

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-10-20-40-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

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

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 2 : Opérations particulières

Sommaire :

I. Opérations d'entremise

A. Intermédiaires agissant en leur nom propre

1. Application du régime des débours aux intermédiaires agissant en leur nom propre

2. Application aux intermédiaires des règles de base d'imposition prévues pour les opérations dans lesquelles ils s'entremettent

B. Intermédiaires qui s'entremettent dans des livraisons de biens ou des prestations de services réalisées par des opérateurs non établis dans l'Union Européenne

C. Sommes remboursées aux intermédiaires effectuant des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants

D. Commissionnaires de transports et commissionnaires en douane agréés

II. Pourboires : Imposition du service à la TVA

III. Services comportant des fournitures

IV. Ventes d'appareils à usage domestique pour un prix comprenant leur installation

V. Opérations libellées en devises

1

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

- opérations d'entremise ;

- pourboires ;
- services comportant des fournitures ;
- ventes d'appareils domestiques pour un prix comportant leur installation ;
- opérations libellées en devises.

I. Opérations d'entremise

10

En vertu des dispositions de l'[article 266-1-a 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.

Des exceptions au principe du [a du 1 de l'article 266 du CGI](#) sont prévues pour certaines opérations d'entremise (CGI, art. 266-1-b).

20

Les [articles 256-V du CGI](#) et [256 bis-III du CGI](#) prévoient respectivement que :

« L'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une livraison de biens ou une prestation de services, est réputé avoir personnellement acquis et livré les biens, ou reçu et fourni les services considérés ».

« Un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une acquisition intra-communautaire, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien ».

Ces dispositions s'appliquent aux assujettis qui réalisent des opérations d'entremise portant sur des livraisons ou des acquisitions de biens ou sur des prestations de services, et conduisent à distinguer deux catégories d'intermédiaires : ceux qui agissent pour le compte et au nom d'autrui et ceux qui agissent pour le compte d'autrui mais en leur nom propre. De cette distinction dépend le régime applicable aux intermédiaires (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40](#)).

A. Intermédiaires agissant en leur nom propre

30

Ces intermédiaires sont réputés acquérir et livrer personnellement le bien ou recevoir et rendre personnellement le service qui fait l'objet de la transaction dans laquelle ils s'entremettent ([CGI, art. 256-V](#) et [CGI, art. 256 bis-III](#)). Les critères de distinction entre les intermédiaires agissant en leur nom propre auxquels ce régime est applicable et les intermédiaires agissant au nom d'autrui qui sont prestataires d'un service d'entremise ont été précisés au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40](#).

L'[article 266-1-b du CGI](#) précise que la base d'imposition des opérations réalisées par un intermédiaire mentionné au [V de l'article 256 du CGI](#) et au [III de l'article 256 bis du CGI](#) est constituée par le montant total de la transaction.

Ainsi, la base d'imposition des livraisons de biens, prestations de services ou acquisitions intra-communautaires réalisées par les intermédiaires agissant en leur nom propre est constituée du prix total de la vente du bien ou de la prestation de services. Ce prix, qu'il soit perçu du tiers cocontractant (entremise à la vente) ou du commettant (entremise à l'achat), inclut dans tous les cas le montant de la commission.

Exemples :

- hypothèse d'un intermédiaire à la vente qui commercialise un bien auprès d'un client établi en France pour le prix de 100 € HT et qui retient à titre de commission la somme de 20 €, 80 € HT étant restitués au commettant (établi en France) ;

La base d'imposition de l'intermédiaire, pour cette opération, est de 100 €.

- hypothèse d'un intermédiaire à l'achat qui achète à un fournisseur établi en France un bien de 200 € HT et le livre à son commettant (établi en France) pour le prix HT de 240 € (commission = 40 €) ;

La base d'imposition de l'intermédiaire pour la livraison au commettant est de 240 €.

- hypothèse d'un intermédiaire à l'achat qui achète un bien de 300 € HT à un fournisseur assujéti établi en Italie et qui le livre à son commettant (établi en France) pour le prix HT de 360 € (commission = 60 €) ;

La base d'imposition de l'intermédiaire est de :

- 300 € pour l'acquisition intra-communautaire au fournisseur italien ;
- 360 € pour la livraison de bien au commettant.

