RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-10-20-40-30-13/01/2014
Date de publication : 13/01/2014

TVA - Base d'imposition - Règles applicables à des opérations déterminées - Prestations de services - Opérations réalisées par les membres de certaines professions libérales

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 3 : Opérations réalisées par les membres de certaines professions libérales

Sommaire :

I. Opérations réalisées par les membres des professions juridiques ou judiciaires
A. Éléments à comprendre dans la base d'imposition
1. Greffiers des tribunaux de commerce
2. Huissiers de justice
3. Notaires
4. Commissaires-priseurs
5. Avocats
a. Cas général
b. Assiette de la TVA dans le cas d'actes tarifés
c. Cas particulier du contrat de collaboration conclu entre avocats
B. Éléments exclus de la base d'imposition
1. Situation des commissaires-priseurs
2. Situation des huissiers de justice
3. Situation des avocats
a. Les débours
b. Dépôts de fonds
c. Dépens et frais irrépétibles
1° L'indemnisation des dépens n'est pas affectée au paiement des prestations de l'avocat
2° L'avocat procède au recouvrement direct de tout ou partie de sa prestation auprès de la partie condamnée aux dépens
d. Mesure de tempérament applicable aux avocats collaborateurs

II. Situation des auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit et des artistes du spectacle
A. Principe
B. Application à des cas particuliers
1. Artistes plasticiens qui vendent leurs œuvres par l'intermédiaire d'une galerie
a. La galerie loue ses cimaises
b. La galerie agit comme intermédiaire
c. La galerie achète les œuvres de l'artiste
2. Auteurs et artistes interprètes qui perçoivent des droits d'une société de perception et de répartition de droits d'un éditeur ou d'un producteur
a. Perception de droits d'une société de perception et de répartition
b. Perception de droits d'un éditeur ou d'un producteur
c. Frais divers payés par les sociétés de perception et de répartition de droits, les éditeurs et les producteurs pour le compte des auteurs et artistes-interprètes
3. Rétrocession de sommes par un auteur à un artiste dont il s'assure le concours
C. Dispositif de la retenue de TVA applicable aux droits d'auteur
III. Base d'imposition des sportifs
A. Versement de sommes dans le cadre d'un contrat de parrainage
B. Biens ou services reçus en contrepartie de la prestation publicitaire
IV. Vétérinaires réalisant des opérations de prophylaxie collective dirigées par l'État et de police sanitaire
A. Opérations de prophylaxie collective des maladies des animaux dirigées par l'État
1. Situation des vétérinaires
2. Situation des éleveurs
B. Opérations de police sanitaire
V. Opérations diverses
A. Opérations effectuées par des sociétés civiles de moyens
B. Primes versées aux architectes

1

La présente sous-section précise les règles de détermination de la base d'imposition qu'il convient de suivre pour des prestations effectuées par certaines professions libérales.

I. Opérations réalisées par les membres des professions juridiques ou judiciaires

10

Sont soumises à la TVA, les prestations effectuées par :

- les greffiers près les tribunaux de commerce ;

- les notaires ;

- les huissiers de justice ;

- les commissaires aux comptes ;

- les liquidateurs judiciaires, syndics et administrateurs judiciaires ;

- les commissaires-priseurs ;

- les avocats.

A. Éléments à comprendre dans la base d'imposition

20

La base d'imposition des prestations de services à la taxe sur la valeur ajoutée est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le prestataire en contrepartie du service rendu à son client (Code général des impôts (CGI), art. 266 et CGI, art. 267). En particulier, les officiers publics ou ministériels doivent soumettre à la taxe leurs rémunérations, quelle qu'en soit la qualification réglementaire (honoraires, émoluments, vacations, etc.).

Ces rémunérations s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Le décret n° 94-757 du 26 août 1994 relatif aux tarifs des officiers publics et ministériels et des auxiliaires de justice (avocats, huissiers de justice, notaires, greffiers des tribunaux de commerce, commissaires-priseurs, administrateurs judiciaires et mandataires judiciaires à la liquidation des entreprises, etc.) a précisé que les rémunérations tarifées applicables à ces professions s'entendent hors taxe sur la valeur ajoutée.

Dès lors, les professionnels concernés redevables de la TVA doivent calculer la TVA en sus des montants prévus par les différents tarifs en vigueur (CGI, art. 266, 1-a et CGI, art. 267, I-1°). Sont à comprendre dans la base d'imposition, le montant des rémunérations proprement dites et celui des frais exposés pour la réalisation de la prestation et mis à la charge du client.

Tel est le cas, par exemple, pour les frais de déplacement (billets de train, location d'un véhicule, frais d'hôtel ou de restaurant) engagés à l'occasion de l'exécution des tâches que le praticien est chargé de réaliser.

