

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-30-30-50-26/03/2013

Date de publication : 26/03/2013

TVA - Exclusions du droit à déduction - Limitations concernant certains biens et services cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Droits à déduction

Titre 3 : Exclusions du droit à déduction

Chapitre 3 : Limitations concernant certains biens et services

Section 5 : Biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix.

Sommaire :

I. Principe d'exclusion

II. Dérogations

A. Objets de très faible valeur

B. Présentoirs publicitaires

C. Ventes avec primes

D. Médailles d'honneur du travail offertes aux salariés par l'employeur

E. Échantillons remis à titre gratuit

F. Produits spécimen

G. Objets de faible valeur remis par des entreprises de vente à domicile à des hôtesse qui organisent des réunions à leur domicile

1. Les conditions sont remplies

2. Les conditions ne sont pas remplies

H. Matériel publicitaire remis gratuitement par un fabricant pour les besoins de la commercialisation des produits de son entreprise

I. Programmes de fidélisation de clientèle

1

Selon les dispositions du 3° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts (CGI), n'est pas déductible la taxe ayant grevé des biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais, bonification, cadeau, quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf quand il s'agit de biens de très faible valeur.

10

Le principe d'exclusion admet toutefois certaines dérogations.

I. Principe d'exclusion

20

Les livraisons de biens effectuées à titre gratuit ne constituent pas des opérations imposables. Conformément aux règles générales définies à l'[article 271 du CGI](#), la taxe qui a grevé le coût de ces opérations ne peut donc pas donner lieu à déduction.

Une opération doit être réputée faite à titre gratuit lorsqu'aucune contrepartie financière ou en nature n'est prévue. Tel n'est pas, bien entendu, le cas en matière d'échange, dès lors que la compensation financière qui intervient entre les deux échangeistes confère à l'opération un caractère onéreux.

30

Par ailleurs, il est précisé que le prix effectivement réclamé au bénéficiaire est imposable à la TVA, mais, dès lors que ce prix est très inférieur au prix normal, le 3° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#) exclut que cette imposition ouvre droit à déduction. Pour apprécier si le prix réclamé est très inférieur au prix normal, il convient de se référer aux prix pratiqués par l'entreprise concernant des biens similaires ou, à défaut, aux prix du marché ou encore à leur prix de revient (lequel inclut notamment une quote-part des charges d'amortissement des immobilisations utilisées par l'entreprise).

Les conditions de l'exclusion sont, en principe, remplies lorsque la différence entre prix normal et prix effectif dépasse très largement les rabais ou remises couramment accordés, ou justifiées par des circonstances exceptionnelles (par exemple, liquidation de marchandises dépréciées, soldes, etc.).

40

La taxe afférente aux éléments du coût de biens cédés gratuitement ou vendus à des prix anormalement bas ne peut faire l'objet d'une déduction quand bien même l'opération serait effectuée dans l'intérêt de l'entreprise.

C'est ainsi que la distribution gratuite par une entreprise de brasserie à ses clients de matériel de terrasses (tables, chaises, parasols) ou la prise en charge financière de construction de chambres froides ne justifie pas le droit à déduction de la taxe afférente à ces biens quand bien même l'entreprise concernée exigerait des bénéficiaires l'engagement de s'approvisionner exclusivement auprès d'elle et de lui acheter un minimum de marchandises ([CE, 15 juin 1977, req. n° 95702, SARL Société commerciale européenne de brasseries Méditerranée](#)).

50

De même, la taxe sur la valeur ajoutée grevant les dépenses supportées par les entreprises pour l'acquisition de matériels informatiques destinés à être remis gratuitement ou moyennant une rémunération inférieure à leur prix de revient n'est pas déductible.

Par ailleurs, conformément au II de l'[article 257 du CGI](#) et au c du 1 de l'[article 266 du CGI](#), les entreprises doivent soumettre à la taxe la livraison à soi-même des matériels informatiques qu'elles remettent dans les mêmes conditions à leurs salariés lorsque ces biens, ou les éléments qui les composent, ont initialement ouvert droit à déduction. Tel est notamment le cas lorsque les matériels concernés sont prélevés sur les stocks de l'entreprise. En vertu de l'[article 271 du CGI](#), la taxe afférente à cette livraison à soi-même n'est pas déductible.