Le régime exclut une taxation de la commission en tant que telle. Celle-ci est un élément du prix de l'opération réalisée par l'intermédiaire.

1. Application du régime des débours aux intermédiaires agissant en leur nom propre

40

Le régime de ces intermédiaires ne fait pas obstacle à l'application des dispositions du [2° du II de l'article 267 du CGI](#) (cf. [BOI-TVA-BASE-10-10-30](#)). Ces dispositions sont susceptibles de s'appliquer aux remboursements de dépenses engagées par l'intermédiaire au nom d'autrui et qui ne se rattachent pas en réalité à l'opération d'entremise :

- l'intermédiaire doit faire apparaître au fournisseur du bien ou du service qui fait l'objet du remboursement qu'il est le représentant de la personne au nom de qui il agit dans les conditions précisées au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40](#) ;

- il ne doit pas s'agir de dépenses d'exploitation de l'intermédiaire engagées pour les besoins de l'opération d'entremise mais de frais extérieurs à celle-ci.

Par ailleurs, les frais remboursés doivent être clairement détachables de la livraison de biens ou de la prestation de services dans la transaction de laquelle l'intermédiaire s'entremet.

À titre d'exemple, sont exclus de la base d'imposition d'un intermédiaire dont la seule mission est d'assurer l'achat en son nom propre de biens pour le compte d'un commettant, les frais d'entreposage engagés pour le compte de ce dernier lorsque le contrat passé avec l'entrepositaire fait apparaître le commettant clairement identifié, en qualité de bénéficiaire réel de la prestation.

Bien entendu, les autres conditions posées par le [2° du II de l'article 267 du CGI](#) doivent également être satisfaites (remboursement au franc le franc, comptabilisation dans des comptes de passage, reddition de compte au commettant, justification auprès de l'administration de la nature et du montant exact des dépenses).

2. Application aux intermédiaires des règles de base d'imposition prévues pour les opérations dans lesquelles ils s'entremettent

50

Lorsque des règles particulières s'appliquent en matière de base d'imposition, elles s'appliquent également à l'intermédiaire : tel serait notamment le cas pour un intermédiaire en ventes de biens d'occasion.

B. Intermédiaires qui s'entremettent dans des livraisons de biens ou des prestations de services réalisées par des opérateurs non établis dans l'Union Européenne

60

Conformément aux dispositions du [b du 1 de l'article 266 du CGI](#), les personnes établies en France qui s'entremettent dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des entreprises étrangères non établies dans l'Union Européenne, acquittent la taxe sur le montant total de la transaction, en l'absence de désignation d'un représentant fiscal par le redevable étranger ou en cas d'inexécution de ses obligations par le représentant fiscal. Sont ainsi visés les intermédiaires agissant en France pour le compte d'entreprises étrangères lorsqu'ils prennent une part active à l'exécution de la vente de biens.

Par ailleurs, les intermédiaires qui agissent en leur nom propre mais pour le compte d'autrui et s'entremettent dans une livraison de biens ou une prestation de services sont réputés avoir personnellement acquis et livré les biens, ou reçu et fourni les services ([CGI, art. 256-V](#)).

En conséquence, seuls les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'un mandant établi hors de l'Union Européenne sont concernés par les dispositions du [b du 1 de l'article 266 du CGI](#).

C. Sommes remboursées aux intermédiaires effectuant des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants

70

Le 2° du II de l'article 267 du CGI prévoit que ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition les sommes remboursées aux intermédiaires, autres que les agences de voyages et organisateurs de circuits touristiques, qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage et justifient auprès de l'administration des impôts de la nature et du montant exact de ces débours.

Il est à noter que :

- les dépenses doivent avoir été engagées au nom du commettant. Pour l'appréciation de cette condition, il convient de se reporter à la définition de l'intermédiaire donnée au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40](#) ;
- elles doivent être portées en comptabilité dans des comptes de passage.

En pratique, ces dépenses doivent être inscrites dans des comptes de tiers pour les redevables astreints aux règles de la comptabilité commerciale ou dans des comptes spécifiques pour les autres redevables.