1. Greffiers des tribunaux de commerce

30

Les intéressés doivent comprendre dans leur base d'imposition :

- les émoluments qui leur sont alloués par l'État lors des inscriptions ou radiations de privilèges du Trésor, des demandes d'états de privilèges grevant les fonds de commerce, du paiement des frais de procédure collective pour lesquels il n'y a pas de fonds disponibles ;

- les rémunérations versées par des tiers, le plus souvent des établissements financiers, à l'occasion d'une subrogation du Trésor public pour des inscriptions de privilèges ;

- les émoluments payés par les débiteurs lors de la radiation de privilèges.

2. Huissiers de justice

40

Sont à inclure dans leurs recettes taxables :

- les émoluments, droits proportionnels et indemnités représentatives de frais (y compris les indemnités de transport perçues par les huissiers dont le compte, tenu par le service de compensation des transports, est excédentaire) qui rétribuent les actes professionnels prévus par les tarifs réglementaires et portés sur leurs répertoires ;

- les honoraires rémunérant les activités qui ne sont pas expressément prévus par les tarifs et doivent être comptabilisés au livre-journal ou au livre des recettes.

3. Notaires

50

Lorsqu'un même acte authentique est établi conjointement par deux officiers ministériels :

- le notaire, dit «en premier», doit comprendre dans ses bases d'imposition la totalité des honoraires perçus ;

- le notaire, dit «en second», est imposable sur le montant des honoraires qui lui sont rétrocédés par son confrère ; il doit remettre à celui-ci une note d'honoraires mentionnant distinctement la taxe, qui est déductible, dans les conditions de droit commun, chez le notaire « en premier ».

4. Commissaires-priseurs

60

Le commissaire-priseur propose le bien aux enchères publiques pour le compte de son commettant et il remet le bien, toujours pour le compte de son commettant, au mieux disant des enchérisseurs.

Le plus souvent, le commissaire-priseur agit en son nom propre. Il est donc réputé, pour l'application de la TVA, avoir personnellement acquis les biens qu'il propose à la vente aux enchères à son commettant et revendu ces biens à un tiers acquéreur (CGI, art. 256, V et CGI, art. 256 bis, III).

Sa base d'imposition est égale au montant total de l'opération. Elle correspond au prix acquitté par le commettant, commission comprise.

Lorsque le commissaire-priseur agit au nom d'autrui, la livraison aux enchères publiques est dans ce cas effectuée par le commettant. Les opérations d'entremise du commissaire-priseur sont regardées comme des prestations de services d'entremise et sont soumises à toutes les règles correspondantes.

Notamment, la base d'imposition de ses services est constituée dans les conditions prévues par le a du 1 de l'article 266 du CGI et l'article 267 du CGI, par toutes les sommes perçues en contrepartie de l'opération d'entremise.

Ainsi, l'exclusion des remboursements de débours de la base d'imposition de ces intermédiaires devra répondre aux conditions fixées par le 2° du II de l'article 267 du CGI (cf. **I-B-1 § 110**).

Il convient également de se reporter, pour le régime applicable aux commissaires-priseurs, au BOI-TVA-SECT-90-50.

5. Avocats

a. Cas général

70

Les avocats doivent soumettre à la TVA :

- leurs rémunérations, quelle que soit la qualification qui leur est donnée (honoraires, provisions ou avances sur honoraires, émoluments des officiers ministériels) et les modalités de leur fixation (tarification régie par le code de procédure civile ou détermination en accord avec le client) ;

- les indemnités versées par l'État dans le cadre de l'aide juridictionnelle ou d'une procédure de commission ou de désignation d'office.

Les frais mis à la charge des clients font partie de la rémunération imposable lorsqu'ils sont exposés pour la réalisation de la prestation. Tel est le cas, notamment, des frais de déplacement (billets de train ou d'avion, location d'un véhicule, frais d'hôtel ou de restaurant) engagés à l'occasion de l'exécution des tâches que l'avocat est chargé de réaliser ; il en est ainsi même si ces frais sont mis distinctement à la charge des clients.

Il en est de même de tous les remboursements de frais qui présentent un caractère forfaitaire. Ces règles s'appliquent indépendamment de la qualification de «déboursés» conférée aux frais par la réglementation professionnelle applicable (décret n° 60-323 du 2 avril 1960 et décret n° 80-608 du 30 juillet 1980).

b. Assiette de la TVA dans le cas d'actes tarifés

80

Les tarifs des actes de postulation et de procédure et des indemnités versées aux avocats dans le cadre de l'aide juridictionnelle, d'une procédure de commission ou de désignation d'office sont considérés comme hors taxe.

En conséquence, les avocats ne bénéficiant pas de la franchise doivent facturer à leurs clients la TVA en sus des montants prévus par la réglementation.

