'acheteur verse au vendeur la différence entre le prix facturé et la remise accordée. Il est admis que cette remise représente une réduction du prix de vente nonobstant la circonstance que la vente serait conclue « départ ». Par conséquent, la taxe doit s'appliquer au prix effectivement facturé après déduction du montant de la remise consentie.

d. Marché comportant la clause « parité telle ville »

260

Certains fabricants ou commerçants veulent assurer un prix de revient uniforme à leurs clients. Les contrats de vente prévoient que les marchandises sont expédiées en port dû mais une clause dite « parité telle ville » s'applique selon certaines conditions :

- pour les acheteurs plus éloignés du vendeur que de la ville convenue, il est consenti une ristourne égale à la différence entre le prix du transport réellement payé et ce qu'aurait coûté le transport si les marchandises avaient été expédiées de ladite ville. Cette ristourne consentie est déductible des bases d'imposition du commerçant qui l'a accordée ;
- pour les acheteurs plus rapprochés du vendeur que de la ville convenue, il est réclamé une majoration égale à la différence entre ce qu'aurait coûté le transport si les marchandises avaient été expédiées de la ville convenue et le prix réellement versé par l'acheteur. Cette majoration de prix doit être comprise dans les bases d'imposition du vendeur.

e. Transports liés à une prestation de services

270

Les recettes encaissées par un contribuable, qui ayant pour activité la location, le transport, le montage, et le démontage de divers matériels nécessaires à la tenue de bals forains, effectue les opérations de transport avec des véhicules lui appartenant, ne peuvent être considérées comme rémunérant distinctement une opération de transport (CE, arrêt du 6 mars 1974, n° 88418, M.X...).

f. Transports par colis postaux

280

Les frais de transport par colis postaux qu'un vendeur réclame à son client, en plus du prix des marchandises, doivent être soumis à la TVA lorsque la facturation de ces frais n'est pas effectuée « au franc le franc » ou lorsque le transfert de propriété n'intervient qu'au moment de la délivrance des biens à l'acquéreur. En effet, même en cas de refacturation à l'identique, les frais qu'une entreprise expose pour transporter ou faire transporter des biens dont elle demeure responsable en cas de dommage, de destruction, de perte ou de vol, afin de les délivrer matériellement et juridiquement à leur acheteur, constituent pour cette entreprise des charges d'exploitation et non des simples « débours » avancés au nom et pour le compte de son client. Pour l'application du [2° du I de l'article 267 du CGI](#), ces frais sont un élément du prix total de vente des marchandises, prix dont le montant hors taxe constitue la base d'imposition à la TVA. Par contre, compte tenu du [2° du II de l'article 267 du CGI](#), si la vente est conclue aux conditions « départ », les biens étant transportés aux risques et périls de l'acheteur, les frais de transport sont exclus des bases d'imposition à la taxe du vendeur à condition que celui-ci les facture à son client pour leur montant exact. Ces diverses dispositions s'appliquent quelles que soient la qualité du transporteur et sa situation au regard de la TVA (RM, n° 21294 à M. Gouze, député, JO, AN du 17 janvier 1983, p. 295).

B. Services après-vente

290

Certains fabricants assurent aux concessionnaires revendeurs de leurs marques une rémunération particulière pour tenir compte des « services après-vente » que les revendeurs s'engagent, de par leur contrat de concession, à rendre aux clients notamment dans le cadre de l'exécution de la clause de garantie attachée à la vente.

Cette rémunération est attribuée suivant diverses modalités. C'est ainsi qu'elle peut être octroyée au revendeur sous forme de remise, ou versée périodiquement en fonction des ventes ou au fur et à mesure de l'exécution par le revendeur des obligations résultant du contrat de vente ou de la clause de garantie.

1. Pour les fabricants

300

Les remises consenties aux concessionnaires ne peuvent être considérées comme des réductions des prix pratiqués puisqu'elles constituent la contrepartie des services après-vente. Leur montant ne peut donc pas être soustrait des bases d'imposition du fabricant.

