

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-10-20-40-10-12/05/2015

Date de publication : 12/05/2015

**TVA - Base d'imposition - Règles applicables à des opérations
déterminées - Prestations de services - Opérations relatives à certains
services**

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 4 : Prestations de service

Sous-section 1 : Opérations relatives à certains services

Sommaire :

I. Autoroutes

A. Recettes de péage

B. Autres recettes

II. Pompes funèbres (entreprises de)

III. Transports de voyageurs

IV. Travaux en régie

V. Agences de publicité, régisseurs de publicité et exploitants de supports publicitaires

VI. Télécommunications

A. Hôteliers, restaurateurs et débitants de boissons

B. Entreprises qui donnent en location des bureaux

C. Sociétés de prestations de services télex

VII. Concessionnaires de droits communaux

VIII. Personnel de bureau (services de dépannage en)

IX. Dépositaires des maisons à succursales

A. Le dépôt

B. La concession

X. Locations de fonds de commerce ou de locaux aménagés

XI. Exploitation de port de plaisance, de pêche, de commerce maritimes ou fluviaux

A. Base d'imposition des organismes publics ou entreprises ayant la qualité de concessionnaire ou de sous-concessionnaire

1. Recettes des exploitants de ports de plaisance, maritimes ou fluviaux

- 2. Recettes des exploitants de ports de pêche ou de commerce, maritimes ou fluviaux
- 3. Redevance de sous-concession de tout ou partie du port
- B. Base d'imposition des entreprises et organismes ayant la qualité de prestataires de services (gérant, régisseur intéressé, etc.)
- XII. Opérations effectuées par les établissements et services d'aide par le travail (ESAT)
- XIII. Opérations réalisées dans le cadre de la formation professionnelle continue
- XIV. Opérations réalisées dans le cadre de la formation en alternance
 - A. Situation des employeurs
 - B. Situation des organismes de mutualisation agréés
- XV. Situation des exploitants d'appareils automatiques

1

En vertu des dispositions du a du 1 de l'article 266 du code général des impôts (CGI), la base d'imposition pour les prestations de services est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le prestataire en contrepartie de la prestation.

La présente sous-section précise les règles de détermination de la base d'imposition qu'il convient de suivre pour certaines opérations.

I. Autoroutes

Les règles applicables aux péages et aux autres produits d'exploitation perçus par les exploitants sont les suivantes.

A. Recettes de péage

10

Selon l'analyse de la Cour de justice des Communautés européennes (arrêt du 12 septembre 2000, aff. C-276/97, Commission contre France), les péages constituent la contrepartie d'un service rendu aux usagers et doivent, de ce fait, être soumis à la taxe pour leur montant total lorsque ce service n'est pas fourni par une personne morale de droit public agissant en qualité d'autorité publique.

Remarque : L'exploitation d'ouvrages de circulation routière à péages demeure placée en dehors du champ d'application de la TVA dans tous les cas où cette activité est réalisée par une personne morale de droit public agissant en qualité d'autorité publique.

En conséquence, les sommes perçues par l'exploitant en contrepartie du service rendu à l'utilisateur du fait de la mise à disposition d'un ouvrage de circulation routière (autoroutes, ponts et tunnels) sont soumises à la TVA.

B. Autres recettes

20

Sont également soumises à la TVA les sommes versées par les sociétés pétrolières ou les entreprises de restauration en contrepartie de toutes les prestations liées à la mise à disposition des aires de service sur lesquelles elles sont implantées.

II. Pompes funèbres (entreprises de)

30

Les entreprises concessionnaires du service des pompes funèbres sont passibles de la TVA même sur les services dont le prix est tarifé par l'autorité concédante (convois, locations).

En ce qui concerne les lettres de deuil pour l'impression desquelles l'entreprise de pompes funèbres a recours à des imprimeurs, dès lors qu'elle ne rend compte ni aux imprimeurs du prix auquel elle rétrocède les avis mortuaires, ni à ses clients des sommes qu'elle a versées aux imprimeurs, l'entreprise ne peut être regardée comme agissant, en l'espèce, en qualité d'intermédiaire et doit l'impôt sur la totalité du prix reçu du client.