Lorsqu'ils sont indemnisés dans le cadre de l'aide juridictionnelle ou d'une procédure de commission ou de désignation d'office, les avocats qui bénéficient de la franchise doivent préciser sur la demande d'indemnisation transmise au greffe pour certification leur situation au regard de la TVA.

c. Cas particulier du contrat de collaboration conclu entre avocats

90

Deux situations doivent être envisagées :

- l'**avocat collaborateur s'engage à consacrer tout ou partie de son activité au service d'un autre avocat qui s'engage à lui assurer une rémunération sous la forme d'une rétrocession d'honoraires ;**

L'avocat dit « en premier » doit comprendre dans sa base d'imposition la totalité des honoraires perçus.

L'avocat dit « en second » est imposable sur le montant des honoraires qui lui sont rétrocédés par son confrère dès lors que ces sommes correspondent à la part de travail qu'il a fournie dans le traitement complet des dossiers y compris les remboursements de frais exposés pour la réalisation de sa prestation (voir toutefois la mesure de tempérament exposée au **I-B-3-c § 150**). Il doit remettre à son confrère une note d'honoraires mentionnant distinctement la TVA, qui est déductible dans les conditions de droit commun par ce dernier.

Ces précisions valent bien entendu sous réserve de la franchise applicable le cas échéant à l'un ou l'autre des deux avocats concernés.

- l'**avocat collaborateur perçoit directement ses honoraires mais participe aux frais de fonctionnement du cabinet en reversant une quote-part forfaitaire de ces frais à l'avocat, à l'association ou à la société d'avocats dont il est le collaborateur ;**

Cet avocat doit soumettre à la TVA la totalité de ses rémunérations.

Les redevances versées au confrère titulaire du cabinet dans le cadre de ce contrat de collaboration constituent la contrepartie d'une mise à disposition de locaux et de clientèle. Elles doivent être soumises à la TVA par ce dernier.

B. Éléments exclus de la base d'imposition

100

Le 2° du II de l'article 267 du CGI permet d'exclure de la base d'imposition à la TVA les sommes réclamées aux clients, qui peuvent être qualifiées de débours. Cette exclusion, qui s'applique aux remboursements exacts de dépenses effectuées au nom et pour le compte de commettants est soumise en outre à trois conditions :

- un compte effectivement rendu au commettant ;

- les dépenses doivent être portées dans la comptabilité des intermédiaires dans des comptes de passage ;

- une justification de la nature et du montant exact des dépenses tenue à la disposition de l'administration (BOI-TVA-BASE-10-10-30 au III-A § 200 et suivants).

1. Situation des commissaires-priseurs

110

Peuvent être considérés comme des débours :

- le droit d'enregistrement proportionnel de 1,20 % (CGI, art. 733) et les taxes additionnelles perçues au profit des collectivités sur le territoire desquelles la vente a lieu (CGI, art. 1584, CGI, art. 1595 et CGI, art. 1595 bis) ;

- le « droit de suite » prévu en faveur des auteurs des œuvres graphiques et plastiques par l'article L. 122-8 du code de la propriété intellectuelle (C. prop. intell.) et l'article L. 123-7 du code de la propriété intellectuelle ;

- les droits de garantie réclamés aux vendeurs lorsque l'essai et le poinçonnage des objets mis en vente sont effectués avant l'adjudication ;

- les frais de catalogue, de publicité spéciale et d'expertise engagés sur demande expresse du vendeur dans le cas de vente d'objets appartenant à certaines spécialités (objets et meubles anciens, tableaux anciens et modernes, objets d'Extrême-Orient, livres, timbres-poste, etc.) figurant sur une liste établie par la Chambre nationale des commissaires-priseurs et approuvée par le garde des Sceaux.

Le commissaire-priseur peut ventiler entre différents vendeurs les débours qu'il a engagés sur leur ordre et pour leur compte à la double condition :

- que la clé de répartition retenue soit aussi équitable que possible (par exemple, montants respectifs des mises à prix ou montant des prix effectivement obtenus) ;

- que le total des remboursements obtenus corresponde exactement au montant total des sommes avancées.

Cette solution pourra s'appliquer aux frais d'impression et de diffusion d'un catalogue représentant des objets de plusieurs provenances.

En outre, les commissaires-priseurs n'auront pas à comprendre dans leurs bases d'imposition à la TVA les versements qu'ils reçoivent de la bourse commune de résidence.

2. Situation des huissiers de justice

120

Peuvent être considérés comme des débours :

- les droits d'enregistrement et de timbre des exploits et autres actes de procédure ;

- les honoraires versés aux avocats engagés sur l'ordre et pour le compte du client ;

- les indemnités de déplacement versées aux commissaires de police, aux maires ou aux adjoints et aux serruriers, quand leur intervention est requise ;

- les frais de garde des objets saisis lorsqu'ils sont versés à des tiers ;

- les sommes éventuellement versées à une entreprise de déménagement.