De même, les versements au profit des concessionnaires ne peuvent être, à l'évidence, exclus des bases d'imposition des fabricants puisqu'ils constituent des charges pour les intéressés et non des diminutions de recettes.

2. Pour les concessionnaires

310

Dès lors qu'elles sont la contrepartie de services rendus au fabricant, les remises ainsi obtenues par le concessionnaire constituent des recettes imposables selon le taux propre à ces prestations et doivent obligatoirement donner lieu à l'établissement de factures ([CGI, art. 289-I](#)).

De même, les versements effectués par les fabricants en contrepartie de ces services constituent des compléments de rémunération pour les concessionnaires. Ces sommes imposables doivent donc donner lieu également à l'établissement d'une facture (ou d'un document en tenant lieu) adressée au fabricant qui peut déduire la taxe correspondante.

C. Valeur des « liants » utilisés dans les produits bitumeux

320

Une société fournit à l'administration des Ponts-et-Chaussées des « enrobés », dont elle assure la fabrication en mélangeant des gravillons qu'elle extrait de ses carrières, avec des produits bitumeux dénommés « liants » livrés à elle par d'autres entreprises pour le compte de ladite administration. Cette société doit être regardée comme ayant la qualité de producteur et de vendeur et est imposable à la TVA sur la valeur totale du produit livré (« enrobés »), laquelle comprend la valeur des liants utilisés. Il en est ainsi malgré la circonstance que le prix de ces liants est payé directement aux fournisseurs par l'administration des Ponts-et-Chaussées et ne figure pas dans le prix facturé par la société pour la fourniture des « enrobés » (CE, arrêts du 30 janvier 1974, n°s 79712 et 79713, SA des établissements Roy et Fils Carrières de la Noubleau et de la Gouraudière réunies).

III. Fourniture d'eau dans les communes ou établissements publics de coopération intercommunale

330

L'article 256 B du CGI prévoit que la fourniture d'eau est obligatoirement imposable à la TVA pour ce qui concerne les communes d'au moins 3 000 habitants et que la fourniture d'eau est également imposable de plein droit à la TVA lorsqu'elle est assurée par des établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire d'au moins 3 000 habitants.

Les communes ou établissements publics de coopération intercommunale de moins de 3 000 habitants demeurent placés en dehors du champ d'application de la TVA conformément à l'article 256 B du CGI. L'article 260 A du CGI prévoit néanmoins que ces communes ou établissements publics peuvent opter pour leur assujettissement à la taxe.

L'imposition à la TVA concerne l'ensemble des opérations du service public de distribution de l'eau de la commune ou des établissements publics de coopération intercommunale (syndicats, districts, communautés urbaines, etc.) à destination de leur usagers. Cette imposition porte également sur les livraisons d'eau ou sur les prestations de services afférentes à la fourniture d'eau que ces communes ou établissements publics fournissent éventuellement à des personnes ou organismes qui ne sont pas leurs usagers, notamment à d'autres communes ou établissements publics, quelle que soit la population de ces dernières. Ces opérations sont en effet d'ores et déjà situées dans le champ d'application de la TVA.

340

En revanche, le service d'assainissement, qui constitue un service public indépendant de celui de la distribution d'eau potable, n'est pas visé par ces dispositions. Ce service, qui comprend notamment l'évacuation des eaux usées et pluviales demeure placé en dehors du champ d'application de la TVA conformément à l'article 256 B du CGI. Il peut être soumis à la TVA sur option (CGI, art. 260 A). Cette option permet le cas échéant à une commune qui exploite un service d'assainissement concurremment avec un service de fourniture d'eau imposable, d'éviter une dualité de régimes d'imposition.