Enfin, la taxe sur la valeur ajoutée grevant les dépenses de services accompagnant, le cas échéant, la remise des matériels informatiques concernés et qui sont supportées par les entreprises ne peut pas être

déduite dans la mesure où les prestations de services en cause sont effectuées exclusivement pour les besoins privés des salariés et, partant, ne sont pas nécessaires à l'exploitation.

Lorsque la remise de matériels informatiques est effectuée moyennant une contribution financière versée par les salariés, cette somme doit être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée si elle est en relation avec la valeur des biens fournis en contrepartie. Tel n'est pas le cas lorsque la somme versée est fixée à un niveau très inférieur au prix du marché des matériels et dans des conditions telles qu'elle traduit en réalité une libéralité.

Bien entendu, lorsque la remise de matériels informatiques est effectuée gratuitement, cette opération n'est pas placée dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

60

Par contre ne présentent pas le caractère d'une libéralité les travaux de transformation des appareils des abonnés qu'EDF était contractuellement tenu de réaliser gratuitement au profit des intéressés à l'occasion d'un changement de tension (arrêt du 4 mai 1988, n° 64349, min.c/Electricité de France).

70

Le principe d'exclusion s'applique selon les modalités ci-après.

- Premier cas : le bien est destiné, dès son acquisition, à être remis gratuitement. Dans ce cas, la taxe afférente à cette acquisition n'est pas déductible.

- Deuxième cas : lors de son acquisition, le bien a donné lieu à déduction totale ou partielle parce qu'il était destiné à une opération ouvrant droit à déduction. Dans ce cas, l'utilisation à titre gratuit du bien rend exigible l'imposition de la livraison à soi-même du bien en application du II de l'article 257 du CGI et la taxe résultant de cette imposition n'est pas déductible.

- Troisième cas : l'entreprise a fabriqué ou fait fabriquer le bien qui est destiné à être cédé gratuitement ou qui est affecté par la suite à la réalisation d'une telle opération ; dans ce type de situation, l'imposition de la livraison à soi-même est exigible en toute hypothèse en vertu du II de l'article 257 du CGI. En outre, l'imposition de cette livraison à soi-même légitime alors la déduction de la taxe afférente aux éléments du coût du bien (BOI-TVA-CHAMP-10-20-20). Toutefois, la taxe acquittée à raison de l'imposition de la livraison à soi-même n'est pas déductible.

II. Dérogations

80

Par dérogation, le 3° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI admet la déduction lorsque le bien cédé gratuitement ou moyennant une rémunération très inférieure à son prix normal est de très faible valeur.

A. Objets de très faible valeur

90

Les biens de très faible valeur s'entendent de ceux dont la valeur unitaire n'excède pas le montant fixé par l'article 28-00 A de l'annexe IV au CGI, par objet et par an pour un même bénéficiaire. Il est précisé que ce montant s'apprécie toutes taxes comprises.

Ce montant fait l'objet d'une réévaluation tous les cinq ans proportionnellement à la variation de l'indice mensuel des prix à la consommation, hors tabac, de l'ensemble des ménages, et arrondi à l'euro supérieur (article 3 de l'arrêté du 12 octobre 2005).

100

La valeur à retenir est soit le prix d'achat par l'entreprise distributrice, soit le prix de revient, lorsque cette entreprise procède elle-même, ou fait procéder pour son compte, à la fabrication des objets. Lorsque les objets ainsi distribués à titre publicitaire sont constitués par la réunion de plusieurs articles susceptibles d'être distribués isolément, c'est la valeur totale de l'ensemble qui doit être retenue et non celle de chacun des articles qui le composent.