Doivent être également exclues des bases d'imposition, car elles ne constituent pas des recettes des études, les sommes encaissées auprès de débiteurs et destinées à être reversées aux créanciers.

De même, les versements effectués par le Service de Compensation des Transports aux huissiers dont le compte des indemnités de transports fait apparaître un déficit par rapport aux émoluments perçus n'ont pas à être soumis à la TVA.

Remarque : Le Service de Compensation des Transports (SCT) des huissiers bénéficie de l'exonération de TVA prévue par le 9° du 4 de l'article 261 du CGI. De ce fait, il n'est pas redevable de la TVA sur les prélèvements opérés au titre des frais de fonctionnement ; par contre il est tenu au paiement de la taxe sur les salaires.

3. Situation des avocats

a. Les débours

130

En application des dispositions du 2° du II de l'article 267 du CGI, les débours ne peuvent être exclus de la base d'imposition que lorsque quatre conditions sont cumulativement remplies par un intermédiaire :

- il doit agir en vertu d'un mandat préalable et explicite au nom et pour le compte de son mandant ;

- il doit rendre compte exactement à son commettant de l'engagement et du montant des dépenses ;

- il doit porter ces dépenses dans sa comptabilité dans des comptes de passage ;

- il doit justifier, auprès du service des impôts compétent, de la nature ou du montant exact des débours.

Les dépenses qui constituent de simples charges d'exploitation ne peuvent pas être soustraites du prix de l'opération réalisée (cf. notamment les dépenses citées au I-A-5-a § 70).

La condition relative à l'existence d'un mandat est considérée comme remplie pour les avocats lorsqu'ils agissent dans le cadre de leur activité réglementée.

Sous réserve du respect des conditions relatives à la reddition de compte précise et à la justification auprès de l'administration fiscale de la nature ou du montant exact des débours, les avocats pourront notamment exclure de leur base d'imposition à la TVA :

- les frais de procédure (valeur des timbres fiscaux apposés sur les pièces de procédure ou des papiers timbrés utilisés, droits d'enregistrement des différents actes et salaires des conservateurs des hypothèques) ;

- le droit de plaidoirie fixé par le décret n°95-161 du 15 février 1995 ;

- les frais de publicité légale et les frais de publicité des ventes judiciaires ;

- les frais de greffe ;

- les honoraires d'experts et les frais et émoluments des huissiers de justice.

Lorsque les provisions versées couvrent à la fois des avances sur honoraires et des sommes destinées à faire face à des débours, la fraction correspondant à ces débours peut être distraite des

recettes imposables sous les conditions suivantes :

- la nature et le montant des frais qui seront exposés pour le compte du client sont mentionnés en tant que débours sur le document qui lui est adressé ;

- ces sommes sont inscrites en compte de tiers.

La TVA devient immédiatement exigible lorsque des sommes ainsi soustraites de la base d'imposition lors de leur encaissement sont virées en compte de produits.

b. Dépôts de fonds

140

Les dépôts de fonds reçus dans le cadre des instances en cours, qui ne font que transiter par les comptes de l'avocat, ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition à la TVA (ces sommes sont inscrites dans un sous-compte CARPA dès lors qu'elles excèdent certain montant).

Exemple : indemnités de séquestre consignées chez un avocat à l'occasion d'un litige.

Toutefois, les sommes qui seraient, ainsi que l'autorise la réglementation, prélevées sur ces dépôts de fonds par les avocats pour rémunérer leur activité, devraient être soumises à la TVA.

c. Dépens et frais irrépétibles

143

Les décisions juridictionnelles s'accompagnent généralement d'une condamnation de la partie perdante aux dépens. Cette condamnation est destinée à indemniser l'autre partie de certaines dépenses qu'elle a supportées.

Deux hypothèses sont alors envisageables.

1° L'indemnisation des dépens n'est pas affectée au paiement des prestations de l'avocat

145

Dans cette hypothèse, les sommes versées par la partie perdante au titre des dépens, transiteront par l'avocat le plus souvent via la CARPA (Caisse de Règlement Pécuniaire des Avocats), bien que n'étant pas affectée au paiement des ses prestations. Si l'avocat perçoit au nom et pour le compte de son client, le remboursement des dépens ou des frais irrépétibles visés à l'article 700 du code de procédure civile ou à l'article L. 761-1 du code de la justice administrative, les sommes correspondantes, qui, avant d'être reversées au client doivent être isolées en comptabilité, n'entrent pas dans sa base d'imposition.

Bien entendu, la TVA est exigible sur ces sommes si, en accord avec le client, elles sont affectées au paiement des prestations imposables de l'avocat (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10).

2° L'avocat procède au recouvrement direct de tout ou partie de sa prestation auprès de la partie condamnée aux dépens

148

Les avocats peuvent demander que la condamnation aux dépens soit assortie du droit de recouvrer directement leur rémunération auprès de la partie condamnée. Dans ce cas, les sommes versées par la partie perdante constituent la rémunération de la prestation de l'avocat et doivent être soumises à la taxe conformément aux dispositions du BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10.

