

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 16/10/2014

TVA - Base d'imposition - Fait générateur et exigibilité - Prestations de services

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Base d'imposition

Titre 2 : Fait générateur et exigibilité

Chapitre 2 : Prestations de services

Sommaire :

I. Fait générateur : principe

II. Fait générateur des prestations visées par l'article 259-1° du CGI qui ont lieu de manière continue sur plus d'une année en l'absence de décomptes ou de paiements durant cette période.

III. Exigibilité de la taxe

A. Paiement par remise d'un chèque postal ou bancaire

B. Paiement par virement bancaire ou postal

C. Paiement par effet de commerce

D. Paiement par acomptes

E. Paiement par inscription de sommes au crédit d'un compte dont le redevable a la libre disposition

F. Avance consentie par un établissement bancaire au titulaire d'un marché public

1. Les procédures d'avances garanties

2. Conséquences sur la date d'exigibilité de la TVA

G. Exigibilité des prestations visées à l'article 259-1° du CGI

IV. Marchés d'études et prototypes

V. Ventes à consommer sur place

VI. Collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics assujettis à la TVA par option

VII. Actions de formation professionnelle continue

VIII. Régime particulier des huissiers de justice et des notaires au regard des règles d'exigibilité

A. Les provisions pour frais d'acte

B. Cas des honoraires ou droits proportionnels

IX. Opérations réalisées par les vétérinaires

X. Ventes de spécialités pharmaceutiques ou d'autres produits réalisées par les médecins propharmaciens

XI. Opérations réalisées par les associations inter-entreprises de médecine du travail

XII. Prestations effectuées par les avocats

XIII. Opérations réalisées par les exploitants d'appareils automatiques

XIV. Syndicats de copropriétaires qui gèrent des immeubles ou des résidences avec services

1

Les opérations concernées sont, non seulement les prestations de services de toute nature telles que les réparations, les ventes à consommer sur place, les transports, les locations, les spectacles ainsi que les travaux immobiliers et les services imposables rendus par les membres des professions libérales, les cessions ou concessions de biens meubles incorporels, expressément considérés comme des prestations de services en vertu de [l'article 256-IV du CGI](#) mais encore le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation.

Exemple :

- rémunération versée par une entreprise à une agence de publicité en contrepartie de la renonciation par celle-ci à effectuer de la publicité pour une entreprise concurrente ;
- somme que reçoit une entreprise d'une autre en contrepartie de sa renonciation à vendre un matériel donné, concurrent de celui commercialisé par cette autre entreprise ;
- rémunération versée par une entreprise à son concessionnaire exclusif à l'occasion de ventes qu'elle effectue directement par dérogation au contrat d'exclusivité.

Les opérations de commission (lorsque l'intermédiaire agit en son propre nom) ne sont pas considérées comme des prestations de services.

Les opérations de façon sont considérées comme des prestations de services.

Les développements qui suivent, traitent des règles générales applicables aux prestations de services. Les règles particulières concernant le fait générateur et l'exigibilité de certaines prestations de services visées par [l'article 259-1° du CGI](#) sont également exposées dans la présente partie.

I. Fait générateur : principe

10

Conformément aux dispositions de [l'article 269-1-a du code général des impôts \(CGI\)](#), le fait générateur de la TVA se produit pour les prestations de services, lorsque la prestation est effectuée.

Par ailleurs, [l'article 256-IV du CGI](#) prévoit notamment que les travaux immobiliers sont considérés comme des prestations de services.

Lorsque ces travaux ou services (notamment les locations d'immeubles) donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs (cf. [BOI-TVA-BASE-20-40-I](#)), le fait générateur se produit au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou ces encaissements se rapportent (CGI, art. 269-1-a bis). Cette disposition ne concerne à l'évidence que des opérations donnant lieu à des décomptes ou des encaissements à « terme échu ».

II. Fait générateur des prestations visées par l'article 259-1° du CGI qui ont lieu de manière continue sur plus d'une année en l'absence de décomptes ou de paiements durant cette période.

20

Conformément aux dispositions de l'[article 269-1-a quater du CGI](#), pour les prestations visées au 1° de l'[article 259 du CGI](#) fournies par un prestataire qui n'est pas établi en France (il peut donc être établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire situé hors de l'Union) à un preneur assujetti, le fait générateur intervient à l'expiration de chaque année civile, tant qu'il n'est pas mis fin à la prestation de services lorsque la prestation a lieu de manière continue sur une période supérieure à une année et qu'elles ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période.