Quand la distribution gratuite se renouvelle (articles de verrerie, tables et parasols distribués par les brasseries) la valeur des objets donnés ne doit pas excéder le montant fixé par l'[article 28-00 A de l'annexe IV au CGI](#) au cours de l'année pour un même bénéficiaire.

Enfin, il est rappelé que, pour apprécier si la valeur de l'objet excède ou non la limite permise, il y a lieu de retenir, dans tous les cas, les frais de distribution à la charge de l'entreprise (frais d'emballage et frais de port notamment).

B. Présentoirs publicitaires

110

La taxe afférente aux présentoirs publicitaires d'une valeur unitaire inférieure à 107 € taxe comprise qu'une entreprise remet, gratuitement ou à un prix réduit, à sa clientèle, quel que soit le nombre des biens de cette nature remis au cours d'une année à un même bénéficiaire, n'est pas exclue du droit à déduction. Par présentoirs publicitaires, il convient d'entendre les biens qui sont destinés à être utilisés chez le client exclusivement comme support matériel pour la présentation commerciale d'un produit ou d'une marque sur le lieu de vente (affiches, panneaux, pancartes, enseignes, meubles, présentoirs, etc.) sans qu'une inscription publicitaire soit nécessaire (RM, Vecten, n° 6367, JO du 21 décembre 1989, p. 2127, 2128).

C. Ventes avec primes

120

Les fournitures d'articles supplémentaires (treize à la douzaine, par exemple) que des fabricants ou des commerçants peuvent faire à leurs clients à l'occasion de contrats de vente échappent également à l'exclusion prévue au 3° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#).

Dans le cadre de tels contrats, en effet, des fournisseurs livrent à leurs clients, en supplément des articles commandés, des articles identiques à ceux qui ont fait l'objet des livraisons antérieures et dont la valeur varie en fonction de ces livraisons.

130

Il convient de distinguer selon que l'opération est réalisée par le fabricant ou par le commerçant revendeur.

- Lorsque le fabricant remet gratuitement à son client des articles supplémentaires :

- s'il les mentionne sur sa facture, l'Administration admet que de telles fournitures constituent, en fait, une réduction du prix des fournitures livrées antérieurement. Dans ce cas, il n'a pas à procéder à la régularisation de la TVA qui a grevé les matières premières entrant dans la fabrication de cet article ;
- s'il ne les mentionne pas sur sa facture, on ne considère pas qu'il s'agit d'une réduction de prix mais plutôt d'une libéralité. Dans cette hypothèse, le fabricant est tenu d'acquitter la TVA sur la livraison à

soi-même du produit.

- Lorsque le commerçant vend les articles qu'il a reçus en cadeau, il est tenu d'acquitter la TVA sur le montant de la vente, dans les conditions de droit commun.

D. Médailles d'honneur du travail offertes aux salariés par l'employeur

140

L'exclusion prévu au 3° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#) ne s'applique pas à la taxe comprise dans le prix d'achat des décorations offertes aux membres du personnel qui deviennent titulaires de la médaille d'honneur du travail, dès lors que cette dépense d'intérêt social présente un caractère exceptionnel et que la décision de son attribution est prise par une autorité publique.

Cette dérogation ne doit donner lieu ni à un rappel, ni à une restitution.

E. Échantillons remis à titre gratuit

150

En langage commercial courant, un échantillon est une petite quantité de marchandise destinée à donner une idée du produit disponible sur le marché.

Cette définition est corroborée par le droit communautaire qui prévoit que le mode de présentation des échantillons les rend inutilisables à d'autres fins que la prospection.

En d'autres termes, l'échantillon est un bien cédé gratuitement aux clients potentiels mais dont le conditionnement (petit flacon de parfum, morceau de tissu, extrait de livre, etc.) est différent du produit commercialisé et le rend impropre à la vente.

Il est précisé que, dans le domaine de la parfumerie et des cosmétiques, un bien remis peut constituer un échantillon notamment si sa contenance est réduite (par exemple, entre 2 ml et 10 ml en général) et s'il comporte la mention « *vente interdite* ».