Par ailleurs, il convient de rappeler ici que le preneur de la prestation de l'avocat n'en demeure pas moins son client.

d. Mesure de tempérament applicable aux avocats collaborateurs

150

À titre exceptionnel, dans le cas particulier d'une collaboration entre avocats telle qu'envisagée au I-A-5-c § 90, il est admis de considérer que les frais de transport, d'hôtellerie et de restauration sont engagés par l'avocat collaborateur, non pour son propre compte, mais pour le compte de l'avocat « en premier ».

Bien entendu, cette mesure ne concerne que les frais intégralement engagés par l'avocat collaborateur auprès de tiers ce qui exclut qu'elle s'applique par exemple aux dépenses afférentes à la propre voiture de l'avocat collaborateur.

En conséquence, les avocats collaborateurs peuvent ne pas comprendre les remboursements de frais de transport, d'hôtellerie et de restauration dans la base d'imposition de la prestation fournie à l'avocat « en premier » lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- l'avocat collaborateur est titulaire d'un mandat pour l'engagement des frais et procède à une reddition de comptes exacte, le remboursement devant avoir lieu à l'euro l'euro. Le mandat peut résulter d'une mention expresse dans le contrat de collaboration selon laquelle les frais remboursés sur justificatifs à l'avocat collaborateur sont engagés pour le compte de l'avocat « en premier » ;

- l'avocat collaborateur agit au nom de l'avocat «en premier» à l'égard des fournisseurs (transporteur, restaurateur, etc.), c'est-à-dire que les factures, nécessaires à la reddition de comptes, sont établies au nom de l'avocat « en premier » ;

- si l'avocat collaborateur perçoit des avances, celles-ci ne peuvent échapper à l'imposition que dans le cas où la nature et le montant exact des frais qui seront exposés pour le compte de l'avocat «en premier» sont mentionnés en tant que débours sur le document qui lui est adressé ;

- l'avocat collaborateur porte les dépenses et les remboursements en comptes de passage.

Lorsque toutes ces conditions sont remplies, l'exclusion de la base d'imposition est admise. Ni l'avocat collaborateur, ni l'avocat « en premier » ne peuvent déduire la TVA incluse dans le montant des frais engagés.

Les remboursements de frais ne sont pas pris en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite de la franchise prévu par le 1° du III de l'article 293 B du CGI dans le seul cas où l'avocat

collaborateur bénéficie de la mesure de tempérament mentionnée ci-dessus.

II. Situation des auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit et des artistes du spectacle

A. Principe

160

Les auteurs et les interprètes des œuvres de l'esprit et les artistes du spectacle doivent soumettre à la TVA toutes les sommes perçues en contrepartie des livraisons de biens ou des prestations de services qu'ils effectuent à titre onéreux (CGI, art. 266, 1-a).

La base d'imposition comprend tous les frais accessoires demandés aux clients ainsi que les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA elle-même (CGI, art. 267, I-1° et 2°).

Les dispositions du II de l'article 267 du CGI qui permettent d'exclure de la base d'imposition les sommes remboursées aux intermédiaires par leurs commettants (« débours ») s'appliquent dans les conditions de droit commun (BOI-TVA-BASE-10-10-30 au III-A § 200 et suivants).

Les dépenses qui constituent en fait des charges d'exploitation sont exclues du régime des débours.

B. Application à des cas particuliers

1. Artistes plasticiens qui vendent leurs œuvres par l'intermédiaire d'une galerie

L'intervention de la galerie peut s'effectuer selon plusieurs modalités :

a. La galerie loue ses cimaises

170

L'artiste assume personnellement toutes les charges (publicité, catalogue, vernissage, etc.) et perçoit le produit intégral des ventes, la galerie se contentant de lui louer ses cimaises.

Dans cette situation, l'artiste vend personnellement ses œuvres. Il est imposable sur le prix de vente total réclamé aux acquéreurs de ses œuvres.

La galerie est imposable sur les sommes facturées à l'artiste au titre de la location de cimaises ; l'artiste peut déduire la TVA sur la prestation qui lui est ainsi facturée.

b. La galerie agit comme intermédiaire

180

Les règles de TVA applicables dépendent de la qualification des opérations de la galerie compte tenu des dispositions du V de l'article 256 du CGI.

Si la galerie agit au nom et pour le compte de l'artiste, elle doit soumettre à la TVA sa seule prestation de services.

Si, au contraire, elle agit pour le compte de l'artiste mais en son nom propre, elle est considérée au regard de la TVA comme achetant et revendant l'œuvre.