A cet égard, il est rappelé qu'en application de l'[article 289-I-3 du CGI](#), les factures doivent en principe être émises dès la réalisation du fait générateur retenu pour ces opérations en matière de TVA (En l'espèce, le fait que le service, dont le fait générateur n'est pas intervenu, n'ait pas donné lieu à un paiement demeure sans incidence sur l'obligation de facturation qui incombe au prestataire).

Exemple : une société non établie en France au sens de l'[article 283-0 du CGI](#) mais dans un autre Etat membre de l'union européenne donne en location des conteneurs à un transporteur maritime établi en France pour une période de 15 mois (1er septembre N au 30 novembre N + 1). La location est consentie pour un prix total de 159 600 € HT. Le prix est versé au terme du contrat :

- 31 décembre N : intervention du fait générateur en application de l'article 269-1-a quater sur une partie de la prestation à hauteur de $159\,600 \times (4/15) = 42\,560$ € HT ;

- 30 novembre N + 1 : fin de la prestation et paiement du prix ; intervention du fait générateur en application de l'article 269-1-a sur le solde de la prestation à savoir : $159\,600 \times (11/15) = 117\,040$ € HT.

III. Exigibilité de la taxe

30

L'article [269-2-c du CGI](#) dispose que pour les prestations de services la taxe est exigible, en règle générale, lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération, ou, sur option d'après les débits (sur cette option, cf. [BOI-TVA-BASE-20-50-10-I](#)).

La définition de l'encaissement du prix ou de la rémunération ne soulève aucune difficulté lorsqu'il s'agit de paiement en espèces. Par encaissements imposables, il faut entendre notamment toutes les sommes perçues du chef de la réalisation de l'opération ou de l'exécution des travaux, à quelque titre que ce soit (avances, acomptes, règlements pour solde) et quelle que soit la destination de ces sommes (achats de matières ou matériaux, paiement de sous-traitant, versements d'agios, etc.).

En outre, ce même article autorise, sous certaines conditions, les entrepreneurs de travaux immobiliers à opter pour le paiement de la taxe sur les livraisons (cf. [BOI-TVA-BASE-20-50-10-III](#)).

A. Paiement par remise d'un chèque postal ou bancaire

40

Lorsque les paiements sont effectués par la remise d'un chèque bancaire ou d'un chèque postal, le jour de cette remise constitue la date d'exigibilité de la taxe.

À cet égard, les solutions suivantes ont été retenues :

- lorsque le client remet directement le chèque à son fournisseur, cette transmission matérielle constitue la remise du chèque ;

- lorsque le client envoie par la poste le chèque à son fournisseur, la réception de celui-ci constitue la remise du chèque.

Cette doctrine ne peut cependant faire échec aux dispositions légales ou jurisprudentielles de droit commun relatives au paiement par chèque.

Toutefois, le paiement n'est confirmé que lorsque le chèque est encaissé, soit directement, soit par inscription en compte. Dès lors, si le chèque n'est pas provisionné, l'exigibilité n'est pas effectivement intervenue et le redevable pourra opérer, sur sa plus prochaine déclaration de chiffre d'affaires, l'imputation de la taxe acquittée lors de la remise du chèque.

Si le redevable obtient le remboursement en espèces d'un chèque non provisionné, il doit soumettre à l'imposition la somme correspondante dès lors que l'exigibilité est effectivement intervenue et que la taxe acquittée lors de la remise du chèque a donné lieu à imputation.

L'imputation de la taxe, qui doit être opérée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle s'est produit le fait générateur du droit à imputation, s'effectue selon les modalités suivantes :

- dans l'hypothèse où le redevable est soumis au régime réel normal, il fait figurer le montant de la taxe à imputer à la ligne 30 de la prochaine [déclaration de chiffre d'affaires n° 3310-CA 3](#) (CERFA 10963*16) ;

- dans l'hypothèse où il est soumis au régime simplifié d'imposition, il ne fait pas apparaître au titre des affaires imposables, à porter sur la [déclaration annuelle de chiffre d'affaires n° 3517-S/CA 12](#) (CERFA 11417*12), le montant de l'opération ayant donné lieu à la remise d'un chèque non provisionné, pour autant cependant que l'exigibilité de la taxe ne soit pas intervenue ultérieurement au cours de l'année ou de l'exercice faisant l'objet de cette déclaration du fait, par exemple, du remboursement en espèces, par le client, du montant du chèque en cause (RM n° 29093 à M. Delfosse, JO Débats AN du 7 juillet 1980, p. 2853). Ces dispositions sont également applicables aux exploitants agricoles relevant du régime simplifié de l'agriculture.

B. Paiement par virement bancaire ou postal

50

Lorsque le paiement est fait par virement bancaire ou par virement postal, l'encaissement est constitué par l'inscription au compte du fournisseur de la somme qui y est virée sur ordre du client.