En ce qui concerne les autres conditions posées par le 2° du II de l'article 267 du CGI, il convient de se reporter au [BOI-TVA-BASE-10-10-30](#) au III-A . Il est précisé que la condition tenant à l'existence d'un mandat résulte de la qualité même d'intermédiaire qui est une personne agissant pour le compte d'autrui.

D. Commissionnaires de transports et commissionnaires en douane agréés

80

Les redevables intéressés peuvent distraire de leurs recettes taxables, dans les conditions prévues au 2° du II de l'article 267 du CGI, les débours dont ils rendent compte exactement à leurs mandants. Mais la société de transports de voyageurs qui fait appel, à titre de sous traitants, à d'autres transporteurs auxquels elle reverse une partie du prix des transports par eux effectués, ne peut, quel que soit le mode de calcul de sa rémunération définitive, se prévaloir de la qualité d'intermédiaire ou de celle de commissionnaire de transports dès l'instant qu'elle conserve vis-à-vis de ses clients la responsabilité de l'exécution de ces transports.

II. Pourboires : Imposition du service à la TVA

Remarque : Les termes de « pourboires » ou de « service » sont utilisés indifféremment pour désigner le même type de majoration du prix de la prestation.

90

En application des dispositions des [articles 266-1-a du CGI](#) et [267-I du CGI](#), la base d'imposition à la TVA est constituée pour les prestations de services, par le prix total payé par le client en contrepartie

des services qui lui sont rendus. Ces prix s'entendent tous frais, taxes et prélèvements de toute nature compris à l'exclusion de la TVA elle-même.

La base d'imposition à la TVA englobe donc tous les compléments de prix que l'acquéreur acquitte à des titres divers, y compris les frais qu'il règle à d'autres personnes que le prestataire lui-même, dès lors qu'ils se rattachent, en fait, au contrat conclu avec ce dernier.

100

Conformément à la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes (arrêt du 29/03/01 aff 404/99), toutes les majorations de prix réclamées au titre du service à la clientèle des entreprises commerciales (exemples : hôtels, restaurants, cafés, brasseries, bars, salons de thé, salons de coiffure, cliniques, établissements thermaux, entreprises de transport ou de déménagement, maisons de repos ou de retraite, casinos, entreprises livrant à domicile des produits de toute nature) qu'elles soient centralisées par l'employeur ou perçues directement auprès de la clientèle par les employés au titre du « service » doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA de l'entreprise prestataire.

Les sommes perçues au titre du service également qualifiées de « pourboires obligatoires » sont soumises aux mêmes règles de TVA que les prestations de services auxquelles elles se rapportent.

En effet, un chef d'entreprise est tenu de rémunérer le personnel qui travaille sous sa dépendance et pour son compte. Le système du pourboire s'analyse, dès lors, comme un moyen pour l'employeur de réduire ses frais d'exploitation en faisant supporter par ses clients la charge d'une dette qui lui incombe en propre au regard de la législation sociale. Il convient donc de considérer que les pourboires transitent dans la comptabilité de l'exploitant, même si ce dernier ne les encaisse pas effectivement et qu'il lui appartient d'évaluer, sous sa responsabilité, et sous réserve des droits de contrôle du service des impôts, le montant des pourboires perçus par les membres de son personnel et de le faire figurer dans ses écritures comptables.

110

Pour les établissements où les pourboires sont incorporés dans les prix réclamés aux consommateurs ou leur sont facturés à part, la base d'imposition à la TVA est évidemment constituée par la recette totale, à l'exclusion de la taxe elle-même, mais y compris le montant du service. Lorsque le pourboire est laissé à l'appréciation de la clientèle, le pourcentage de majoration des recettes au titre du service peut varier de 10 à 15 % selon les établissements ; il doit donc donner lieu à une appréciation cas par cas.

Le Conseil d'État a jugé que lorsqu'un prestataire de services exploite un établissement où est en usage la pratique selon laquelle le « service » n'est pas compris dans les factures établies par l'entreprise mais est versé directement « sous le nom de pourboire » par chaque client au personnel qui le sert, le montant de ce pourboire constitue, pour les clients, une somme supplémentaire déboursée en contrepartie de la prestation de services qu'ils reçoivent et, pour l'entreprise, une ressource qui s'ajoute aux sommes facturées et au moyen de laquelle sont payés, en tout ou partie les salaires dus au personnel (CE 30/01/1976 n° 97401, SA « les deux hémisphères »).