A. Éléments à comprendre dans la base d'imposition

350

Les communes ou établissements publics de coopération intercommunale, assujettis à la TVA de plein droit ou sur option au titre de leur service de fourniture d'eau, doivent inclure dans leur base d'imposition à la taxe de ce service les éléments suivants :

1. Les sommes reçues des usagers

360

Il s'agit :

- du produit des consommations d'eau ;
- des redevances d'abonnement, également qualifiées de « prime fixe » ou « terme fixe » ;
- des redevances de location de compteur ;
- des redevances ou droits perçus lors du branchement sur le réseau public d'eau ;
- des redevances d'entretien des installations ;
- des produits divers qui rémunèrent des prestations particulières réalisées du fait de l'abonné (fourniture d'un carnet d'abonnement, déplacements, etc.) ;
- de la redevance perçue au profit du fonds national pour le développement des adductions d'eau prévue à l'[article R2335-9 du code des collectivités territoriales](#). Les organismes distributeurs d'eau potable doivent, en application de l'[article 267-I-1° du CGI](#), comprendre ladite redevance dans la base d'imposition à la TVA de la livraison d'eau potable. Le taux applicable est le taux réduit.
- des redevances versées aux agences de l'eau fréquemment qualifiées de « redevance prélèvement » ou « redevance pollution » ;
- de la redevance « contre-valeur pollution ». Les organismes chargés du service public de fourniture d'eau, qu'il s'agisse de communes ou d'établissements publics de coopération intercommunale imposables à la TVA de plein droit ou sur option, ou d'entreprises privées gestionnaires de ce service, doivent, en application de l'[article 267-I-1° du CGI](#), comprendre la redevance « contre-valeur pollution » dans leur base d'imposition à la TVA.

2. Les subventions directement liées au prix des prestations de fourniture d'eau

370

Il s'agit des subventions ([CGI, art. 266-1-a](#)) qui présentent les caractéristiques suivantes :

- le principe de leur versement existe en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elles sont censées constituer la contrepartie. Le montant des subventions peut, en revanche, n'être déterminé qu'après le fait générateur ;
- les subventions sont accordées à la collectivité en relation avec ses ventes ou ses prestations imposables réalisées au profit des usagers ; elles sont versées pour compléter le prix ou la redevance réclamé à l'utilisateur, voire pour s'y substituer totalement. Il importe peu que ce versement soit fixé a priori ou a posteriori, ou qu'il soit fixé selon un taux par unité vendue ou selon une méthode globale.

Le statut de la personne qui verse les subventions (public ou privé), le but poursuivi, les modalités de l'octroi des sommes sont sans incidence sur la taxation.

3. Les subventions constituant la contrepartie de biens ou de services fournis par le bénéficiaire à la personne qui verse les subventions

380

Les sommes qualifiées de subventions, aides, indemnités qui sont versées aux collectivités au titre de leur service assujetti à la TVA en contrepartie d'un service ou d'un bien fourni par ce service à la personne tierce qui octroie ces sommes, sont soumises à la TVA. En effet, le versement de ces subventions constitue alors le paiement du prix du service ou du bien ([CGI, art. 256-I](#)).

B. Subventions et aides non imposables

390

Les subventions ou aides qui ne sont pas directement liées au prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services rendus par le service taxable de la commune à un tiers, ou qui ne constituent pas le complément du prix réclamé aux usagers, ne sont pas imposables à la TVA.

Peuvent être notamment concernées :

- les subventions d'équipement versées par l'État, les agences de l'eau, d'autres collectivités locales ;
- les subventions versées par les agences de l'eau aux organismes locaux qui réalisent des ouvrages pour lutter contre la pollution ;
- la prime d'épuration instituée par l'[article L213-10-3-V du code de l'environnement](#) relative à la lutte contre leur pollution, versée aux maîtres d'ouvrage d'installations permettant d'éviter la détérioration de la qualité des eaux ([RM n° 8601](#) et [RM n° 9978](#) posées respectivement par M. Martial Taugourdeau et M. Jean-Paul Delevoye, JO Sénat du 3 septembre 1998, p. 2827 et 2828).

