

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-20-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 12/05/2014

### TVA - Base d'imposition - Fait générateur et exigibilité - Règles particulières

---

#### Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée  
Base d'imposition  
Titre 2 : Fait générateur et exigibilité  
Chapitre 4 : Règles particulières

#### Sommaire :

- I. Opérations donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs
  - A. Règles d'exigibilité applicables aux livraisons donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs
    - 1. Opérations concernées
    - 2. La taxe est exigible à l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou encaissements se rapportent
    - 3. Possibilité de paiement d'après les débits
    - 4. Perception d'acomptes
  - B. Conséquences de ces règles à l'égard des clients
  - C. Règles d'exigibilité applicables aux prestations de services donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs
- II. Biens livrés ou services rendus à un intermédiaire agissant en son nom propre ou par un intermédiaire agissant en son nom propre
- III. Biens livrés ou services rendus par des auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit et des artistes du spectacle
  - A. Principe
  - B. Précisions et application à des cas particuliers
    - 1. Livraison d'œuvres
    - 2. Opérations des auteurs qui réalisent des œuvres de commande (commande publique ou privée)
      - a. Éléments susceptibles d'être couverts par la rémunération de l'auteur
        - 1° En ce qui concerne les œuvres plastiques
        - 2° En ce qui concerne les œuvres immatérielles
      - b. Règles de TVA applicables
    - 3. Dispositif de la retenue applicable aux droits d'auteurs
    - 4. Possibilité d'acquitter la taxe d'après les débits

IV. Livraisons à soi-même

A. Livraisons à soi-même de biens

B. Prestations de services à soi-même

V. Ventes et livraisons faites par les agriculteurs

VI. Tabacs

VII. Importations et produits pétroliers

A. Importations

B. Produits pétroliers

VIII. Régime de la presse et de ses fournisseurs

**1**

Les développements ci-après sont consacrés à huit catégories d'opérations qui sont régies par des règles particulières.

## **I. Opérations donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs**

**10**

En application de l'[article 269-1-a bis du code général des impôts \(CGI\)](#), pour les livraisons de biens, (à l'exception de celles effectuées dans le cadre de contrats [location-vente ou vente à tempérament], assortis d'une clause selon laquelle la propriété de ces biens est normalement acquise au détenteur au plus tard lors du paiement de la dernière échéance, cf. [BOI-TVA-BASE-20-10-II-C](#)) ainsi que pour les prestations de services qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, le fait générateur de la taxe se produit au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent.

**20**

Par ailleurs, l'[article 269-2-a du CGI](#) introduit deux éléments :

- la possibilité pour les fournisseurs concernés sur option de leur part de n'acquitter la taxe qu'au moment des débits ;
- l'intervention en tout état de cause de l'exigibilité de la taxe dès la perception d'acomptes lorsqu'il en est demandé avant la date du fait générateur ou de débit.

### **A. Règles d'exigibilité applicables aux livraisons donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs**

**30**

Les développements qui suivent exposent les opérations concernées, les règles d'exigibilité de la taxe avec la possibilité d'acquitter la TVA d'après les débits et l'exigibilité de la taxe dans le cas de perception d'acomptes

#### **1. Opérations concernées**

**40**

Il s'agit des livraisons de biens meubles effectuées en vertu de contrats « à exécution échelonnée » qui ne portent pas sur des quantités de biens finies ou déterminées avec précision, mais en stipulation desquels les quantités de biens livrées dépendent seulement de l'une des parties.

Sont donc essentiellement visées les fournitures de biens tels que le gaz, l'électricité, l'eau, la chaleur et

le froid qui sont effectuées de façon continue dans le cadre de contrats d'abonnement.

Ces biens sont expressément considérés comme des biens meubles corporels par l'[article 256-II-2° du CGI](#) (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10-I-A-2](#)).

Les règles d'exigibilité les concernant s'appliquent à toutes les sommes réclamées en contrepartie des livraisons faites aux clients et constituant un élément du prix de ces biens (frais d'abonnement, consommation, frais accessoires, participations des abonnés aux investissements et notamment aux frais de branchement, etc.).

## **2. La taxe est exigible à l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou encaissements se rapportent**

### **50**

Pour les opérations concernées la taxe est donc en principe exigible dès le dernier jour de la période de consommation couverte par la facture.

**Exemple 1 :** Soit une facture d'électricité datée du 15 mai et concernant une période de consommation allant du 1er janvier au 30 avril. La taxe est, dans ce cas, exigible le 30 avril.

## **3. Possibilité de paiement d'après les débits**

### **60**

Pour des raisons d'ordre pratique, l'administration a admis que l'exigibilité de la taxe afférente aux ventes de biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs n'intervienne qu'à la date de la facturation établie à la suite du relevé des compteurs, c'est-à-dire au moment des débits.