III. Transports de voyageurs

40

La TVA est due sur la somme totale réclamée à l'usager, soit à titre principal (transport proprement dit), soit à titre accessoire (location de place).

L'entrepreneur de transports de voyageurs ne peut opérer aucune atténuation de ses recettes au titre de ses dépenses dès lors qu'il ne se comporte pas en simple intermédiaire dans le domaine des transports.

50

Dans le cas de circuits touristiques à tarifs forfaitaires comportant entrée aux spectacles « Son et Lumière » (châteaux de la Loire, par exemple), les recettes afférentes aux dites entrées (reversées à un tiers, par exemple le département) peuvent être distraites des sommes imposables dans la mesure où leur montant exact est spécialement mentionné sur les notes ou tickets remis par l'entreprise de transport à ses clients.

60

Les frais qu'un prestataire de services engage pour les besoins de sa propre entreprise ne peuvent être déduits de son chiffre d'affaires imposable. Or les charges d'exploitation d'une entreprise de transports comprennent, non seulement les coûts afférents directement aux véhicules de transport (carburant, entretien, amortissements, etc.), mais encore les autres frais divers tels que les dépenses d'hébergement et de nourriture des chauffeurs, et éventuellement, les droits de douane et les péages perçus sur les véhicules empruntant les autoroutes. Ces dépenses ne peuvent donc être considérées comme avancées par l'entreprise de transport, pour le compte de ses clients, quand bien même il en serait rendu compte pour leur montant exact par une facturation séparée. En effet, lorsque les passagers d'un autocar se cotisent pour payer eux-mêmes les frais de nourriture et d'hébergement du chauffeur ainsi que les droits de péage et les taxes de dédouanement du véhicule, au lieu et place du transporteur, ils acquittent ainsi une partie du prix normal du transport en plus du prix du billet qui a

été réduit à due concurrence. Dans ces conditions, les sommes en question ne sauraient être assimilées à de simples débours et doivent être incluses, dans tous les cas, dans la base imposable à la TVA.

Remarque : Pour les transporteurs routiers (« autocaristes ») qui, outre le transport public de voyageurs, exercent une activité d'organisation de voyages, il convient de se reporter au [BOI-TVA-SECT-60](#).

IV. Travaux en régie

70

La « régie » s'entend généralement d'une convention par laquelle une personne physique ou morale fait exécuter elle-même un service ou des travaux en ayant recours à un « régisseur ».

Elle est essentiellement utilisée pour la réalisation de certains marchés de travaux immobiliers.

Le régisseur de travaux dont l'activité est celle d'un mandataire, participe à l'exécution des travaux sous la direction du maître de l'œuvre. Il n'assume personnellement aucun risque. Cependant sa responsabilité peut être engagée s'il n'exécute pas correctement les ordres et directives qui lui ont été donnés.

En effet, le régisseur demeure soumis à la surveillance du maître d'œuvre. Cette surveillance se traduit en particulier, en ce qui concerne la main-d'œuvre, par le visa que le représentant du maître d'œuvre appose sur les « attachements de régie », qui présentent, par catégories d'ouvriers ou d'employés, le nombre d'heures passées sur le chantier.

À cet égard la jurisprudence est particulièrement stricte pour apprécier si les conditions juridiques du travail en régie sont réunies.

On trouvera ci-après, à titre d'exemple, trois cas d'espèce dans lesquels le Conseil d'État n'a pas estimé être en présence d'un véritable régisseur :

- doit être considéré comme un entrepreneur et non comme un simple intermédiaire celui qui, pour des travaux dits « en régie » ou « à l'heure », conservait la responsabilité des malfaçons ou des dommages causés aux immeubles qui, par ailleurs, n'était pas tenu de rendre compte au maître d'œuvre des sommes payées à titre de salaires et dont il était couvert par des versements calculés sur la base d'une série de prix. D'où il suit que ce redevable était passible de l'impôt du chiffre d'affaires -ultérieurement à la TVA- sur la totalité des sommes encaissées par lui (CE, arrêt du 21 avril 1947, req. n° 82718, Conchon) ;