C. Paiement par effet de commerce

60

Le [deuxième alinéa de l'article 269-2-c du CGI](#) prévoit, qu'« en cas d'escompte d'un effet de commerce, la taxe est exigible à la date du paiement de l'effet par le client ».

Lorsque le paiement est effectué par effet de commerce, la date d'encaissement à considérer, lorsque le contribuable remet à l'escompte les effets qu'il a tirés sur ses clients, est celle à laquelle la banque encaisse le prix; l'encaissement et, par suite, l'exigibilité de la TVA, se situent donc au jour de l'échéance de l'effet de commerce ; la somme imposable correspond au montant nominal de la traite.

Si l'effet de commerce n'est pas honoré à l'échéance, l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée intervient au moment du règlement effectif (remise de chèque ou nouvelle échéance en cas de report).

Pour les redevables placés en redressement judiciaire ou en liquidation judiciaire, le montant de la TVA afférente aux effets escomptés avant le jugement déclaratif et dont la date d'échéance, qui détermine maintenant l'exigibilité de la taxe, est postérieure à la date de ce jugement, doit faire l'objet d'une production selon les modalités prévues pour les créances provisionnelles.

Les règles d'exigibilité de la TVA prévues en matière d'escompte commercial sont applicables en cas de recours aux crédits prévus par [la loi n° 81-1 du 2 janvier 1981, modifiée par l'article 61 de la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984](#).

D. Paiement par acomptes

70

En ce qui concerne les opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement du prix, lorsque le paiement de ce prix s'effectue par acomptes, c'est l'encaissement de chacun des acomptes qui donne ouverture à l'exigibilité de la TVA.

Ainsi les entrepreneurs de travaux immobiliers qui acquittent la TVA sur les encaissements en vertu des dispositions de [l'article 269-2-c du CGI](#) et perçoivent, au cours de l'exécution d'un marché, des avances forfaitaires, doivent, dans la mesure où elles constituent le paiement anticipé d'une partie du montant des travaux, soumettre ces avances à la TVA au moment de leur encaissement (RM n° 2023 à M. Chauvet, JO Débats AN n° 101 du 7 décembre 1968 p. 5197).

E. Paiement par inscription de sommes au crédit d'un compte dont le redevable a la libre disposition

80

L'inscription à un compte de tiers ouvert dans les écritures d'une société, de sommes correspondant à des opérations imposables, qui sont dues à la personne ayant la maîtrise totale de cette société, doit être regardée comme un encaissement rendant la TVA exigible :

(CE, arrêt du 14 janvier 1981, req. N° 07632).

En l'espèce, un maître d'œuvre en bâtiment, qui assurait la gestion courante d'une société civile immobilière dont il avait la maîtrise totale, était rémunéré contractuellement par des honoraires de nature commerciale à raison d'actes de gérance d'affaires qu'il accomplissait pour le compte de la société.

L'intéressé soutenait que le montant de ses recettes professionnelles avait été majoré à tort d'une somme portée par la société civile immobilière à un compte « fournisseurs » au nombre desquels il figurait.

Le contribuable n'ayant pu établir qu'il n'aurait pas eu la disposition de ce compte et que les sommes en litige étaient destinées à d'autres fournisseurs que lui-même, le Conseil d'État a jugé que l'inscription des sommes au crédit d'un compte dont il avait la disposition devait être regardée comme un encaissement de recettes imposables à la TVA.

F. Avance consentie par un établissement bancaire au titulaire d'un marché public

1. Les procédures d'avances garanties

90

Une entreprise qui détient des créances à l'encontre d'une collectivité publique peut obtenir des avances de trésorerie auprès d'établissements de crédit en contrepartie de la cession de ses créances.

Sauf contestation sur le paiement des créances en cause, ces avances sont en règle générale remboursées lors du paiement des créances cédées.

Ces procédures de crédit sont destinées à faciliter la gestion de la trésorerie des petites et moyennes entreprises. Elles ne soulèvent pas de difficultés, en matière de TVA, lorsque l'exigibilité se situe au moment de la livraison des biens ou de la facturation (prestataire de services ayant opté pour les débits).

Lorsque l'exigibilité se situe au moment de l'encaissement (prestataires de services et notamment entreprises de travaux immobiliers qui n'ont pas opté pour les débits), il a été décidé que, dans tous les cas, l'entreprise ne devrait comprendre dans sa base d'imposition les sommes facturées à une collectivité publique qu'au moment où cette dernière se libère de sa dette. Cette décision entraîne les conséquences suivantes.

2. Conséquences sur la date d'exigibilité de la TVA

100

- Pour les livraisons de biens.