IV. Livraisons et ventes diverses

A. Ventes au prix de revient majoré d'une redevance ou cotisation

400

Certains grossistes s'engagent à livrer des marchandises à leur prix de revient moyennant le paiement par le client :

- d'une redevance pour frais de transport proportionnelle au montant des factures ;
- d'une cotisation fixe mensuelle pour participation aux frais de gestion.

La redevance pour frais de transport et la participation aux frais de gestion constituent, pour le grossiste, des éléments de son prix de vente imposable.

Il en est de même, quelle que soit leur dénomination, pour tous les frais que doit acquitter l'acheteur en contrepartie de la livraison d'une marchandise.

B. Ventes par filières

410

La vente par filière sur le marché libre, hors bourse, est une opération à terme : un même lot de marchandises (céréales, tourteaux, etc.) est successivement acheté et vendu avant d'être livré au dernier acheteur par le premier vendeur. Le dernier acheteur et les opérateurs ayant subi une perte règlent le prix de vente du premier vendeur et la marge bénéficiaire des opérateurs qui ont réalisé un gain.

La filière est dite tournante lorsque la marchandise est rachetée par le premier vendeur avant le terme fixé pour la livraison.

En droit strict, chacun des opérateurs de la filière est redevable de la TVA sur son prix de vente.

420

Toutefois, eu égard au caractère particulier de ces transactions, il a paru possible d'admettre l'application du régime suivant :

- le vendeur qui est à l'origine de la filière acquitte la TVA sur son prix de vente, facturé au dernier acheteur ;
- chaque opérateur intermédiaire acquitte la même taxe sur sa marge bénéficiaire et il facture cette taxe à son débiteur (le dernier acheteur ou un opérateur perdant). La taxe, calculée au taux applicable à la vente des marchandises, est exigible lors de la livraison au dernier acheteur. Elle peut être déduite par le dernier acheteur ou par l'opérateur perdant, dans les mêmes conditions que la taxe ayant grevé les marchandises destinées à la revente.

Au cas de filière tournante, la vente réalisée par le premier vendeur qui ne livre pas la marchandise est réputée inexistante, mais les vendeurs intermédiaires acquittent cependant la taxe sur la différence de prix facturée à leur débiteur, au taux applicable à la marchandise.

C. Livraisons par les coopératives et les groupements d'achats

430

En application du [a du 1 de l'article 266 du CGI](#), les coopératives et groupements d'achats sont soumis à la TVA, en raison des livraisons qu'ils effectuent à leurs adhérents sur la base du prix d'achat des biens ou de biens similaires, c'est-à-dire au cas particulier sur le prix effectivement payé par l'adhérent tous frais et taxes compris à l'exclusion de la seule TVA elle-même.

Les cotisations, qui ne rémunèrent pas des services particuliers, mais dont le seul objet est de couvrir les frais de fonctionnement des organismes, constituent un élément du montant imposable de la livraison.

Bien entendu, les autres livraisons, les opérations de commissions et autres prestations de services éventuellement réalisées par les coopératives et les groupements d'achats sont soumises à l'imposition dans les conditions ordinaires.

Par ailleurs, les rétrocessions faites à leurs sociétaires par les coopératives agricoles sont imposables, sauf si elles sont faites à des sociétaires non assujettis et pour les besoins de leur consommation familiale. Ces opérations sont soumises à l'imposition sur la base du prix d'achat des biens ou de biens similaires ou à défaut du prix d'achat, sur le prix de revient déterminé dans le lieu et au moment où la taxe est exigible.