Sa base d'imposition est égale au montant total de l'opération et correspond au prix acquitté par l'acquéreur, commission comprise. Elle peut relever, le cas échéant, du régime applicable aux assujettis revendeurs (BOI-TVA-SECT-90-20 au II-B § 250 et suivants).

c. La galerie achète les œuvres de l'artiste

190

Dans ce cas, la base d'imposition de l'artiste est constituée des sommes reçues de la galerie au titre de la vente de l'œuvre.

2. Auteurs et artistes interprètes qui perçoivent des droits d'une société de perception et de répartition de droits d'un éditeur ou d'un producteur

a. Perception de droits d'une société de perception et de répartition

200

La situation de l'auteur ou de l'artiste-interprète dépend de la nature et des conditions de l'intervention de la société.

Lorsque la société agit en son nom propre, elle est taxable sur l'ensemble des sommes qu'elle perçoit à raison des cessions de droits consenties aux utilisateurs des œuvres et interprétations (situation la plus fréquente). La base d'imposition de l'auteur ou de l'artiste-interprète est constituée des droits qui lui reviennent après déduction des frais de gestion de la société.

Lorsque la société agit sous le nom de ses sociétaires, sa base d'imposition est constituée dans les conditions prévues par le a du 1 de l'article 266 du CGI et l'article 267 du CGI par toutes les sommes perçues en contrepartie de l'opération d'entremise. La base d'imposition de l'auteur ou de l'artiste-interprète est constituée de l'ensemble des droits perçus pour son compte auprès des utilisateurs des œuvres ou interprétations avant toute déduction des frais d'intervention de la société. La taxe facturée par la société sur le coût de son intervention est alors déductible par l'auteur ou l'artiste-interprète dans les conditions de droit commun.

b. Perception de droits d'un éditeur ou d'un producteur

210

La base d'imposition des auteurs et artistes-interprètes, qui ont cédé leurs droits à un éditeur ou à un producteur, est constituée de toutes les rémunérations perçues en contrepartie de cette cession.

c. Frais divers payés par les sociétés de perception et de répartition de droits, les éditeurs et les producteurs pour le compte des auteurs et artistes-interprètes

220

Les sociétés de perception et de répartition de droits, les éditeurs et les producteurs, agissant en tant que mandataires des auteurs et artistes-interprètes, acquittent souvent pour leur compte divers frais dont notamment des cotisations sociales et des commissions versées à des tiers. Ces sommes ne doivent pas être soustraites de la base d'imposition des auteurs ou artistes-interprètes. Ceux-ci doivent donc soumettre à la TVA l'ensemble des sommes qui leur reviennent avant tout prélèvement effectué pour leur compte (et non les sommes nettes effectivement perçues après compensation entre le montant de l'opération imposable et les dépenses en cause).

3. Rétrocession de sommes par un auteur à un artiste dont il s'assure le concours

230

L'auteur d'une œuvre de l'esprit s'assure parfois le concours d'un autre artiste pour la réalisation d'une de ses œuvres et lui assure une rémunération sous forme de rétrocession du produit de la vente de l'œuvre ou de l'exploitation des droits d'auteur.

Dans ce cas, l'auteur doit comprendre dans sa base d'imposition la totalité des sommes perçues au titre de la vente ou de l'exploitation des droits d'auteur.

L'artiste, qui prête son concours, sauf dans l'hypothèse où il est lié à l'auteur par un contrat de travail, est imposable sur le montant des sommes rétrocédées. Il doit donc remettre à l'auteur une facture mentionnant distinctement la TVA qui est déductible par ce dernier dans les conditions de droit commun.

Ces précisions valent bien entendu sous réserve de la franchise applicable, le cas échéant, à l'auteur ou à la personne qui lui prête son concours.

La situation évoquée ci-dessus se distingue de celle de deux coauteurs d'une œuvre de collaboration dont l'un perçoit la totalité du produit de la vente de l'œuvre ou de l'exploitation des droits d'auteur et reverse à l'autre la part qui lui revient.

En effet, le coauteur qui reverse une partie des recettes perçues n'a pas à inclure dans sa base d'imposition à la TVA les sommes reversées à l'autre coauteur sous réserve qu'il lui en rende compte et justifie du fait que les sommes concernées n'ont fait que transiter dans sa comptabilité.

Le coauteur qui perçoit les sommes de son confrère est imposable dans les conditions de droit commun.

Chacun des coauteurs est susceptible de bénéficier de la franchise.

C. Dispositif de la retenue de TVA applicable aux droits d'auteur

240

Il a été institué dans un objectif de simplification, un dispositif permettant de dispenser de toute obligation à l'égard de la TVA les personnes qui perçoivent des droits d'auteur, d'éditeurs, de sociétés de perception et de répartition de droits ou de producteurs (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30 au II-A § 80 et suivants).

250

Les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs doivent déclarer et acquitter la TVA nette due par les auteurs dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que leurs propres opérations.