L'entreprise doit acquitter la TVA dès le moment où la livraison des marchandises est effectuée ([CGI, art. 269-2-a](#)).

- Pour les prestations de services et les travaux immobiliers.

1°) Si l'entreprise a opté pour le paiement de la taxe d'après les débits, la taxe est exigible dès la facturation.

2°) Si l'entreprise n'a pas opté pour le paiement de la taxe d'après les débits, la TVA est acquittée au moment de l'encaissement des sommes facturées ([CGI, art. 269-2-c](#)).

Suite à une décision ministérielle du 6 mai 1988, l'exigibilité de la taxe intervient au moment du paiement par la collectivité publique.

Exemple : Une entreprise facture des travaux à une collectivité locale le 1er juin N pour un montant de :

HT 150 000 €

TVA à 19,6 % 29 400 €

TTC 179 400 €

Cette facture est payable le 1er septembre N ;

Le 15 juillet N, l'entreprise perçoit une « avance » de l'établissement bancaire de 179 400 € ;

L'entreprise n'est pas redevable de la taxe à cette date.

Le 1er septembre N, la collectivité règle la facture à l'établissement bancaire qui adresse à l'entreprise un relevé faisant mention de ce paiement, l'entreprise doit comprendre la somme de 150 000 € dans sa base d'imposition du mois de septembre N.

Les règles d'exigibilité applicables aux avances garanties au titre de marchés publics sont les mêmes :

- que pour les autres crédits accordés dans le cadre de la loi bancaire ;
- que pour les traites remises à l'escompte ;
- et d'une façon générale pour toutes les cessions de créances à titre de garantie consenties à un cessionnaire (cf. [BOI-TVA-DED-40-10-20-III-C](#)).

Dans toutes ces situations, l'encaissement est réputé intervenir au moment du paiement par le client.

- Pour les travaux immobiliers : imposition des sommes versées même en l'absence de contrat.

Un entrepreneur de travaux avait réalisé des travaux immobiliers pour le compte d'une société civile immobilière dont il était gérant et dont il détenait la quasi-totalité du capital social. Les sommes qui lui avaient été versées chaque année par la société civile immobilière correspondaient sensiblement au montant des travaux exécutés. L'intéressé soutenait que les versements en cause constitueraient des remboursements d'avances qu'il aurait précédemment consenties à la société.

Le Conseil d'État a jugé qu'à défaut, notamment, de contrat ou pièces de facturation établis par écrit fixant les droits et obligations des parties en matière de prix et de modalités de paiement, toutes les sommes que le client versait à l'entrepreneur devaient, en l'absence de preuve contraire, être réputées constituer le paiement d'acomptes, mémoires ou factures se rapportant aux travaux effectués et être, dès lors, immédiatement soumises à la taxe (CE, arrêt du 3 novembre 1978, req. N° 03081).

G. Exigibilité des prestations visées à l'article 259-1° du CGI

110

Conformément aux dispositions de l'[article 269-2-b bis du CGI](#), la taxe est exigible lors du fait générateur ou lors de l'encaissement des acomptes pour les prestations de services situées en France en application de l'[article 259-1° du CGI](#) pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application de l'[article 283-2 du CGI](#) sous réserve que :

- le prestataire ne soit pas établi en France au sens de l'[article 283-0 du CGI](#) (il peut donc être établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire situé hors de l'Union).
- et que le preneur ait en France le siège de son activité économique, ou un établissement stable pour lequel le service est rendu, ou à défaut de l'un ou de l'autre, y ait son domicile ou sa résidence habituelle.

Ne sont donc pas visées par ces dispositions, les prestations de services qui sont rendues :

- à des personnes non assujetties, quelle que soit la nature de la prestation ;
- à des assujettis :

– lorsque la prestation de services est

- ◆ une location de moyens de transport de courte durée (CGI, art. 259 A-1°) ;
- ◆ un service se rattachant à un immeuble (CGI, art. 259 A-2°) ;
- ◆ une prestation de transport de passagers (CGI, art. 259 A-4°) ;
- ◆ une prestation de service ayant pour objet une activité culturelle, artistique, sportive, scientifique, éducative, de divertissement ou similaire telle que les foires ou expositions, y compris les services des organisateurs de telles activités, et les prestations accessoires à ces activités (CGI, art. 259 A-5°-a) ;
- ◆ une vente à consommer sur place (CGI, art. 259 A-5°-b) ;
- ◆ une prestation unique d'agence de voyages (CGI, art. 259 A-8°).

– ou lorsque la prestation de services est située en France en application de l'article 259-1° du CGI et que le prestataire a en France le siège de son activité économique, ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu, ou à défaut d'un siège ou d'un établissement stable établi hors de France à partir duquel le service serait rendu, y a son domicile ou sa résidence habituelle.