Il appartient à l'entreprise, en fonction de la nature de l'échantillon, d'apporter la preuve que le bien en question est impropre à la vente et que son usage répond effectivement aux besoins de prospection commerciale.

160

Les échantillons qui sont distribués gratuitement par un assujetti dans l'intérêt de son exploitation ne donne lieu, ni à la taxation d'une prestation de service à soi-même, ni à la remise en cause de la déduction de la taxe ayant grevé ces biens nonobstant la valeur des échantillons remis.

170

La remise d'un bien à titre gratuit dont les modalités de distribution et de conditionnement ne correspondent pas à la délivrance d'un échantillon entraîne l'imposition d'une livraison à soi-même en application des dispositions du II de l'[article 257 du CGI](#) sous réserve des règles applicables aux cadeaux de faible valeur. La taxe exigible à cette occasion n'est pas déductible.

180

Cas particulier : les consommateurs peuvent, pour connaître un produit, demander à l'essayer sur le lieu même de vente.

À cet effet, les entreprises de parfumerie et de cosmétique remettent gratuitement à leurs distributeurs des articles de démonstration de produit appelés « *testeurs* ».

Il est admis que ces articles ouvrent droit à déduction de la TVA, dès lors qu'ils répondent aux trois conditions suivantes :

- ils sont utilisés aux seules fins de démonstration par les détaillants, ce qui implique qu'ils ne doivent en aucun cas être donnés ou vendus à la clientèle ;
- ils se distinguent du produit commercialisé par certaines caractéristiques permettant de les identifier aisément, (conditionnement et présentation différents ou apposition de la mention « *article de démonstration* » par exemple) ;
- ils comportent la mention « *vente interdite* ».

Si ces conditions ne sont pas remplies, les entreprises ayant récupéré la TVA afférente aux articles de démonstration, doivent, conformément au II de l'[article 257 du CGI](#), procéder à l'imposition d'une livraison à soi-même, sous réserve des règles applicables aux cadeaux de faible valeur. La taxe exigible à cette occasion n'est pas déductible.

F. Produits spécimen

190

Un bien « *spécimen* » est un cas particulier d'échantillon. Il est identique aux biens commercialisés par les entreprises mais comporte la mention « *spécimen* » qui altère sa présentation et le rend impropre à la vente. Par ailleurs, les spécimens participent à une politique de prospection commerciale mais sans être cédés gratuitement à la clientèle. Les spécimens sont, en effet, distribués en nombre limité à certaines personnes qui sont en mesure, en raison de leur activité professionnelle, de faire connaître au public les produits concernés - en assurant notamment leur promotion - et de susciter ainsi des achats auprès de l'entreprise qui les commercialise

Sous réserve que la mention « *spécimen* » soit apposée de manière claire et indélébile, et que le nombre de spécimens similaires remis gratuitement par une entreprise à une même personne soit fondé, les règles exposées pour les échantillons sont applicables.

S'il s'avérait que des spécimens ont été distribués en nombre disproportionné, il y aurait lieu, en revanche, de les assimiler à des cadeaux et d'en tirer toutes les conséquences au regard de la TVA.

Il peut être ainsi rappelé que, pour ce qui concerne les disques « *spécimens* », il a été décidé (décision ministérielle du 30 décembre 1987) que les professionnels pouvaient distribuer à une même station de radio ou chaîne de télévision jusqu'à cinq exemplaires d'un même enregistrement par année, et un seul exemplaire pour les autres catégories de bénéficiaires (critiques musicaux, revues spécialisées, discothèques). Il est indiqué que les entreprises distributrices doivent conserver une liste des bénéficiaires des spécimens qui mentionne la qualité commerciale de ces derniers. En tout état de cause, la notion de spécimen s'oppose à ce que des biens soient remis gratuitement à des personnes dont l'intervention n'apparaît pas susceptible d'accroître les débouchés commerciaux de l'entreprise concernée.

