RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-20-40-20190807
Date de publication : 07/08/2019
Date de fin de publication : 24/02/2021

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
IX. Opérations portant sur les bons
A. Bons à usage unique
B. Bons à usages multiples

(1)

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

10

En application du a bis du 1 de l'article 269 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, BOI-TVA-BASE-20-10 au II-C § 90 à 130), 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 sur la valeur ajoutée (TVA) se produit au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent.

20

Par ailleurs, le a du 2 de l'article 269 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)

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 le 2° du II de l'article 256 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10 au I-A-2 § 30).

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 :** 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 le second alinéa du a du 2 de l'article 269 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 :** Si, dans l'exemple du **I-A-2 § 50**, 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 (**I-A-1 § 40**).

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 du a du 2 de l'article 269 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 : Dans l'exemple du I-A-2 § 50 (pas d'option débit), toute somme perçue avant le 30 avril doit donner lieu au paiement de la taxe.

Dans l'exemple du **I-A-3 § 60** (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 du 2 du I de l'article 271 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 § 40, 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 III § 30 du BOI-TVA-BASE-20-20 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

Le a ter du 1 de l'article 269 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 du V de l'article 256 du CGI 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 :

Ainsi, dans les cas suivants :

- 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 (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20 et BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30).

A. Principe

120

En application des dispositions du 2 de l'article 269 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

1) les travaux d'études et de conception concrétisés par la remise d'un projet ;

2) 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) ;

3) 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 ;

4) 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 ;

5) les droits de représentation et de reproduction sur l'œuvre définitive.

2° En ce qui concerne les œuvres immatérielles

160

1) 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.) ;

2) 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 aux 1) du **III-B-2-a-1° § 150** et du **III-B-2-a-2° § 160** sont suivis d'une cession du droit de représentation ou de reproduction [aux 2) et 5) du **III-B-2-a-1° § 150** et 2) du **III-B-2-a-2° § 160**], 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 1) du **III-B-2-a-1° § 150** et de réalisation visés au 3) du **III-B-2-a-1° § 150** 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 aux 1) du **III-B-2-a-1° § 150** et du **III-B-2-a-2° § 160** 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 (BOI-TVA-LIQ-30-20-100 au IV § 200 et suivants) 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

175

Le dispositif est exposé au II-C § 240 à 250 du BOI-TVA-BASE-10-20-40-30.

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 (BOI-TVA-BASE-10-20-40-30 au II-C § 250).

Toutefois, lorsqu'un organisme de gestion collective 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 (BOI-TVA-BASE-20-50-10 au I § 20 et suiv.).

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 du II de l'article 257 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 au II de l'article 257 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 au BOI-TVA-SECT-80-30-30.

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 du 2 du I de l'article 291 du CGI.

Conformément au 2 du I de l'article 291 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 (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 au d du 2 de l'article 269 du CGI (BOI-TVA-BASE-20-30 au II § 20 et suiv.).

Le régime de la presse est exposé au BOI-TVA-SECT-40.

IX. Opérations portant sur les bons

A. Bons à usage unique

270

En application du 1 de l'article 256 ter du CGI, chaque transfert d'un bon à usage unique effectué par un assujetti agissant en son nom propre est considéré comme la livraison des biens ou la prestation de services à laquelle le bon se rapporte (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-50).

Dès lors, à chaque transfert du bon effectué par un assujetti agissant en son nom propre, le fait générateur se produit et la taxe devient exigible dans les conditions applicables à l'opération sous-jacente en application des dispositions de l'article 269 du CGI.

Ainsi, lorsque le bon donne droit à une livraison de biens, l'exigibilité intervient à chaque transfert par application combinée du a du 1 de l'article 269 du CGI et du 1 de l'article 256 ter du CGI. Lorsque le fournisseur est également l'émetteur du bon, l'exigibilité intervient à la remise du bon en échange d'un bien. En revanche, lorsque l'émetteur est distinct du fournisseur qui effectue la livraison de biens, la remise du bon par le fournisseur à l'émetteur en vue du paiement de la livraison de biens réalisée

au bénéfice de l'utilisateur du bon constitue un transfert du bon.