La base d'imposition est déterminée comme prévu par les dispositions énoncées au **II-B-2-a § 200** et **II-B-3 § 230**.

Il est par ailleurs rappelé que les frais divers acquittés pour le compte de l'auteur (cotisations sociales par exemple) ne peuvent pas être soustraits de la base d'imposition.

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.

III. Base d'imposition des sportifs

260

Les prestations effectuées par les sportifs à titre onéreux et indépendant entrent dans le champ d'application de la TVA.

Sont notamment imposables, sous réserve des règles de territorialité, les prestations publicitaires rendues par les sportifs en dehors d'un contrat de travail conclu avec un club sportif ou une entreprise commerciale.

Ces prestations peuvent prendre diverses formes notamment :

- la participation à des campagnes publicitaires ;

- la concession du droit d'utiliser le nom et l'image du sportif sauf si cette opération n'est pas détachable du contrat de travail.

A. Versement de sommes dans le cadre d'un contrat de parrainage

270

Toutes les sommes, y compris celles qui sont qualifiées de « primes », perçues par un sportif dans le cadre d'un contrat de parrainage, constituent la contrepartie de la réalisation des prestations de publicité, y compris lorsque celles-ci sont rendues à l'occasion d'une épreuve sportive, et doivent être soumises à la TVA.

B. Biens ou services reçus en contrepartie de la prestation publicitaire

280

La TVA s'applique non seulement aux versements monétaires mais aussi aux biens ou services reçus en contrepartie de la prestation publicitaire rendue par le sportif.

Ainsi, dans le cas d'un commerçant détaillant en motos qui améliorait gratuitement les véhicules de ses clients participant à des épreuves sportives moyennant l'obligation pour ceux-ci de personnaliser leurs motos et leurs équipements à la marque dudit commerçant, il a été précisé que la fourniture par l'entreprise de pièces détachées constituait la contrepartie en nature d'une prestation de publicité.

Une telle opération s'analyse donc comme un échange ; l'entreprise qui remet les biens doit soumettre ceux-ci à la taxe comme s'il s'agissait d'une vente.

> Le sportif qui réalise la prestation de publicité doit soumettre à la TVA le prix correspondant à la valeur des pièces remises et délivrer une facture faisant mention de la taxe au commerçant détaillant en motos qui peut dès lors en opérer la déduction dans les conditions de droit commun (RM Prouvost, n° 6523, JO AN du 29 mars 1982 p. 1243).

De même, l'opération prévue par un contrat aux termes duquel une entreprise fabriquant des articles de sport s'engage à remettre des équipements à un sportif en contrepartie de l'engagement par celui-ci de les utiliser à des fins publicitaires s'analyse comme un échange entre des biens et un service de publicité.

> En conséquence, le sportif doit soumettre à la TVA le prix de la prestation de publicité fournie à l'entreprise (RM Sprauer, n° 70832, JO débats AN du 26 août 1985 p. 3936).

IV. Vétérinaires réalisant des opérations de prophylaxie collective dirigées par l'État et de police sanitaire

Il convient de se reporter au BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 au VI-B § 270 et suivants.

A. Opérations de prophylaxie collective des maladies des animaux dirigées par l'État

290

La loi impose aux éleveurs la réalisation d'opérations de prophylaxie sur les animaux de leurs élevages (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 224-3 et suivants).

En application de l'article L. 221-11 du code rural et de la pêche maritime, les rémunérations de ces opérations, effectuées par des vétérinaires investis par les préfets de département d'un mandat sanitaire, sont fixées par une convention conclue, au niveau départemental, par des représentants des éleveurs et des représentants des vétérinaires. Elles sont agréées par le préfet ou, en l'absence d'agrément, fixées par arrêté préfectoral. Les tarifs, qu'ils soient fixés par voie conventionnelle ou administrative, font l'objet d'une publicité.

La rémunération des vétérinaires est à la charge de l'éleveur. Toutefois, des collectivités publiques (État, département, région) sont susceptibles de participer au financement des opérations de prophylaxie collective afin d'en atténuer le coût pour les éleveurs.

Ces aides sont versées soit à l'éleveur, soit au vétérinaire, soit à un organisme à vocation sanitaire dont le rôle est notamment de favoriser le déroulement des campagnes de prophylaxie : dans ce dernier cas, l'organisme à vocation sanitaire intervient en qualité de tiers payant.

Le vétérinaire peut donc percevoir l'intégralité de la rémunération de sa prestation de l'éleveur ou de l'organisme à vocation sanitaire. Il peut également percevoir cette rémunération en versements successifs de l'éleveur, de l'organisme à vocation sanitaire, et des collectivités publiques.

1. Situation des vétérinaires

300

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

En conséquence, dans tous les cas, le vétérinaire est imposable sur le prix total de la prestation tel qu'il résulte des tarifs fixés par voie conventionnelle ou administrative. En l'absence de mention précisant que les tarifs sont fixés hors taxe ou toutes taxes comprises, ceux-ci sont considérés comme toutes taxes comprises.