- lorsqu'un entrepreneur s'est engagé, d'une part, à effectuer certains travaux à ses risques, d'autre part, à fournir au maître de l'ouvrage, en vue de l'exécution de travaux accessoires dits « en régie », des ouvriers, du matériel et des matériaux moyennant le remboursement de ses débours majorés d'un pourcentage déterminé à titre de bénéfice et de frais, en conservant, de convention expresse, toutes ses obligations et ses responsabilités, ces stipulations qui n'ont d'autre objet que de fixer les modalités particulières de rémunération de travaux accessoires ne sauraient être dissociés du contrat d'entreprise envisagé dans son ensemble. Par suite, cet entrepreneur est imposé à bon droit sur la totalité des sommes par lui encaissées sans pouvoir déduire de son chiffre d'affaires taxable

le montant de ses débours (CE, arrêt du 22 février 1943, req. n° 61308, entreprise Bollard, rec. 1943, n° 2, p. 127) ;

- ne peut être considérée comme régisseur de travaux et bénéficiaire de la solution prévue par l'administration pour lesdits régisseurs, la société dont le rôle était de fournir aux services de la Marine nationale les ingénieurs et techniciens nécessaires pour l'exécution des travaux dont il s'agit, mais qui ne comportait pas l'exécution même desdits travaux dont la société n'avait pas la charge et que la circonstance que lesdits services tenaient du contrat le droit d'exercer leur contrôle sur le choix des personnes employées à ces tâches ne modifie pas la nature de la prestation ainsi fournie. Au surplus, la société qui n'avait pas non plus la qualité de mandataire des services de la Marine nationale vis-à-vis des ingénieurs et techniciens mis à la disposition desdits services, qui faisaient partie de son personnel et dont elle était seule responsable doit, dès lors, être regardée comme ayant agi en qualité de fournisseur de main-d'œuvre (CE, arrêt du 10 novembre 1971, req. n° 78164, SA Compagnie des signaux et d'entreprises électriques).

80

Agissant sur ordre et pour le compte du maître de l'œuvre auquel il rend compte de toutes ses dépenses, le régisseur n'est redevable de la TVA que sur sa rémunération. Il peut donc déduire de sa recette imposable le montant de ses débours dont il justifie exactement le montant (salaires, charges sociales qui correspondent à un complément de salaire et fournitures).

Mais, bien entendu, le régisseur ne peut diminuer de sa base d'imposition le montant de ses frais généraux et notamment le montant des salaires versés à son propre personnel.

Le régisseur se distingue de l'entrepreneur de main d'œuvre qui se borne, sans encourir aucune responsabilité ni directe, ni indirecte dans l'exécution des travaux, à mettre son personnel à la disposition du maître de l'œuvre qui l'utilise à son gré au même titre que son propre personnel (CE, arrêt du 7 juillet 1958, req. n° 33405, Bergon et Delteil et CE, arrêt du 27 octobre 1958, req. n° 33415, Jarret).

Le régisseur peut, tout en demeurant dans le cadre de l'entreprise en régie :

- rechercher la main-d'œuvre pour le compte du maître d'œuvre ;
- acquérir, pour le compte du maître d'œuvre, le matériel et l'outillage et les fournitures nécessaires à l'exécution des travaux ;
- mettre à la disposition du maître de l'ouvrage le matériel et l'outillage lui appartenant, ou ses salariés.

Sauf dans cette dernière hypothèse, les dépenses engagées par le régisseur ne constituent que des avances effectuées pour le compte du maître d'œuvre auquel il est tenu d'apporter toutes justifications quant à leur montant et leur affectation.