G. Objets de faible valeur remis par des entreprises de vente à domicile à des hôtesse qui organisent des réunions à leur domicile

200

La remise d'objets de faible valeur par des entreprises de vente à domicile à des hôtesse qui organisent à titre indépendant des réunions à leur domicile à l'occasion desquelles sont démontrés et vendus les produits de ces entreprises, s'analyse en droit strict comme l'échange d'un bien contre un service. En effet, l'objet dont la valeur est proportionnelle à celle du service rendu, constitue la rémunération de la

prestation de l'hôtesse.

La jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes et de la Cour administrative d'appel de Paris a confirmé ces principes (CJCE, affaire 230/87 arrêt du 23 novembre 1988 ; CAA de Paris, arrêt n° 89PA02134 du 10 juillet 1990, affaire SILIT-FRANCE).

210

Par mesure de simplification, il est admis de ne pas prendre en considération cet échange imposable lorsque son montant n'excède pas celui fixé par l'[article 28-00 A de l'annexe IV au CGI](#) par an et par hôtesse et que cette dernière n'est pas, par ailleurs, redevable de la TVA.

220

Deux situations doivent donc être distinguées selon que les conditions posées par la décision ministérielle sont ou non remplies.

1. Les conditions sont remplies

230

L'hôtesse n'exerce pas une autre activité pour laquelle elle est redevable de la TVA. Le prix d'achat ou de revient des objets qui lui sont remis par l'entreprise n'excède pas le montant fixé par l'[article 28-00 A de l'annexe IV au CGI](#) pour l'année civile.

Dans cette situation :

- l'entreprise n'est pas imposable sur la livraison de biens à l'hôtesse ;
- l'hôtesse n'est pas imposable sur la prestation de services rendue à l'entreprise ;
- aucune de ces deux opérations ne donne lieu à facturation de la taxe ;
- le droit à déduction de la taxe ayant grevé l'achat ou la fabrication des biens pourra être exercé par les entreprises dans les conditions de droit commun, selon les règles et limites prévues pour les cadeaux dont le prix d'achat ou de revient n'excède pas le montant fixé par l'[article 28-00 A de l'annexe IV au CGI](#) par an et par bénéficiaire.

2. Les conditions ne sont pas remplies

240

Dans le cas où l'hôtesse est par ailleurs redevable de la TVA, la livraison de biens de l'entreprise et la prestation de services de l'hôtesse sont imposables à la TVA et donnent lieu à facturation de la taxe dans les conditions de droit commun.

250

Si l'hôtesse n'est pas par ailleurs redevable de la TVA mais que le prix d'achat ou de revient des objets qui lui sont remis excède, au cours de la même année civile, le montant fixé par l'[article 28-00 A de l'annexe IV au CGI](#), l'entreprise doit soumettre à la TVA toutes les livraisons de biens à l'hôtesse effectuées au cours de l'année et donc, le cas échéant régulariser l'imposition des livraisons antérieures qui n'avaient pas été soumises à la TVA.

L'hôtesse doit également soumettre à la TVA les prestations de services rendues à l'entreprise sous réserve de l'application des règles de la franchise en base prévues à l'[article 293 B du CGI \(BOI-TVA-DECLA-40-10\)](#).

260

Dans les deux cas, la taxe facturée par des hôtesse redevables de la TVA sur leur prestation de services est déductible par les entreprises dans les conditions de droit commun ainsi que la taxe ayant grevé l'achat ou la fabrication des biens que ces entreprises livrent aux hôtesse.

270

En revanche, la taxe afférente à la livraison de biens facturée par l'entreprise à l'hôtesse n'est jamais déductible par cette dernière dès lors que le bien n'a pas été acquis pour les besoins de son activité imposable de prestataire de services (CGI, art. 271).

H. Matériel publicitaire remis gratuitement par un fabricant pour les besoins de la commercialisation des produits de son entreprise

280

RES N°2008/20 (TCA) Date de publication : 09/09/2008

Conditions d'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux frais d'acquisition ou de fabrication du matériel publicitaire remis gratuitement par un fabricant pour les besoins de la commercialisation des produits de son entreprise.