Si, pour les besoins de son intervention, le vétérinaire est amené à effectuer des livraisons de biens (médicaments par exemple), la base d'imposition est constituée par le prix du bien réclamé à l'éleveur.

Le vétérinaire facture à l'éleveur le prix total hors taxe de la prestation (et, le cas échéant, le prix hors taxe des biens livrés) et le montant de la TVA correspondante.

Les prestations réalisées par les vétérinaires dans le cadre des campagnes de prophylaxie collective sont soumises au taux normal. Les livraisons de biens effectuées à cette occasion sont soumises au

taux qui leur est propre.

2. Situation des éleveurs

310

Les éleveurs redevables de la TVA n'ont pas à soumettre à la TVA les aides perçues des collectivités publiques pour le financement des opérations de prophylaxie collective dirigées par l'État.

B. Opérations de police sanitaire

320

Ces opérations sont effectuées dans le cadre des dispositions des articles L. 223-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime.

Les tarifs des interventions de police sanitaire sont fixés au début de chaque année civile par arrêté préfectoral conformément à l'article R. 221-17 du code rural et de la pêche maritime.

Le vétérinaire est imposable sur le prix de la prestation tel qu'il est fixé par arrêté préfectoral. En l'absence de mention précisant que les tarifs sont fixés hors taxe ou toutes taxes comprises, ceux-ci sont considérés comme toutes taxes comprises. Les prestations de police sanitaire visées ci-dessus rendues par les vétérinaires sanitaires sont soumises au taux normal.

V. Opérations diverses

A. Opérations effectuées par des sociétés civiles de moyens

330

Les opérations effectuées par les sociétés civiles de moyens entrent dans le champ d'application de la TVA.

Toutefois, certaines sociétés peuvent bénéficier des dispositions de l'article 261 B du CGI qui exonèrent de la taxe les services que ces sociétés peuvent rendre à leurs membres (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40). Les sociétés, qui ne peuvent prétendre à cette exonération, sont redevables de la taxe dans les conditions de droit commun.

La base d'imposition à la TVA doit, alors, être déterminée dans les conditions habituelles. Les recettes taxables sont constituées par l'ensemble des sommes perçues par la société de moyens. Pratiquement, lesdites sociétés doivent acquitter la TVA sur le montant des participations de remboursement de frais versés par leurs membres. En contrepartie, elles peuvent déduire ou obtenir le remboursement de la taxe figurant sur les factures établies en leur nom par les fournisseurs de biens ou de services.

Cas particulier : Mise à disposition des locaux d'un cabinet médical par une société civile

Une société civile mettait à la disposition de son principal associé et gérant un local équipé, qu'elle prenait à bail, ainsi que les moyens matériels et le personnel nécessaires à l'intéressé pour exercer la profession de médecin électroradiologiste.

Les associés étaient convenus de ne réaliser aucun bénéfice à raison de cette activité et avaient admis, par suite, que le praticien supporterait, en contrepartie des services qui lui étaient rendus, l'intégralité des charges sociales incombant à la société.

Le Conseil d'État a jugé :

- en premier lieu, qu'en fournissant à titre onéreux à un médecin l'ensemble des moyens nécessaires à l'exercice de sa profession, la société a déployé une activité de nature commerciale passible de la TVA en application des dispositions de l'article 256 du CGI ;

- en second lieu, que les parties ayant entendu limiter la rémunération de la société au prix de revient des services rendus, seul ce prix de revient doit être retenu comme base d'imposition à l'exclusion des sommes versées par le médecin dans la caisse sociale au-delà de ce prix de revient qui, ne correspondant pas à la rémunération due à la société, ne peuvent être regardées que comme des avances en compte courant ;

- enfin, que, eu égard aux circonstances de l'opération, la société doit être réputée avoir perçu du praticien la rémunération de ses services au fur et à mesure qu'elle les lui a rendus (CE 6 février 1981 n° 17075, Sté civile d'équipement radiologique).

B. Primes versées aux architectes

340

Les concepteurs qui opèrent dans le domaine de l'ingénierie ou de l'architecture, et dont les projets présentés dans le cadre de concours ou de mises en compétition ne sont pas retenus, se voient généralement attribuer des primes ou indemnités par le maître de l'ouvrage. Ces primes sont destinées à les indemniser pour les études qu'ils ont effectivement engagées et qui permettent aux maîtres d'ouvrages d'opérer un choix parmi l'éventail des projets concevables. Dès lors, en application du I de l'article 256 du CGI, de l'article 256 A du CGI et du 1 de l'article 266 du CGI, les sommes en cause qui constituent la contrepartie de services rendus doivent être soumises à la TVA par leurs bénéficiaires.