90

Agissant en qualité de mandataire du maître d'œuvre, le régisseur ne peut spéculer sur les éléments du prix de revient des travaux qu'il fait effectuer. Les sommes qu'il perçoit ne lui sont versées qu'au titre de remboursement :

- des salaires, compléments ou substituts de salaires, charges sociales, frais de déplacement et de voyage effectivement versés aux ouvriers, à l'exclusion des frais généraux qui restent à la charge du régisseur (notamment les salaires et charges sociales du personnel de ce dernier) ;
- des fournitures acquises pour le compte du maître de l'ouvrage.

Bien entendu, les versements effectués par le maître d'œuvre au régisseur ne peuvent être exclus de la base d'imposition de ce dernier que si, conformément aux dispositions du 2° du II de l'[article 267 du CGI](#), les remboursements sont effectués exactement.

100

En définitive, la rémunération proprement dite du régisseur ne doit couvrir que ses frais généraux et son bénéfice. Le plus souvent, elle consiste en un pourcentage soit des salaires payés aux ouvriers, soit de certains éléments et du total de la facture ou mémoire.

À cette rémunération peut s'adjoindre, le cas échéant, le prix de la location du matériel et de l'outillage ou de la fourniture du personnel que le régisseur a mis à la disposition du maître d'œuvre pour l'exécution des travaux et qui est imposable au taux applicable à ces prestations.

Ces solutions consistant à ne taxer le régisseur que sur sa seule rémunération sont subordonnées à la satisfaction des conditions posées par le 2° du II de l'[article 267 du CGI](#). Le régisseur doit notamment agir au nom du maître d'œuvre dans ses rapports avec les tiers.

V. Agences de publicité, régisseurs de publicité et exploitants de supports publicitaires

110

Les règles applicables aux régies et aux agences de publicité, et par conséquent aux supports, dépendent de la qualification de leur activité au regard des dispositions du V de l'[article 256 du CGI](#) qui prévoient que les intermédiaires qui agissent en leur nom propre sont réputés recevoir et fournir eux-mêmes le service dans la transaction duquel ils s'entremettent.

À cet égard, il est précisé qu'en application de la [loi n° 93-122 du 29 janvier 1993](#), les intermédiaires en achat d'espaces publicitaires (et donc les agences de publicité) agissent obligatoirement au nom et pour le compte de leur mandant annonceur. En conséquence, la base d'imposition des opérations réalisées par ces intermédiaires est, en application des dispositions du V de l'[article 256 du CGI](#) et du a du 1 de l'[article 266 du CGI](#), constituée des seules sommes perçues en contrepartie de l'opération d'entremise.

Remarque : Pour ce qui concerne la définition des prestations de publicité, il convient de se reporter au [III § 100 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-50-50](#).

VI. Télécommunications

A. Hôteliers, restaurateurs et débitants de boissons

120

Les commerçants doivent comprendre dans leur base d'imposition à la TVA le montant total des sommes réclamées à la clientèle (redevance téléphonique et majoration pratiquée).

En contrepartie, ils sont autorisés à déduire la taxe comprise dans leurs dépenses de téléphone, y compris donc la taxe correspondant aux communications payées par les clients.

B. Entreprises qui donnent en location des bureaux

130

Les loueurs de bureaux :

- soumettent à la taxe le prix total des prestations de télécommunications réclamé au locataire ;
- et peuvent déduire la taxe comprise dans leurs dépenses de télécommunications, y compris la taxe correspondant aux prestations facturées aux locataires.

C. Sociétés de prestations de services télex

140

Les redevances que les sociétés de «services télex» acquittent à France Télécom et refacturent, ensuite à leurs clients, constituent, pour les entreprises en question, une charge normale d'exploitation et non une dépense engagée au nom et pour le compte des tiers autorisés à utiliser le poste d'abonnement télex de la société. Ces redevances doivent donc être incluses dans le chiffre d'affaires du prestataire de «service télex» à soumettre à la TVA (RM de Bénouville n° 10569, JO AN du 25 mai 1974, p. 2282).