120

De la même façon, les suppléments pour colis, les prises en charge dans les gares et les pourboires perçus par les conducteurs de taxis salariés doivent être inclus dans la base d'imposition à la TVA de l'entreprise qui les emploie lorsqu'il existe dans la région en cause, l'usage de pratiquer ce versement. La circonstance que la réglementation interdise aux conducteurs de solliciter des pourboires est sans influence sur ce principe dès lors qu'elle n'en a pas fait disparaître la pratique et qu'en l'absence d'une interdiction d'accepter toutes gratifications, cette réglementation n'a pas pour effet de modifier la nature des sommes au regard de la TVA.

Il convient de faire application des principes énoncés même dans les cas, où le montant des pourboires étant suffisant pour assurer la rémunération des employés, le chef d'entreprise est amené à le compléter à due concurrence par des prélèvements opérés sur sa recette hors « service ».

130

Par contre, ne sont pas à comprendre dans le chiffre d'affaires taxable les sommes (simples gratifications ou « super pourboires ») que les clients versent spontanément en témoignage de leur satisfaction, aux employés d'une entreprise où le « service » est déjà incorporé dans les prix facturés à condition que ces sommes, d'un montant d'ailleurs extrêmement variable et généralement modique par rapport au prix de la prestation principale, ne jouent absolument pas le rôle de salaire ou de complément de salaire au regard de la législation du travail et de la sécurité sociale.

III. Services comportant des fournitures

140

La réalisation d'un service entraîne généralement l'utilisation de fournitures ou de pièces détachées.

Les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation dans l'objet réparé nécessite un façonnage, une transformation ou une adaptation préalable (ex : tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil par le tapissier), ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation (ex : friction faite par le coiffeur).

Les pièces détachées sont des objets normalisés qui ont un rôle déterminé dans un ensemble, font l'objet d'une simple opération de pose et peuvent être ultérieurement enlevés sans détérioration de l'objet réparé (ex : remplacement d'un pare-choc, d'une roue de voiture, d'un bloc moteur). Cependant les menues fournitures telles que vis, fil électrique... suivent le régime des produits visés à l'alinéa précédent.

En règle générale, la valeur des fournitures constitue un élément du prix du service ; ainsi la valeur du tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil par le tapissier inscrit au répertoire des métiers doit être incluse dans le prix de la réparation soumise à l'imposition au taux normal.

En revanche, les pièces détachées doivent être considérées comme faisant l'objet d'une vente soumise au taux qui leur est propre.

150

Cependant si leur valeur est inférieure à celle de l'opération de pose (ces deux valeurs étant exprimées hors taxe), ou si elles ont dû subir un travail d'adaptation préalable, tel qu'ajustage, découpage, soudure, pour être incorporées, au même titre que les fournitures, dans l'objet réparé, les pièces détachées constituent un élément de l'opération de réparation et suivent le régime de la prestation de services. Lorsqu'il y a lieu d'effectuer la comparaison entre la valeur des pièces et celle de la pose, cette comparaison doit, en principe s'effectuer pièce par pièce. Toutefois, dans un souci de simplification, l'administration admet qu'elle soit effectuée globalement et porte sur la valeur totale des pièces détachées et des fournitures d'une part, et sur le coût total de la réparation, d'autre part.

Ainsi, les pièces détachées et les fournitures suivent le régime de la prestation si leur valeur globale n'excède pas 50 % du coût total.

Si les conditions ci-dessus ne sont pas satisfaites, les pièces détachées doivent être considérées comme faisant l'objet d'une vente passible de la TVA au taux qui leur est propre, assortie d'une opération de pose passible de son taux propre. Bien entendu, dans ce cas, ces ventes doivent être mentionnées distinctement sur les factures.

160

RES n° 2009/49 (TCA) du 24/06/2009

Pièces détachées fournies dans le cadre d'une prestation de réparation dans le cas de véhicules, appartenant à des entreprises établies dans d'autres États membres de l'Union Européenne, qui tombent en panne sur le territoire français.