La possibilité de différer le paiement de la taxe jusqu'au moment des débits est expressément prévue par l'[article 269-2-a, al. 2 du CGI](#).

Pour les redevables ayant exercé l'option, les débits constituent donc l'exigibilité légale de la taxe.

Le débit intervient lors de l'inscription des créances au compte client et coïncide donc le plus souvent avec la date d'émission de la facture.

**Exemple 2 :** Si, dans l'exemple 1, le fournisseur est autorisé à acquitter la taxe au moment des débits, celle-ci est exigible le 15 mai.

L'option doit être formulée de manière expresse par lettre simple qui doit être adressée par les redevables au service des impôts dont ils relèvent pour le dépôt de leurs déclarations de chiffre d'affaires.

L'option ne s'applique qu'aux opérations dont l'exigibilité intervient normalement à l'expiration des périodes couvertes par les décomptes (cf. [I-A-1](#)).

Elle prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été exercée et demeure valable tant que les redevables n'expriment pas, par demande écrite, leur désir de renoncer à cette option.

Les redevables ayant exercé l'option doivent impérativement en faire mention sur les factures ou documents en tenant lieu, qu'ils délivrent à leurs clients.

## **4. Perception d'acomptes**

### **70**

Le second alinéa de l'[article 269-2-a du CGI](#) prévoit que la TVA est due en tout état de cause dès la réception d'acomptes et à concurrence de leur montant lorsqu'il en est demandé avant l'intervention du fait générateur ou du débit.

Les fournisseurs concernés doivent donc acquitter la taxe au titre des acomptes perçus avant l'expiration des périodes auxquelles se rapportent leurs décomptes, ou avant les débits lorsqu'ils ont été autorisés à n'acquitter la taxe qu'à cette date.

Sont visés par ces dispositions tous les versements, avances ou acomptes, à valoir sur le prix stipulé au contrat.

**Exemple 3 :** Dans l'exemple 1 (pas d'option débit), toute somme perçue avant le 30 avril doit donner lieu au paiement de la taxe.

Dans l'exemple 2 (option débit), toute somme perçue avant le 15 mai doit donner lieu au paiement de la taxe.

## **B. Conséquences de ces règles à l'égard des clients**

---

### **80**

Conformément aux dispositions de l'[article 271-I-2 du CGI](#), le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable. Chez les redevables, acquéreurs de biens mentionnés au [I-A-1](#) ci-dessus, et sous réserve des autres conditions de droit commun, le droit à déduction prend donc naissance :

- à l'expiration de la période à laquelle le décompte se rapporte ;
- ou lors du débit lorsque l'option a été exercée ;
- ou, en cas d'avance ou d'acompte intervenant avant ces deux dates, dès le versement, mais sous réserve que celui-ci donne lieu à l'émission par le fournisseur d'un document mentionnant la TVA dans les conditions habituellement exigibles pour l'ouverture du droit à déduction.

## **C. Règles d'exigibilité applicables aux prestations de services donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs**

---

### **90**

Il convient d'appliquer les principes exposés au [BOI-TVA-BASE-20-20 § 30](#) pour ces prestations de services.

## **II. Biens livrés ou services rendus à un intermédiaire agissant en son nom propre ou par un intermédiaire agissant en son nom propre**

### **100**

L'[article 269-1-a ter du CGI](#) dispose que pour les livraisons et les prestations de services qui sont réputées être effectuées à un assujetti ou par un assujetti en application de l'[article 256-V](#) et du [III de l'article 256 bis du CGI](#), le fait générateur se produit au moment où la livraison de biens ou la prestation de services dans laquelle l'assujetti s'entremet est effectuée.

Les assujettis visés par cette disposition sont les intermédiaires qui agissent en leur nom propre.

La livraison de bien ou la prestation de services dont le fait générateur sert de référence est celle qui

intervient entre l'intermédiaire et le tiers cocontractant (opération qui est l'objet de l'entremise).

Le fait générateur des livraisons de biens ou des prestations de services réputées exister en amont (entremise « à la vente ») ou en aval (entremise « à l'achat ») est le même que le fait générateur de l'opération visée à l'alinéa précédent.

**Exemples :**

- Entremise à la vente de biens ou de services. Si le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) effectuée par l'intermédiaire au profit du tiers cocontractant intervient le 30 mars, le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) réputée effectuée par le commettant au profit de l'intermédiaire intervient également le 30 mars ;

- Entremise à l'achat de biens ou de services. Si le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) effectuée par le tiers cocontractant au profit de l'intermédiaire intervient le 25 mai, le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) réputée effectuée par l'intermédiaire au profit du commettant intervient le 25 mai.