Question :

Quelles sont les conditions dans lesquelles la déductibilité de la taxe grevant les dépenses supportées par un opérateur économique pour l'acquisition ou la fabrication d'objets de nature publicitaire remis gratuitement à un bénéficiaire, directement ou par l'intermédiaire d'un grossiste, peut être admise ?

Réponse :

Les dépenses engagées pour l'acquisition ou la fabrication d'objets publicitaires remis gratuitement à un bénéficiaire ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun (article 271 du Code général des impôts) lorsque les conditions suivantes sont réunies :

Le coût des biens remis sans rémunération doit être supporté par l'entreprise qui fabrique ou commercialise les produits à la distribution de laquelle contribue le bénéficiaire des biens en cause, que les biens lui aient été remis directement ou par l'intermédiaire d'un grossiste.

En outre, les biens concernés doivent, par nature, être destinés à assurer la promotion, la vente, le rangement ou la présentation des produits fabriqués ou commercialisés par l'entreprise qui en supporte le coût, sans que le fait qu'ils portent ou non la marque des produits à la commercialisation desquels ils contribuent n'ait d'incidence à cet égard.

Enfin, leur remise au bénéficiaire doit apparaître justifiée par les besoins de l'activité commerciale de l'entreprise qui en supporte le coût.

Bien entendu, lorsque les conditions décrites ci-dessus ne sont pas réunies, les biens cédés à titre gratuit ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal demeurent exclus du droit à déduction sur le fondement des dispositions de l'article 206-IV-2-3° de l'annexe II au CGI.

I. Programmes de fidélisation de clientèle

290

Dans deux affaires conjointes relatives à des programmes de fidélisation de clientèle (CJUE 7 octobre 2010, aff. n° 53/09 et 55/09, 2e ch., Loyalty management U.K. Ltd et Baxi group Ltd), la Cour de Luxembourg a jugé que doivent être considérés :

- comme la contrepartie d'une livraison de biens ou, le cas échéant, une prestation de service, les paiements effectués par un gestionnaire d'un programme de fidélisation de clientèle aux fournisseurs qui livrent des cadeaux de fidélité aux clients des enseignes commerciales adhérentes du programme de fidélisation de clientèle ;

- comme en partie, la contrepartie versée par un tiers d'une livraison de biens et, en partie, la contrepartie d'une prestation de service, les paiements effectués par une enseigne commerciale adhérente d'un programme de fidélisation de clientèle au gestionnaire du programme qui livre des cadeaux de fidélité aux clients des enseignes commerciales.

En conséquence, que le gestionnaire d'un programme de fidélisation de clientèle livre directement les cadeaux aux clients des enseignes adhérentes ou qu'il recourt à un fournisseur pour réaliser cette livraison, la TVA d'amont qu'il supporte est déductible dans les conditions de droit commun.

En revanche, les enseignes adhérentes du programme de fidélisation de clientèle ne peuvent pas prétendre déduire la fraction de la taxe qui leur est facturée au titre de la livraison des cadeaux à leurs clients, conformément aux dispositions du 3° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI et sous réserve que les cadeaux remis ne soient pas des biens de très faible valeur. La fraction de la TVA grevant les autres prestations telle celle de gestion sera déductible dans les conditions de droit commun.

En application de ces principes, la Cour administrative d'appel de Versailles a considéré qu'un gestionnaire de programme de fidélité qui agit en qualité de fournisseur reçoit des enseignes adhérentes une rémunération globale soumise à la TVA en contrepartie de sa prestation de gestion et de la refacturation à ces enseignes des cadeaux achetés pour leur compte. Il dispose ainsi du droit à déduction de la TVA d'amont supportée lors de l'acquisition des biens destinés à être remis en cadeaux dans la mesure où il doit être considéré comme procédant à la livraison de ces mêmes biens à titre onéreux pour le compte de l'enseigne commerciale. C'est en effet l'enseigne adhérente et non le fournisseur qui est regardée comme procédant en définitive à la libéralité (CAA de Versailles 14 juin 2011 n° 09VE03406, Min. c./ SAS Club avantages)