Remarque : Ces prestations sont par ailleurs exclues du champ de l'option pour le paiement de la TVA d'après les débits dans les conditions de l'article 77 de l'annexe III au CGI (cf. BOI-TVA-BASE-20-50-10-I). Il s'ensuit que sauf versement d'un acompte, elles ne peuvent pas bénéficier de la tolérance administrative prévue au bénéfice des collectivités locales leur permettant d'acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement (cf. § 140)

Exemple : une collectivité territoriale assujettie, preneuse d'un service fourni par un prestataire établi dans un autre Etat membre ne pourra pas déclarer la taxe afférente à cette prestation, pour laquelle elle est redevable en application de l'article 283-2 du CGI, au titre de la période au cours de laquelle elle aura émis le titre de paiement correspondant mais devra déclarer la taxe au titre de la période au cours de laquelle le fait générateur de la prestation sera intervenu. La tolérance peut toutefois jouer pour les paiements effectués, à titre d'acomptes avant la réalisation du fait générateur.

IV. Marchés d'études et prototypes

120

La réalisation de certains marchés d'études comporte la réalisation de maquettes, modèles réduits ou prototypes. Il est admis, à titre de tolérance, que pour la détermination de l'exigibilité de la taxe, une distinction puisse être opérée dans les marchés entre, d'une part, les études proprement dites et, d'autre part, les éléments matériels qui concrétisent ces études.

L'exigibilité de la TVA afférente aux études est constituée par l'encaissement du prix (ou éventuellement le débit, cf. BOI-TVA-BASE-20-50-10-I) ; celle de la TVA afférente à la fourniture des maquettes, modèles réduits ou prototypes est constituée par le transfert de propriété de ces biens au client.

Cette tolérance ne s'applique pas aux marchés de fournitures pour lesquels l'exigibilité de la TVA intervient pour la totalité du prix dès le transfert de la propriété du matériel. En effet, les études et essais préalables que peut nécessiter pour les fournisseurs l'exécution des matériels commandés,

sont inséparables de la fabrication. Il en est ainsi, même dans l'hypothèse où le marché prévoit la fourniture d'un seul appareil, lequel est susceptible d'un emploi normal en fonction duquel il est fabriqué et ne saurait être, dès lors, considéré comme constituant un « prototype », au sens qui est défini ci-après.

Au contraire, les véritables marchés d'études répondent à une intention différente des parties. Leur objet ne consiste pas dans la livraison d'un matériel déterminé, mais dans l'étude des moyens de réalisation et des spécifications que doit comporter un matériel pour répondre aux conditions d'emploi et de rendement imposées par le client.

En dehors de cet élément essentiel, le marché d'études comporte généralement les caractéristiques suivantes, qui, bien entendu, ne sont pas obligatoirement toutes réunies :

- établissement d'un dossier technique : études, plans, dessins, tracés, etc. ;
- fabrication de maquettes ou de modèles réduits ;
- fabrication de prototypes ;
- fabrication de bâtis et de matériels d'essais ;
- exécution d'essais de laboratoire, d'essais statiques, d'essais réels au banc ou en vol (pour les avions).

En outre, les marchés d'études prévoient souvent la cession au client du droit de reproduction des appareils étudiés, la concession du droit d'exploitation de brevets, et, éventuellement, un droit de priorité accordé à l'entreprise chargée des études pour l'exécution ultérieure des commandes portant sur la fabrication des matériels étudiés par elle. Normalement, cette exécution fait ensuite l'objet d'un marché spécial de fabrication ou de réalisation, en vue de la construction en série des dits matériels, et dont une clause prévoit souvent des études pour mise au point et amélioration en cours de fabrication.

L'examen des marchés permet en général d'établir l'intention des parties de conclure un marché d'études proprement dites, distinct et séparable de toute réalisation ultérieure des matériels étudiés et essayés ; celle-ci ne peut être que postérieure à la mise au point des études, maquettes et prototypes et, par conséquent, études et réalisations ne sauraient résulter d'un même marché ou de deux marchés conclus à la même date ou à des dates très rapprochées.

V. Ventes à consommer sur place

130

Les opérations de consommation sur place sont considérées, dans les conditions où elles s'effectuent habituellement, comme des prestations de services.

L'exigibilité de la TVA intervient en conséquence lors de l'encaissement du prix des produits consommés.

VI. Collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics assujettis à la TVA par option

140

L'application des règles définissant le fait générateur et l'exigibilité de la TVA est susceptible de soulever des difficultés d'ordre pratique dans l'établissement des déclarations par les collectivités ou les organismes locaux pour la détermination du chiffre d'affaires imposable, d'une part, et du montant de la taxe déductible, d'autre part.