- Lorsqu'un intermédiaire intervient dans une livraison de biens en provenance d'un autre État membre, le fait générateur de l'acquisition intracommunautaire que réalise cet intermédiaire intervient au moment où la livraison au tiers cocontractant ou au commettant est effectuée.

### **III. Biens livrés ou services rendus par des auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit et des artistes du spectacle**

#### **110**

Les auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit ainsi que les artistes du spectacle sont soumis de plein droit à la TVA (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20](#) et [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30](#)).

#### **A. Principe**

---

#### **120**

En application des dispositions de l'[article 269-2 du CGI](#), la taxe est exigible :

- pour les livraisons de biens, lors de leur livraison ;
- pour les prestations de services, dont les cessions de droit, lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

#### **B. Précisions et application à des cas particuliers**

---

##### **1. Livraison d'œuvres**

---

#### **130**

Les ventes d'œuvres doivent être soumises à la TVA lors de leur livraison (ou lors du transfert juridique de propriété s'il précède la livraison) sur la totalité du prix quelle que soit la date de l'encaissement de ce prix. Les avances ou acomptes perçus avant la délivrance ne donnent pas lieu à exigibilité de la TVA.

##### **2. Opérations des auteurs qui réalisent des œuvres de commande (commande publique ou privée)**

---

## **a. Éléments susceptibles d'être couverts par la rémunération de l'auteur**

### **140**

La rémunération de l'auteur est susceptible de couvrir différents éléments qui peuvent ou non faire l'objet de contrats ou de prix distincts.

### **1° En ce qui concerne les œuvres plastiques**

### **150**

- les travaux d'études et de conception concrétisés par la remise d'un projet ;
- la cession des droits de représentation ou de reproduction sur les éléments du projet (considéré comme une œuvre de l'esprit en tant que tel) ;
- la réalisation et la livraison de l'œuvre lorsque l'auteur se charge lui-même, avec ou sans l'aide de sous-traitants, de cette réalisation ;
- ou la cession du droit de réaliser l'œuvre (droit de reproduction) si le commanditaire se charge de sa réalisation et, le cas échéant, le suivi de la réalisation par l'auteur ;
- les droits de représentation et de reproduction sur l'œuvre définitive.

### **2° En ce qui concerne les œuvres immatérielles**

### **160**

- les travaux d'études, de conception, de mise en œuvre nécessaires à la satisfaction de la commande (ces travaux peuvent être dénommés selon les usages propres à chaque profession « honoraires de prise de vue », « honoraires de mise en œuvre », « honoraires pour la réalisation de la commande », etc.) ;
- les droits de représentation et de reproduction sur l'œuvre.

## **b. Règles de TVA applicables**

### **170**

Lorsque les travaux d'études, de conception ou de mise en œuvre visés au **III-B-2-a-1°, 1er alinéa** et **III-B-2-a-2°** sont suivis d'une cession du droit de représentation ou de reproduction, (**III-B-2-a-1°, 2ème et 5ème alinéas** et **III-B-2-a-2°, 2ème alinéa**) l'ensemble de l'opération s'analyse au regard de la TVA, comme une cession de droits et donc une prestation de services.

#### **Exemples :**

- conception d'un projet et cession du droit d'en publier les éléments ;
- conception d'un projet et cession du droit de réaliser l'œuvre ;
- réalisation d'une prise de vue photographique et cession du droit de publier la photographie.

Lorsque les travaux d'études, de conception ou de mise en œuvre visés au **III-B-2-a-1°, 1er alinéa** et de réalisation visés au **III-B-2-a-1°, 3ème alinéa** sont suivis d'une livraison d'œuvre, l'ensemble de l'opération s'analyse comme une livraison de biens.

**Exemple** : conception d'un projet, réalisation et livraison de l'œuvre par l'artiste.

Lorsque les travaux d'études, de conception et de mise en œuvre visés au **III-B-2-a-1°**, **1er alinéa** et **III-B-2-a-2°** ne sont suivis ni d'une cession de droits, ni d'une livraison d'œuvre (commande restée sans suite mais ayant donné lieu au versement de rémunérations), l'opération s'analyse comme une prestation de services ordinaire. Il est toutefois admis, pour l'application des règles de taux (cf. [BOI-TVA-LIQ-30-20-100-V](#)) et de franchise que cette prestation soit traitée comme une cession de droits.

Lorsque la livraison d'une œuvre s'accompagne de la cession du droit de représentation ou de reproduction, l'ensemble de l'opération s'analyse comme une livraison de biens. Si la facturation distingue le prix de la livraison de l'œuvre et celui de la cession de droits, les règles propres à chacune de ces catégories d'opération s'appliquent distinctement.