VII. Concessionnaires de droits communaux

150

Les concessionnaires, adjudicataires et fermiers de droits communaux qui agissent comme prestataires de services des collectivités locales, sont redevables de la TVA sur leur rémunération qui est constituée soit par le montant de leurs recettes atténué de la redevance versée aux communes s'ils perçoivent les droits de place pour leur propre compte, soit sur la rémunération fixe ou proportionnelle qu'ils reçoivent des communes lorsqu'ils recouvrent les droits pour le compte de ces dernières.

Par contre, le concessionnaire qui exploite pour le compte d'une collectivité locale un immeuble aménagé en vue d'un usage professionnel est redevable de la TVA au taux normal sur le montant total de ses recettes.

VIII. Personnel de bureau (services de dépannage en)

160

L'activité des services de dépannage en personnel de bureau (encore appelés secrétariats volants) consiste à fournir un personnel de remplacement ou de renfort occasionnel de main-d'œuvre (en période de congés payés ou de travail intensif par exemple).

Ces services sélectionnent du personnel qui se tient à leur disposition bien qu'il ne soit pas engagé de façon ferme. Lorsqu'il est utilisé, ce personnel dépend de l'entreprise auprès de laquelle il est envoyé pour tout ce qui concerne l'organisation du travail et la fixation des horaires, mais c'est le service de dépannage qui demeure son employeur légal au regard notamment de la législation du travail et de la sécurité sociale.

Dans de telles conditions, les services en cause se comportent comme des entrepreneurs de main-d'œuvre passibles de la TVA sur le montant global de leurs encaissements y compris par conséquent le montant des salaires et des charges sociales qui s'y rattachent, car le simple fait de facturer distinctement les salaires et charges sociales y afférentes ne suffit pas à conférer à ces entreprises la qualité de régisseur ou de gérant de personnel.

IX. Dépositaires des maisons à succursales

170

Indépendamment des ventes réalisées dans leurs propres magasins gérés par un personnel salarié, les maisons à succursales, traitent avec des détaillants indépendants selon deux modalités différentes : le dépôt et la concession.

A. Le dépôt

180

Selon cette formule, les commerçants, généralement qualifiés de « dépositaires », sont rémunérés par une remise calculée d'après le prix de vente aux consommateurs. Ils sont comptables, tant des marchandises, qui leur sont confiées, que des recettes réalisées, envers les maisons à succursales auxquelles ils sont tenus de rendre compte de leur gestion.

Les dépositaires sont assujettis à la TVA sur le montant des commissions qui leur sont consenties s'ils agissent au nom de la maison à succursales (opérations d'entremise). De leur côté, les maisons à succursales acquittent la taxe sur le montant total des ventes faites pour leur compte par les dépositaires ; la taxe afférente aux commissions perçues par ces derniers est déductible dans les conditions ordinaires par les maisons à succursales.

B. La concession

190

Selon cette seconde formule, les commerçants sont liés avec les maisons à succursales par un contrat de fourniture : achetant et revendant pour leur propre compte, ils sont, de même que les maisons à succursales, assujettis à la TVA sur le montant total de leurs opérations.

X. Locations de fonds de commerce ou de locaux aménagés

200

Le bailleur est imposable sur toutes les sommes auxquelles il peut prétendre en vertu du contrat de location, alors même qu'une partie seulement du prix du loyer devrait, en définitive, lui revenir. Il en est ainsi, par exemple, lorsque le loyer de l'immeuble nu doit être payé directement au propriétaire par le sous-locataire, ou lorsque la location du fonds de commerce et de l'immeuble, dans lequel ce fonds est exploité, a fait l'objet de deux baux distincts (CE, arrêt du 24 mars 1933 et CE, arrêt du 9 février 1934, TJ, n^{os} 159-002 et 005).

De même ne peut être déduite du montant imposable la part du prix du loyer afférente au logement lié à l'exploitation du fonds (CE, arrêt du 18 mai 1936).

Doivent être soumises à la TVA, les redevances payées au bailleur à l'occasion de la location d'un fonds de commerce.

210

Les charges d'amortissement correspondant aux dépenses d'entretien et de renouvellement du matériel qui incombent normalement au propriétaire mais qu'un locataire s'est obligé à assumer (clause dite de « maintien du potentiel ») constituent une majoration indirecte du loyer prévu au contrat (RM Wasmer n° 13786, JO débats AN du 3 mars 1955, p. 965).