Notamment, lorsque l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement du prix, le maire, ou le président de l'organisme, agissant en qualité d'ordonnateur, ne peut avoir directement connaissance de la date de paiement des factures des fournisseurs ou de celle des règlements des clients puisque la responsabilité des versements et des recouvrements incombe au comptable.

Aussi, à titre de règle pratique, l'établissement des déclarations de chiffre d'affaires doit être effectué conformément aux principes suivants (sous réserve de la remarque § 110) :

Les collectivités et les organismes locaux sont réputés acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement. De la sorte, pour l'ensemble de leurs opérations, le montant du chiffre d'affaires imposable à déclarer au titre d'une période déterminée (mois ou trimestre) sera égal au total des sommes ayant fait l'objet des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période (les dates de prise en charge sont celles qui figurent sur l'exemplaire du bordereau d'émission renvoyé par le comptable à l'ordonnateur).

De même, lorsque les redevances dues par les usagers sont perçues par un mandataire (tel est le cas, par exemple, de la redevance d'assainissement perçue par l'entreprise concessionnaire du service de l'eau pour le compte d'une collectivité locale qui exploite en régie le service d'assainissement au titre duquel elle a exercé l'option), l'exigibilité de la TVA due sur ces redevances intervient, non pas à la date du paiement par les usagers, mais à celle du versement à la collectivité par le mandataire des sommes correspondantes.

Le montant des recettes imposables à déclarer au titre d'une période déterminée par les communes concernées est constitué par le total des sommes prises en charge dans les écritures du comptable de la régie au cours de cette période, au vu des titres de recettes émis par l'ordonnateur (RM n° 19360 à M. Hubert Dubedout, député, JO débats AN n° 46 du 22 novembre 1982, p. 4780).

Cette réponse ministérielle précise, pour l'application de la solution susvisée, qu'une collectivité, optant le 1er janvier de l'année N pour l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de son service de fourniture d'eau, doit acquitter la taxe sur toutes les recettes imposables dont la prise en charge a été comptabilisée après le 31 décembre de l'année N - 1, quelle que soit la date de la livraison de l'eau à l'utilisateur. En effet, l'assujettissement volontaire à la taxe sur la valeur ajoutée procède d'une décision de gestion dont les avantages et les inconvénients sont connus de la collectivité concernée. Celle-ci est dès lors soumise à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables assujettis sans aucune mesure transitoire. Si la collectivité cesse d'être assujettie, les sommes prises en charge dans les écritures du comptable à compter de la cession de l'assujettissement ne donnent pas lieu à exigibilité de la taxe, quelle que soit la date de la livraison de l'eau à l'utilisateur.

Remarque : Seules les communes ou les établissements publics de coopération intercommunale de moins de 3 000 habitants sont concernés par ce dispositif. En effet, les communes de plus de 3 000 habitants sont obligatoirement imposables à la TVA pour leurs opérations de fourniture d'eau (cf. [BOI-TVA-BASE-10-20-10-III](#)).

VII. Actions de formation professionnelle continue

150

Pour les actions de formation imposables (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40 § 10 et suivants](#)) tout comme pour les opérations d'hébergement, de restauration et les ventes de boissons à consommer sur place, l'exigibilité de la taxe intervient lors de l'encaissement des rémunérations correspondantes.

Sur option des redevables la taxe peut être acquittée sur les débits, c'est-à-dire lors de l'inscription des sommes au débit des comptes clients [(CGI, art. 269-2-c) cf. BOI-TVA-BASE-20-50-10-I].

Lorsque les organismes de formation, qui ont passé des conventions annuelles ou pluriannuelles avec des entreprises, acquittent sur option la taxe sur la valeur ajoutée d'après les débits, il est admis que ces débits coïncident avec les différentes imputations qui seront effectuées, à l'occasion de l'engagement des actions de formation, sur la créance née au profit de l'association ou de l'organisme de formation dès la signature de la convention.

Ces imputations sont suivies hors comptabilité et se matérialisent par l'inscription de la somme correspondante au débit d'un relevé spécial tenu au nom de chaque entreprise. En aucun cas, il n'est tenu compte du moment de l'encaissement, partiel ou total, de la créance.

Quant aux livraisons de documents ou de matériels divers, elles donnent lieu à exigibilité de la taxe au moment du transfert de la propriété des biens concernés à leurs acquéreurs.