Les opérations de suivi de réalisation accessoires à la cession du droit de réaliser l'œuvre suivent le régime des cessions de droits.

### **3. Dispositif de la retenue applicable aux droits d'auteurs**

---

Le dispositif est exposé au [BOI-TVA-BASE-10-20-40-30-II-C](#).

#### **180**

L'exigibilité intervient comme prévu par les dispositions du [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30](#). (notamment les avances ou acomptes sur droits doivent être soumis à la retenue dès leur versement à l'auteur).

La taxe doit être déclarée et acquittée au titre de la période d'imposition au cours de laquelle les droits sont payés à l'auteur, c'est à dire :

- lors du paiement en espèces ;
- lors de la remise ou de l'envoi du chèque à l'auteur ;
- lors de l'ordre de virement au crédit du compte de l'auteur en cas de virement bancaire ou postal ;
- lors du paiement pour son compte de dépenses lui incombant personnellement.

Toutefois, lorsqu'une société de perception et de répartition de droits agit comme intermédiaire taxable sur sa seule rémunération, l'exigibilité intervient lors de la perception des droits pour le compte de l'auteur.

### **4. Possibilité d'acquitter la taxe d'après les débits**

---

#### **190**

Les auteurs et les interprètes des œuvres de l'esprit et artistes du spectacle peuvent, sur option exercée dans les conditions de droit commun, acquitter la taxe d'après les débits, c'est à dire lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients (cf. [BOI-TVA-BASE-20-50-10-I](#)).

## **IV. Livraisons à soi-même**

### **A. Livraisons à soi-même de biens**

---

#### **200**

L'[article 175 de l'annexe II au CGI](#) fixe à la date de la première utilisation du bien l'exigibilité de la taxe due à raison des livraisons à soi-même exigibles en application de l'[article 257-II du CGI](#).

## **B. Prestations de services à soi-même**

---

### **210**

L'[article 175 de l'annexe II au CGI](#) fixe la date d'exigibilité de la TVA due au titre des prestations de services à soi-même dont l'imposition est prévue à l'[article 257-II du CGI](#). La taxe due au titre d'une prestation de services à soi-même est exigible lorsque la prestation de service est effectuée.

## **V. Ventes et livraisons faites par les agriculteurs**

### **220**

Par dérogation à la règle générale, l'exigibilité de la TVA est constituée par l'encaissement du prix en ce qui concerne les ventes et les livraisons faites par les agriculteurs.

Pour plus de précision, il convient de se reporter à la division H de la présente série.

## **VI. Tabacs**

### **230**

Aux termes de l'[article 298 quaterdecies du CGI](#), le fait générateur de la TVA applicable aux ventes de tabacs manufacturés est celui qui est prévu par l'[article 575 C du CGI](#) relatif au droit de consommation sur ces mêmes tabacs.

En conséquence, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent à la mise à la consommation.

En application de l'[article 286 B de l'annexe II au CGI](#), l'issue des fabrications s'entend de la sortie des tabacs manufacturés des établissements de production.

## **VII. Importations et produits pétroliers**

### **A. Importations**

---

#### **240**

En application de l'[article 293 A du CGI](#), le fait générateur se produit et la taxe devient exigible au moment où le bien est considéré comme importé, au sens de l'[article 291-I-2 du CGI](#).

Conformément à l'[article 291-I-2 du CGI](#), l'importation ne concerne que l'entrée en France des biens :

- originaires ou en provenance d'un État ou d'un territoire qui n'appartient pas à l'Union européenne et qui n'ont pas été mis en libre pratique ;
- en provenance d'un territoire visé au 1° de l'[article 256-0 du CGI](#) d'un autre État membre de l'Union européenne.

### **B. Produits pétroliers**

---

#### **250**

Aux termes de l'[article 298 du CGI](#), l'opération de mise à la consommation des produits pétroliers et assimilés énumérés au tableau B de l'[article 265 du Code des douanes](#) sur le marché intérieur constitue un fait générateur de la TVA (cf. [BOI-TVA-SECT-10-20](#)).



## VIII. Régime de la presse et de ses fournisseurs

### 260

Aux termes de l'[article 298 nonies du CGI](#), l'exigibilité de la TVA intervient lors de l'encaissement des acomptes ou du prix en ce qui concerne les ventes des publications désignées à l'[article 298 septies du CGI](#) ainsi que les ventes de papiers réalisées par la société professionnelle des papiers de presse.

En ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires portant sur ces produits, l'exigibilité de la TVA intervient dans les conditions fixées à l'[article 269-2-d du CGI](#) (cf. [BOI-TVA-BASE-20-30](#)).

Le régime de la presse est exposé au [BOI-TVA-SECT-40](#).