220

La personne qui donne en location un fonds de commerce dont elle est propriétaire ainsi que les locaux d'exploitation dont elle n'est que locataire n'est pas autorisée par la jurisprudence du Conseil d'État (arrêt du 13 juin 1980, req. n° 11152) à soustraire de sa base d'imposition à la TVA le montant des loyers commerciaux dont elle a d'ailleurs la responsabilité du paiement.

La taxe supportée par le bailleur ne reste cependant pas définitivement à sa charge puisqu'il peut la facturer au preneur qui pourra lui-même la déduire (RM Charié n° 6969, JO AN du 20 octobre 1986, p. 3781).

XI. Exploitation de port de plaisance, de pêche, de commerce maritimes ou fluviaux

230

Aux termes de l'article 256 B du CGI, les personnes morales de droit public qui rendent des prestations de services portuaires sont redevables de la TVA.

Il s'ensuit que les départements, les communes ou leurs groupements qui gèrent directement un port, soit en procédant eux-mêmes à son exploitation en utilisant leurs propres moyens en investissements ou en personnel, soit en faisant appel, pour tout ou partie des tâches de gestion, à un prestataire de services, dans le cadre d'un contrat de gérance, de régie intéressée ou d'un simple marché de services, effectuent désormais des opérations obligatoirement passibles de la TVA.

A. Base d'imposition des organismes publics ou entreprises ayant la qualité de concessionnaire ou de sous-concessionnaire

240

La base d'imposition des organismes publics ou entreprises concessionnaires comprend l'ensemble des recettes perçues en contrepartie des services rendus aux usagers du port.

1. Recettes des exploitants de ports de plaisance, maritimes ou fluviaux

250

Dans leur ensemble, les recettes relevant du service public portuaire, et recouvrées conformément aux cahiers des charges de la concession, ainsi que les recettes accessoires, sont passibles de la TVA, qu'il s'agisse de recettes perçues en contrepartie du droit d'amarrage ou des autres services rendus par les sociétés concessionnaires.

À titre d'exemple, doivent être notamment soumises à l'imposition les taxes d'usage, de mouillage ou d'amarrage, les redevances d'amodiation de terres-pleins ou de gares de mouillage ou encore les redevances perçues en contrepartie de l'autorisation donnée à certaines entreprises de vendre des produits dans l'enceinte du port.

De même, les droits de port (notamment la redevance d'équipement, etc.) recouverts par la direction générale des Douanes et des Droits indirects pour le compte du concessionnaire sont également passibles de la TVA dès lors que ces recettes trouvent leur contrepartie dans l'utilisation de l'ouvrage public et dans les prestations qui sont fournies à l'usage du service public à cette occasion.

Remarque : Une [décision du conseil constitutionnel n° 76-92 L du 06/10/1976](#) reconnaît en effet aux droits de port le caractère de redevance pour services rendus et non celui des recettes fiscales.

2. Recettes des exploitants de ports de pêche ou de commerce, maritimes ou fluviaux

260

Les principes d'imposition exposés au **XI-A § 240 à § 250** sont applicables aux prestations de services portuaires rendues dans les ports de pêche ou de commerce.

Toutefois, lorsque les prestations en cause sont rendues pour les besoins directs des bateaux désignés au 2° du II de l'[article 262 du CGI](#) (notamment, les navires de commerce maritime ou les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime) ou pour les besoins directs de la cargaison de

ces bateaux, elles bénéficient de l'exonération prévue au 7° du II de l'article 262 du CGI en faveur des opérations relevant du commerce extérieur ([BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10 au II-D-1 § 490 à 520](#) et [BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10 au II-D-2 § 530](#)).

En revanche, les recettes perçues auprès des propriétaires de bateaux non visés par le 2° du II de l'article 262 du CGI doivent, en tout état de cause, être soumises à la TVA. Tel est le cas des droits, taxes ou redevances perçus auprès des propriétaires de bateaux de plaisance ou de mytiliculteurs, conchyliculteurs et ostréiculteurs ([BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10 au I-B-1 § 110](#)).