VIII. Régime particulier des huissiers de justice et des notaires au regard des règles d'exigibilité

A. Les provisions pour frais d'acte

160

Il est admis que le versement sur un compte de tiers d'une provision pour frais d'acte n'entraîne pas l'exigibilité de la taxe.

Lorsqu'une partie de la provision est virée au compte de l'étude pour assurer la rémunération de l'officier ministériel, la TVA devient immédiatement exigible.

Par contre, lorsqu'elle est utilisée pour faire face à des dépenses pour le compte du client, elle n'est pas soumise à la taxe.

Lorsqu'un acte est délivré ou rédigé, le montant total ou partiel des émoluments correspondants doit être inscrit au crédit du compte « Étude », par le débit du compte « Clients » dans la mesure, bien entendu, où ce compte présente un solde créditeur suffisant.

En tout état de cause, la TVA est exigible sur les honoraires du praticien lors de l'apurement définitif de l'affaire à concurrence des sommes acquises à l'officier ministériel.

B. Cas des honoraires ou droits proportionnels

170

Le montant des « frais de répertoire » perçus par les huissiers de justice et des « unités de valeur » recouverts par les notaires est connu lors de la délivrance des actes; ces honoraires sont soumis à l'imposition au fur et à mesure de leur encaissement.

Les mêmes dispositions sont applicables aux honoraires proportionnels dont le montant définitif est connu au moment de leur versement à l'officier ministériel, même lorsqu'ils résultent de l'application d'un barème.

Par contre, il est admis, à titre de mesure de simplification, que la liquidation provisoire des droits dégressifs sur la base des sommes effectivement recouvrées ne soit opérée qu'à l'occasion de

chaque reversement par l'huissier au créancier.

Toutefois, cette faculté ne doit pas empêcher qu'une liquidation provisoire soit faite au minimum une fois tous les douze mois.

Le même principe doit être retenu, le cas échéant, pour les droits proportionnels réclamés par les notaires lorsque le montant de ces droits varie en fonction des capitaux transitant par l'étude. Cette situation se rencontrera le plus souvent lors de la liquidation d'une indivision successorale ou communautaire.

IX. Opérations réalisées par les vétérinaires

180

Conformément aux dispositions de l'[article 269-2-c du CGI](#), l'exigibilité de la TVA intervient, pour les prestations de soins réalisées par les vétérinaires lors de l'encaissement par le prestataire des acomptes ou du prix de la rémunération, ou sur option d'après les débits, dans les conditions prévues à l'[article 77 de l'annexe III au CGI](#).

Par contre, la taxe devient exigible pour les livraisons de biens et, notamment, les fournitures de médicaments et d'autres produits, lors du transfert de propriété de ces biens.

Cependant, il est admis, dans un souci de simplification, que les ventes de médicaments vétérinaires prescrits par ordonnance et donc administrés ou livrés comme prolongement direct d'un acte médical ou chirurgical, que les intéressés font généralement figurer sur une note globale d'honoraires, ne soient imposables qu'au moment de l'encaissement du prix.

L'exigibilité est également constituée par l'encaissement pour les autres prestations de services (pension, toilettage d'animaux, etc.).

Bien entendu, la taxe applicable aux ventes de médicaments, qui ne sont pas consécutives à la délivrance d'une ordonnance, ou d'autres produits, est exigible au moment du transfert de la propriété de ces biens.

X. Ventes de spécialités pharmaceutiques ou d'autres produits réalisées par les médecins propharmaciens

190

L'[article L4211-3 du code de la santé publique](#) prévoit que certains médecins, qualifiés de « propharmaciens », peuvent être autorisés, par arrêté préfectoral, à fournir dans les localités dépourvues de pharmacie des médicaments aux malades auxquels ils dispensent leurs soins, sans tenir officine et sans vendre à tout venant.

Les médecins propharmaciens doivent acquitter la taxe sur la valeur ajoutée sur les ventes de médicaments ou d'autres produits réalisées au profit de tous bénéficiaires, y compris les personnes auxquelles ils dispensent leurs soins.

En vertu des dispositions combinées des [paragraphe 1-a et 2-a de l'article 269 du CGI](#), la taxe sur la valeur ajoutée est exigible pour les livraisons de médicaments et autres produits, lors de la réalisation du fait générateur, c'est-à-dire lors du transfert de la propriété de ces biens aux clients.

Compte tenu des difficultés pratiques qui résulteraient des modes différents de comptabilisation des produits en matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur le revenu, il est admis, dans un souci

de simplification, que les ventes de médicaments prescrits sur ordonnance du médecin pharmacien revendeur ne soient soumises à la taxe sur la valeur ajoutée qu'au moment de l'encaissement des acomptes ou du prix correspondant.