D. Livraisons de marchandises apportées par les coopératives agricoles à leurs unions

440

Les coopératives agricoles qui livrent des produits à leurs unions reçoivent généralement un acompte sur le prix, mais le règlement définitif, établi en fonction du prix de vente par l'union, n'intervient qu'après cette vente. Ainsi, les coopératives qui doivent acquitter la TVA dès la livraison, ne sont pas toujours en mesure de déclarer la valeur exacte de leurs apports.

En conséquence, l'administration admet que la taxe soit calculée provisoirement sur la base d'un prix minimum ; celui-ci ne saurait être inférieur à celui qui est retenu pour la fixation des acomptes ou pour le warrantage des marchandises ; le complément d'impôt doit être acquitté dès que la valeur de l'apport est connue.

E. Associations de commerçants

450

Les unions commerciales, généralement constituées sous la forme d'associations relevant de la loi du 1er juillet 1901 ou de groupements économiques, permettent aux commerçants qui s'y regroupent, d'engager collectivement diverses actions d'animation du commerce local (journées, séminaires, quinzaines commerciales) ou mettent en place des systèmes de promotion commerciale collective tels que celui de «timbres-escompte» ou de «cartes de fidélité».

Les opérations en cause doivent être soumises à la TVA dans les conditions ci-après.

1. Activités de promotion commerciale

460

Les associations de commerçants doivent soumettre à la TVA l'ensemble des recettes qu'elles réalisent. Il en est ainsi des cotisations perçues en contrepartie des prestations de nature commerciale

fournies à leurs adhérents ; les subventions qui constituent un complément du prix de cette activité sont également imposables.

2. Timbres-escompte et cartes de fidélité

470

Pour consentir des ristournes à leur clientèle, les commerçants recourent parfois au procédé du timbre-escompte.

Les timbres et les carnets collecteurs sont généralement imprimés et fournis par les associations de commerçants concernées. Au titre des timbres-escompte, ces organismes reçoivent de leurs adhérents :

- d'une part, des sommes correspondant à la valeur faciale des timbres fournis ;
- d'autre part, des sommes correspondant aux frais de gestion résultant de l'intervention de l'association.

Les timbres et les carnets sont distribués par les commerçants à leur clientèle à l'occasion des achats effectués.

Lorsque les carnets sont remplis, les clients les présentent aux commerçants qui accordent le remboursement de la valeur faciale correspondante. Ce remboursement s'effectue soit en espèces conformément à la réglementation en vigueur, soit, si le client l'exige, à l'occasion de nouveaux achats, par compensation avec le prix dû par le client à concurrence de la valeur faciale des carnets collecteurs.

Les carnets ainsi récupérés par les commerçants sont retournés à l'association qui, à son tour, rembourse les commerçants.

Sous réserve que les unions interviennent clairement en tant qu'organisme de compensation financière agissant pour le compte des commerçants qui adoptent ce procédé de ristournes, ces opérations successives donnent lieu à l'application du régime de TVA suivant :

Remarque : les statuts de l'union doivent expressément prévoir cette intervention pour le compte des commerçants et l'encaisse-timbres doit, par ailleurs, faire l'objet d'une comptabilisation distincte.

Les solutions exposées ci-après s'appliquent dans les mêmes conditions aux procédés similaires du timbre-escompte. Tel est le cas lorsque les ristournes sont consenties au vu d'une carte de fidélité mentionnant un certain nombre d'achats effectués chez les commerçants concernés.

a. L'association fournit des timbres et des carnets collecteurs aux commerçants adhérents

480

L'association doit soumettre à la TVA les sommes perçues en plus de la valeur faciale des timbres fournis. Ces sommes correspondent aux frais de gestion de l'opération. L'imposition s'accompagne de la délivrance aux commerçants d'une facture qui leur permettra d'opérer la déduction de la taxe correspondante.

En revanche, les encaissements correspondants à la valeur faciale ne sont pas passibles de la TVA. Ces sommes constituent «l'encaisse-timbres» de l'association qui en tient un compte distinct.