En revanche, conformément au c du 2 de l'article 269 du CGI, si le bon donne accès à une prestation de services, l'exigibilité interviendra lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération par l'émetteur, le distributeur ou par le prestataire lorsqu'il est distinct de l'émetteur ou, sur option par le redevable en application du c du 2 de l'article 269 du CGI, d'après les débits.

Le taux de TVA applicable dans le cadre de chaque transfert d'un bon à usage unique est le taux applicable à la prestation de services ou à la livraison de biens à laquelle le bon se rapporte.

La base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en échange d'un bon à usage unique est déterminée conformément au 1 de l'article 266 du CGI.

B. Bons à usages multiples

280

En application du 2 de l'article 256 ter du CGI, les transferts de bons à usages multiples précédant leur utilisation ne sont pas soumis à la TVA. C'est au moment de la remise matérielle des biens ou de la réalisation de la prestation que la taxation intervient, tous les éléments de nature à permettre la liquidation de la TVA étant alors connus (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-50).

Au titre des ventes de biens, la taxe est exigible à la date de l'acceptation des bons par les fournisseurs dès lors qu'il peut être considéré que la livraison de ces biens est effectuée à l'instant où les bons sont repris en échange par les points de vente.

Pour ce qui concerne les prestations de services, l'exigibilité interviendra à l'encaissement du prix de l'opération au sens du c du 2 de l'article 269 du CGI, c'est-à-dire, au moment de l'encaissement du remboursement effectué par la société émettrice, ou de la reprise du bon lorsque le prestataire a également émis le bon.

En application du a bis du 1 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en contrepartie de la remise d'un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon. Cette contrepartie peut correspondre soit aux sommes perçues lors de l'émission du bon à usages multiples lorsqu'il y a identité entre l'émetteur et le fournisseur ou le prestataire, soit aux sommes versées par la société émettrice en remboursement de la fourniture du bien ou du service à l'opérateur final (cette dernière est réputée TTC).

Les sommes constituant la rémunération de la prestation de services de la société émettrice et retenues par cette société sur le remboursement auquel donnent droit les bons ne peuvent venir en diminution de la base d'imposition des prestataires ou fournisseurs qui ont accepté les bons. En revanche, les prestataires ou fournisseurs pourront déduire la TVA grevant les frais de gestion facturés par la société émettrice dans les conditions de droit commun.

290

Exemples sur les règles de TVA applicables à la commercialisation de coffrets-cadeaux :

Exemple 1 : Fonctionnement des coffrets-cadeaux constituant des bons à usages multiples

Les coffrets contiennent chacun un chèque cadeau sans valeur faciale d'une durée limitée qui peut être utilisé par leurs bénéficiaires pour acquérir, par exemple, indifféremment un certain nombre de biens et de prestations dans le domaine culturel parmi une liste définie (livres ou disques compacts, concerts, visite de musées ou d'expositions). Les formalités de réservation sont réalisées par les bénéficiaires eux-mêmes directement auprès des prestataires.

Ces coffrets-cadeaux sont commercialisés directement par la société émettrice ou par l'intermédiaire de distributeurs.

Les chèques-cadeaux, après avoir été remis par les bénéficiaires aux prestataires, sont ensuite adressés par ces prestataires à la société émettrice qui procède à leur remboursement à hauteur d'un prix contractuellement convenu avec ces derniers, sous déduction d'une rémunération correspondant aux frais de gestion.

Dans la mesure où la TVA due sur les prestations que le bénéficiaire des chèques cadeaux choisira ultérieurement n'est pas connue de manière précise lors de l'émission de ces coffrets (territorialité de la livraison de biens ou de la prestation de services, assiette, taux), ce type de coffrets thématiques constitue des bons à usages multiples.