Cependant, lorsque ces derniers utilisent des bateaux concurremment pour leurs activités ostréicoles, mytilicoles ou conchylicoles et pour la pêche maritime, l'exonération des services effectués pour les besoins de leurs bateaux est admise dès lors que l'activité de pêche est prépondérante. Pour l'appréciation de ce critère, il y a lieu de se référer aux commentaires donnés au [I-A-3 § 50 à 60 du BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10](#).

À cet égard, pour bénéficier de l'exonération, les personnes concernées devront délivrer une attestation au gestionnaire du port, certifiant que leur activité de pêche maritime est prépondérante ou que le bateau est affecté exclusivement à la pêche maritime.

3. Redevance de sous-concession de tout ou partie du port

270

Dans l'hypothèse où la collectivité locale sous-concède tout ou partie de l'exploitation du port à une entreprise publique ou privée (exemple sous-traité de concession de l'outillage public), la redevance perçue à ce titre est passible de la TVA ([RM Arthuis n° 17487, JO Sénat du 25 août 2011, p. 2193](#)).

B. Base d'imposition des entreprises et organismes ayant la qualité de prestataires de services (gérant, régisseur intéressé, etc.)

280

Ces personnes sont imposables également à la TVA mais, à la différence du concessionnaire, la base d'imposition est constituée par les sommes qu'elles reçoivent ou conservent en contrepartie de leur prestation, c'est-à-dire celles qui leur permettent de faire face aux dépenses nécessaires à leur activité de gestionnaire.

Si un prestataire peut être considéré comme mandataire de la collectivité dans la perception des recettes auprès des usagers ou la réalisation d'acquisitions effectuées d'ordre et pour compte de celle-ci, il ne peut être regardé comme tel en ce qui concerne ses propres acquisitions de biens et de services et la rémunération de son personnel. Dès lors, l'intéressé ne serait pas fondé à diminuer sa base d'imposition d'un montant correspondant à ses propres dépenses.

XII. Opérations effectuées par les établissements et services d'aide par le travail (ESAT)

290

Les établissements et services d'aide par le travail sont des associations de la loi du 1^{er} juillet 1901 qui accueillent des personnes handicapées en vue de faciliter leur insertion sociale et professionnelle.

Les centres qui sont gérés par des organismes privés sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée :

- sont exonérés de TVA sur la totalité de leurs recettes ;
- mais peuvent soumettre volontairement à la taxe les recettes qui proviennent des activités de production et de commercialisation de biens ou de services effectuées par des personnes handicapées. Ils doivent alors comprendre dans la base d'imposition à la TVA le prix versé par l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service.

En revanche, les compléments de rémunération versés par le ministère compétent aux établissements et services d'aide par le travail, au titre de la garantie de ressources, et qui sont destinés à être reversés intégralement aux personnes handicapées, ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition à la TVA.

XIII. Opérations réalisées dans le cadre de la formation professionnelle continue

300

Les actions de formation professionnelle continue dispensées par des personnes de droit privé qui ne sont pas titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue, sont imposables à la TVA (CGI, art. 261, 4-4°-a). D'une manière générale, la base d'imposition est constituée par l'ensemble des paiements reçus par le redevable de la taxe.

Ce principe s'applique notamment aux fonds d'assurance formation, aux organismes paritaires agréés au titre du congé individuel de formation (OPACIF) et aux organismes de mutualisation qui, s'ils ne sont pas reconnus, doivent soumettre à la taxe la totalité de leurs ressources, et notamment la totalité des cotisations reçues dans le cadre du versement libératoire de la participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue.