La justification de l'utilisation des sommes en cause faisant l'objet du compte distinct peut être apportée par tous moyens comme par exemple leur versement à un compte bancaire particulier.

Compte tenu des pertes de timbres par le public souvent constatées dans ce type d'opération, les associations, plutôt que de rembourser en conséquence les commerçants, procèdent généralement avec l'accord de ceux-ci, à des prélèvements sur l'encaisse-timbres. Ces prélèvements augmentent les ressources de l'association et permettent de fournir aux adhérents des services supplémentaires. Les sommes ainsi prélevées doivent être soumises à la TVA.

Au regard des impôts directs, ces prélèvements constituent des produits de l'union.

Pour des raisons pratiques, il est admis que l'imposition des prélèvements soit effectuée annuellement. Des factures mentionnant la taxe doivent être établies et transmises aux commerçants qui exercent normalement le droit à déduction correspondant.

Il est souligné que, par la même occasion, les commerçants sont ainsi informés, au moins une fois par an, de la partie de leur versement-timbres de l'année, qui a été finalement affectée à la couverture de dépenses relevant de l'activité générale de l'union. Ils connaissent par conséquent, par simple différence, le montant de leurs versements qui, au titre de l'année considérée, peut être regardé comme effectivement destiné à financer des ristournes à leur clientèle.

b. Le commerçant détaillant remet des timbres et des carnets à ses clients

490

Cette remise demeure sans incidence au regard de la TVA.

c. Les clients retournent aux commerçants les collecteurs de timbres complétés

500

Les commerçants remboursent aux clients la valeur des timbres rapportés, soit par la remise pure et simple d'espèces, soit à l'occasion de nouveaux achats en diminuant la facture du client de la valeur faciale des timbres rapportés.

La recette imposable du commerçant est constituée par le montant des sommes effectivement versées par les clients, c'est-à-dire non comprise la valeur des timbres rapportés.

Toutefois, le commerçant doit s'assurer que sa réduction du chiffre d'affaires imposable correspond à ses propres ristournes, c'est-à-dire, au plus, à la valeur faciale des timbres qui lui ont été fournis par l'association. En effet, la clientèle peut rapporter les timbres chez un commerçant adhérent différent de celui qui les a distribués.

De plus cette valeur doit, le cas échéant, être diminuée du montant des prélèvements opérés dans l'encaisse-timbres par l'association.

L'ajustement des réductions de chiffre d'affaires des commerçants peut être effectué une fois par an, compte tenu, s'il y a lieu, des factures émises par l'association au titre des prélèvements opérés dans l'encaisse-timbres. L'ajustement final peut se traduire, selon le cas, soit par une réduction supplémentaire du chiffre d'affaires imposable, soit par une atténuation de cette réduction.

d. L'association rembourse les carnets complétés, retournés par les commerçants.

510

Ces remboursements donnent lieu à l'établissement de simples notes de débit. Ils ne constituent pas des recettes imposables des commerçants qui les perçoivent.

Exemple : Auprès de l'union commerciale dont il est membre, M. Durand, commerçant, se procure l'année N, 10 000 timbres d'une valeur faciale de 10 centimes d'euros, soit une valeur totale de 1 000 € (les timbres exprimant par définition une valeur TVA comprise).

Pendant l'année, il vend pour 160 000 €, TVA comprise, de marchandises. Au cours de la même année, ses clients rapportent 11 000 timbres, soit une valeur de 1 100 € que M. Durand a imputée sur leurs achats ou leur a remboursée.

Remarque : Certains clients ont donc rapporté des timbres reçus chez d'autres commerçants membres de la même union.

Sur présentation des carnets apportés par la clientèle, M. Durand est lui-même remboursé par l'union de cette somme de 1 100 €.

De son côté, l'union a remis 30 000 € de timbres aux trente commerçants adhérents et reçu de ceux-ci les sommes correspondantes. Ces 30 000 € alimentent l'encaisse-timbre de l'union.