Par contre, les ventes de produits divers, tels que les cosmétiques, ainsi que les cessions de médicaments effectuées en exécution des ordonnances d'autres médecins demeureront imposées à la taxe sur la valeur ajoutée au moment du transfert de la propriété de ces biens.

Il est rappelé enfin que les suppléments de prix dits « supplément honoraire pharmacien » (SHP) doivent être inclus dans la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des praticiens.

XI. Opérations réalisées par les associations inter-entreprises de médecine du travail

200

Les employeurs ont l'obligation d'organiser et de prendre en charge financièrement des services médicaux du travail. Ces services sont, selon l'importance de l'organisme employeur propres à cet employeur, ou communs à plusieurs employeurs. Dans ce dernier cas, ils prennent la forme d'associations inter-entreprises de médecine du travail.

Par un arrêt du 20 juillet 1990, le Conseil d'État a conclu à l'assujettissement à la TVA d'un service inter-entreprises de médecine du travail (association pour l'action sociale de la Charente-Maritime).

La Haute Assemblée a en effet jugé que les opérations réalisées par les organismes entraînent dans le champ d'application de la TVA en raison du lien direct existant entre les services rendus par les associations et la contrepartie perçue des employeurs adhérents. Elle a par ailleurs constaté que ces opérations n'étaient susceptibles de bénéficier d'aucune des exonérations prévues par le CGI.

Remarque : la jurisprudence considère que de telles associations ne peuvent notamment pas être exonérées sur le fondement de l'article 261-7-1° b du CGI dès lors qu'elles entretiennent des relations privilégiées avec des organismes du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel.

L'activité de ces organismes est imposable à la TVA quelle que soit, notamment, la situation au regard de la TVA des employeurs bénéficiaires de leurs services (entreprises imposables, associations exonérées, collectivités locales ou organismes publics situés hors du champ d'application de la TVA, etc.).

La base d'imposition des associations inter-entreprises de médecine du travail est constituée de toutes les sommes perçues en contrepartie des services rendus (CGI, art. 266-1-a).

Il est précisé que les droits d'entrée perçus lors de l'adhésion d'une entreprise à une association doivent être inclus dans la base d'imposition.

Conformément aux dispositions de l'article 269-2-c du CGI, la TVA est exigible, pour les prestations de services, lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

Les associations inter-entreprises de médecine du travail doivent donc soumettre à la TVA dès leur encaissement, y compris sous forme d'acomptes :

- les cotisations versées par les employeurs ;

- les rémunérations perçues des employeurs en contrepartie d'examens complémentaires ou particuliers ou de prestations diverses. En cas de paiement direct du spécialiste extérieur par l'entreprise adhérente, l'exigibilité de la taxe intervient au titre du mois au cours duquel intervient le règlement du spécialiste par l'employeur.

- les sommes perçues en contrepartie de la réalisation d'autres activités (mise à disposition de matériel ou de personnel, etc.).

Les associations inter-entreprises de médecine du travail peuvent, sur option, dans les conditions de droit commun, acquitter la taxe d'après les débits, c'est-à-dire, lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients (cf. [BOI-TVA-BASE-20-50-10-I](#)).

XII. Prestations effectuées par les avocats

210

Les activités réglementées des avocats sont assujetties à la TVA (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10-I](#)).

Conformément aux dispositions de l'[article 269-2-c du CGI](#), la TVA est exigible, pour les prestations de services effectuées par les avocats, lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

Les provisions réclamées aux clients sont considérées comme des acomptes et doivent être soumises à la TVA dès leur encaissement, sous réserve de l'application du régime des débours ([CGI, art. 267-II-2°](#)).

Les provisions versées au titre de l'aide judiciaire sont soumises au même régime.

Les avocats peuvent, sur option, acquitter la taxe d'après les débits, c'est-à-dire lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients (cf. [BOI-TVA-BASE-20-50-10-I](#)).

XIII. Opérations réalisées par les exploitants d'appareils automatiques

220

L'exploitation d'appareils automatiques constituant une prestation de services, la taxe est exigible lors de l'encaissement qui, matériellement, intervient lors du relevé des caisses des appareils.

XIV. Syndicats de copropriétaires qui gèrent des immeubles ou des résidences avec services

230

La TVA afférente à la quote-part des charges de copropriété liée à la réalisation des services imposables est exigible lors de l'encaissement (sauf option pour le paiement d'après les débits), qu'il s'agisse de provisions ou de régularisations sur charges.

La TVA afférente aux sommes réclamées de manière spécifique aux copropriétaires au titre de tels services (ex : restauration, blanchisserie, etc.) ou des ventes imposables, est exigible selon les règles propres à la catégorie à laquelle appartient l'opération concernée.