Les opérations des organismes collecteurs agréés (OCA) et des OPACIF entrent dans le champ d'application de la TVA. Elles sont toutefois exonérées de TVA lorsque ces organismes sont titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité qui a procédé à leur agrément. Dans ce cas, l'organisme agréé ne facture aucune TVA à l'employeur. Lorsque l'organisme est assujéti à la TVA, il soumet en toute hypothèse à l'imposition les contributions prévues par le code du travail. Mais il n'applique la TVA en sus du montant de ces contributions que lorsque la taxe ainsi

facturée est déductible par l'employeur (RM BOHL, n° 01635, JO Sénat du 24 mars 1994, p. 668).

310

Les subventions versées par l'État, les collectivités locales ou tout autre organisme, constituent la base d'imposition ou un de ses éléments lorsqu'elles représentent la contrepartie d'une opération imposable ou lorsqu'elles viennent compléter directement le prix de cette opération.

Toutefois, les subventions d'équipement qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé ne sont pas passibles de la TVA. De même, les subventions qui complètent le prix d'opérations exonérées n'ont pas à être soumises à la taxe.

Enfin, les recettes provenant de produits de placements de capitaux ne sont pas à soumettre à la TVA.

320

Tous les encaissements se rapportant à l'exécution des opérations taxables sont à inclure dans la base d'imposition, qu'ils aient été effectués avant, au moment, ou après la conclusion du contrat ou la réalisation de la prestation de formation.

Dans le cas où l'assujetti a été autorisé à acquitter la taxe en fonction de ses débits, la base d'imposition est constituée par le montant total de la facture, sous réserve des cas d'exclusion expressément prévus par la loi (sur la notion de débits, [BOI-TVA-BASE-20-50-10](#) au I § 20 et suiv.).

Si des factures complémentaires ou rectificatives sont établies après que le prix principal a été réglé, les suppléments de prix qu'elles comportent doivent être soumis à la taxe au plus tard lors de leur inscription au débit du compte client.

XIV. Opérations réalisées dans le cadre de la formation en alternance

330

Les règles d'imposition à la TVA décrites au **XIII § 300 à 320** (formation professionnelle continue) s'appliquent également à ces opérations.

A. Situation des employeurs

340

Lorsque la formation est effectuée dans l'entreprise, l'employeur déduit, dans les conditions habituelles, la TVA se rapportant aux charges qu'il a supportées à cette occasion.

Si ces charges lui ont été remboursées sur une base forfaitaire, par un organisme de mutualisation agréé, l'employeur doit comprendre le montant des remboursements obtenus dans sa base d'imposition à la TVA.

Cette règle ne concerne que les employeurs qui sont imposés à la TVA sur la totalité de leurs activités.

Elle ne s'applique pas aux employeurs qui sont entièrement exonérés de la TVA.

Enfin, les employeurs, qui ne sont imposés que sur une partie de leurs opérations, comprennent dans leur base d'imposition une quote-part des remboursements obtenus.

B. Situation des organismes de mutualisation agréés

350

Lorsque l'organisme de mutualisation est soumis à la TVA :

- les cotisations qu'il reçoit sont comprises dans sa base d'imposition pour leur montant hors taxe ;
- les subventions reçues sont également taxables, en application des principes généraux de la TVA, lorsqu'elles représentent la contrepartie d'une opération imposable réalisée au profit de la partie versante ou lorsqu'elles complètent le prix de cette opération.

Lorsque l'organisme de mutualisation n'est pas soumis à la TVA, aucune des sommes qu'il reçoit (cotisation ou subvention) n'entre dans sa base d'imposition.

Il est précisé que les organismes de mutualisation agréés ont été autorisés à verser tout ou partie de leurs excédents à des organismes de même nature ayant recueilli des fonds insuffisants ([décret n° 85-253 du 20 février 1985](#) et [décret n° 86-1000 du 27 août 1986](#)).

Ces transferts de fonds peuvent être assimilés à des opérations financières. Ils ne sont pas soumis à la TVA chez le bénéficiaire.

XV. Situation des exploitants d'appareils automatiques

360

La base d'imposition des exploitants d'appareils automatiques est constituée par la recette totale provenant de chaque appareil automatique sans que puisse être distraite de cette base la remise versée au dépositaire.