QUESTION : Quelles sont les règles applicables en matière de TVA à la fourniture de pièces détachées dans le cadre de prestations de réparation réalisées en France et portant sur des véhicules appartenant à des sociétés établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne ?

REPONSE : En présence d'une opération constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) considère qu'il convient de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question, aux fins de déterminer, d'une part, si l'on se trouve en présence de deux ou plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique et, d'autre part, si dans ce dernier cas, cette prestation unique doit être qualifiée de livraison de biens ou de prestation de services .

Ainsi il y a prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti au client sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel.

Au cas particulier, seule l'analyse des éléments de fait et de droit peut permettre de déterminer si les sociétés françaises réparant des véhicules tombés en panne réalisent une livraison de biens avec montage ou une prestation de service.

A titre de règle pratique, si la valeur des pièces n'excède pas 50 % du coût de l'opération, l'opérateur peut être considéré comme rendant une prestation de services, dans le cas contraire il est réputé rendre une livraison de biens accompagnée d'un montage.

170

Compte tenu de la jurisprudence du Conseil d'État, il convient également d'admettre, notamment, que les fournitures ci-après font l'objet d'une vente :

- les plantes, graines et matériaux de sols fournis par un entrepreneur de jardins (cf. [BOI-TVA-BASE-10-20-50-II-B](#)) ;

- les engrais, les insecticides et autres produits pour le traitement des cultures, épandus dans les terres par le fournisseur (CE, arrêt du 25 janvier 1963, req. n°s 55080 et 55856, Société pithivérienne d'engrais) ;

- les produits utilisés par les entreprises de dératisation (RM à Mme Marie Jacq, JO, AN du 6 mars 1989, p. 1113).

IV. Ventes d'appareils à usage domestique pour un prix comprenant leur installation

180

Les négociants, qui assurent l'installation d'appareils de télévision et d'appareils électroménagers, font parfois valoir, comme argument de vente auprès de leurs clients, que la fourniture de certains objets ou services leur est faite sans supplément de prix. À cet effet, ils ont recours à deux méthodes de facturation : selon la première, ils mentionnent un prix global forfaitaire dans lequel se trouve inclus le coût de l'installation ; selon la seconde, ils distinguent la vente de l'appareil proprement dit de la fourniture gratuite de certains objets ou services (tables de télévision, fournitures diverses, raccordement au réseau).

Au regard de la TVA, il convient de faire les distinctions suivantes, selon que la fourniture gratuite de certains biens et services constitue pour l'entreprise intéressée un procédé habituel de vente ou un procédé exceptionnel.

Dans le premier cas, en raison du caractère habituel du procédé, la fourniture se trouve en fait incluse dans la vente et n'est donc pas gratuite. Dès lors, le prix encaissé par l'entreprise doit, en principe, être décomposé sous la responsabilité de l'entreprise et sous réserve du droit de contrôle du service des impôts, de telle sorte que chaque produit et service fourni soit soumis à la TVA, à raison de son prix réel et au taux qui lui est propre.

Dans le second cas, le caractère exceptionnel de la fourniture gratuite d'un bien permet de considérer celle-ci comme une libéralité réelle et le prix encaissé représente les seuls éléments vendus éventuellement comme il est dit ci-dessus.

V. Opérations libellées en devises

190

Lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition à la TVA sont exprimés dans une monnaie autre que l'euro, le taux de change à appliquer est celui du dernier taux déterminé par référence au cours publié par la Banque de France, à partir du cours fixé par la Banque Centrale

européenne, connu au jour de l'exigibilité de la taxe prévue au [2 de l'article 269 du CGI \(CGI, art. 266-1 bis\)](#).

Cette disposition concerne tous les assujettis qui dans le cadre de contrats internationaux facturent et règlent en devises étrangères certaines opérations soumises à la TVA en France. Elle s'applique également, le cas échéant, pour la détermination de la base d'imposition des acquisitions intra-communautaires.

Ces règles valent également pour les entreprises françaises qui dans le cadre de contrats internationaux facturent et règlent en devises étrangères certaines opérations réalisées avec d'autres entreprises françaises. Dans ce cas, il convient de retenir comme référence la liste des cours indicatifs communiqués chaque jour par la Banque de France et publiés quotidiennement au Journal Officiel.