Exemple 2 : Règles applicables au niveau de la société émettrice

En l'absence de lien direct entre la fourniture d'un bien ou d'un service individualisé et une contre-valeur reçue, les sommes versées par les acquéreurs de coffrets-cadeaux sont situées hors du champ d'application de la TVA. Les documents qui seraient éventuellement émis à l'occasion de la délivrance des coffrets-cadeaux ne devront comporter aucune TVA facturée.

De même, les sommes conservées par la société émettrice au titre des chèques périmés ou non utilisés ne sont pas constitutives d'un chiffre d'affaires imposable.

En revanche, les frais de gestion qui sont retenus par la société émettrice sur le montant des chèques cadeaux remboursés aux prestataires doivent être soumis à la TVA au taux normal, dès lors qu'ils constituent la contrepartie d'une prestation de services rendue à ces fournisseurs (les commissions rémunérant ces frais de gestion doivent donner lieu à l'émission de factures en application des dispositions de l'article 289 du CGI, de l'article 242 nonies de l'annexe II au CGI et de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI).

En contrepartie de la taxation de ses commissions, la société émettrice pourra déduire la TVA grevant les dépenses exposées pour réaliser ses prestations au profit des distributeurs et notamment les frais de fabrication des coffrets ou d'impression des chèques-cadeaux.

Exemple 3 : Règles applicables au niveau des prestataires ou fournisseurs

En application du 2 de l'article 256 ter du CGI, la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire est soumise à la taxe.

Au titre des ventes de biens au détail, la taxe est exigible à la date de reprise des bons par les commerçants dès lors qu'il peut être considéré que la livraison de ces biens est effectuée à l'instant où les bons sont repris en échange par les points de vente. À cet égard, la circonstance que l'émetteur soit également le fournisseur ou distinct de ce dernier est sans incidence.

Pour ce qui concerne les prestations de services, l'exigibilité interviendra à l'encaissement du prix de l'opération au sens du c du 2 de l'article 269 du CGI, c'est-à-dire, au moment de l'encaissement du remboursement effectué par la société émettrice, ou de la reprise du bon lorsque le prestataire a également émis le bon.

Les sommes constituant la rémunération de la prestation de la société émettrice et retenues par cette société sur le remboursement auquel donnent droit les bons, ne peuvent pas venir en diminution de la base d'imposition des prestataires ou fournisseurs qui ont accepté les bons.

Par contre, les prestataires ou fournisseurs pourront déduire la TVA grevant les frais de gestion facturés par la société émettrice dans les conditions de droit commun.

Exemple 4 : Règles applicables, le cas échéant, au niveau des distributeurs

ll peut s'agir de magasins de détails ou de sites Internet.

Cas où les distributeurs commercialisent les coffrets en leur nom propre et pour le compte de l'émetteur : ils achètent les coffrets, en deviennent propriétaires et supportent le risque de mévente de ceux-ci.

Dans cette situation, et par identité de motifs avec ceux exposés plus haut (à l'exemple 2), les ventes de coffrets cadeaux réalisées par les distributeurs doivent être considérées comme étant situées hors du champ d'application de la TVA.

En revanche, les distributeurs doivent, au moment où ils procèdent au rachat des coffrets cadeaux à la société émettrice, soumettre à la TVA la prestation de services de distribution qu'ils rendent à cette société et dont la valeur correspond à la différence entre le prix d'achat et le prix de revente du coffret convenu entre les parties. Corrélativement, la société émettrice pourra procéder à la déduction de cette taxe dans les conditions de droit commun.

Cas où les distributeurs commercialisent les coffrets au nom et pour le compte de la société émettrice : lorsque les coffrets cadeaux sont transférés par un distributeur agissant au nom et pour le compte de l'émetteur, distinct du fournisseur ou du prestataire de services, les sommes perçues au titre de leurs prestations de distribution ou de promotion doivent être soumises à la TVA et facturées dans les conditions de droit commun.