Sachant qu'il y a toujours des timbres perdus, l'union prélève 3 600 € sur ces 30 000 € et augmente ainsi les ressources qu'elle tire des cotisations (imposables à la TVA) perçues par ailleurs auprès des mêmes commerçants. Ce prélèvement constitue en fait des cotisations supplémentaires et doit être soumis à la TVA. L'union établit les factures correspondantes à l'intention des commerçants. Si cette cotisation est déterminée de manière uniforme, chaque commerçant recevra une facture établie pour un montant de 120 € TVA comprise [3 600 € répartis entre 30 commerçants].

Remarque : La taxe ainsi facturée est déductible par les commerçants et le montant hors taxe constitue une charge déductible en matière d'impôts directs (frais généraux).

Afin d'effectuer une déclaration correcte de son chiffre d'affaires, M. Durand procédera comme suit :

520

En cours d'année :

Le chiffre d'affaires à déclarer par M. Durand sera égal à ses recettes nettes effectivement perçues de sa clientèle, c'est-à-dire non comprise la valeur des timbres rapportés par ses clients.

Pour l'année N, le chiffre d'affaires à déclarer s'établira donc à :

160 000 € TTC - 1 100 € TTC = 158 900 € TTC.

Le versement de 1000 € à l'union au titre de la valeur des timbres et le remboursement par l'union de 1 100 € au titre des collecteurs retournés par M. Durand constituent des opérations financières retracées en comptabilité mais sans influence sur son chiffre d'affaires imposable à la TVA (ces deux opérations ne donnent pas lieu non plus à l'enregistrement successif d'une charge et d'un produit au regard des impôts directs).

530

En fin d'année :

Lorsqu'il reçoit la facture de l'union mentionnant les 120 € prélevés par cet organisme sur son versement-timbres de 1 100 €, M. Durand est en mesure de déterminer que ses propres ristournes de l'année N sont au maximum égales à 1 000 € - 120 € = 880 €.

Or, en ne comptabilisant pas en recette la valeur de l'ensemble des timbres rapportés par sa clientèle, M. Durand a réduit son chiffre d'affaires l'année N de 1 100 € ; M. Durand doit donc ajuster cette réduction pour la ramener au montant de ses ristournes propres. Il doit pour ce faire mentionner 220 € supplémentaires sur sa prochaine déclaration de chiffre d'affaires. Les timbres expriment par définition une valeur TVA comprise.

En définitive, le chiffre d'affaires imposable de M. Durand s'établira à :

158 900 € + 220 € = 159 120 € TTC au titre de l'année N, soit : 160 000 € TVA comprise (valeur des marchandises vendues) - 880 € TVA comprise (ristournes propres de M. Durand) ou encore 160 000 € TVA comprise (valeur des marchandises vendues) - 1 100 € TVA comprise (timbres rapportés) + 220 € TVA comprise (ajustement de la réduction du chiffre d'affaires pratiquée au cours de l'année).

Remarque : Si ses clients n'avaient rapporté que 8 000 timbres, soit 800 €, M. Durand, après avoir reçu de l'union la facture de 120 € TTC, aurait constaté que sa réduction de chiffre d'affaires obtenue en ne comptabilisant pas les timbres rapportés était inférieure aux 880 € représentant le montant des sommes demeurées affectées à ses ristournes. Il pourrait alors, à l'occasion de sa plus prochaine déclaration, diminuer de 80 € les recettes taxables déclarées.

Les sommes perçues par l'union correspondant à la valeur faciale des timbres sont donc regardées comme ne constituant pas un produit de l'union (sauf en ce qui concerne les prélèvements sur l'encaisse-timbres). En conséquence, ces sommes ne constituent pas non plus des charges déductibles en frais généraux par les commerçants. Une telle réduction interviendrait, en effet, en double emploi dès lors que les commerçants comptabilisent par ailleurs ces sommes en réductions sur ventes.