

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115

Date de publication : 15/11/2012

Date de fin de publication : 11/05/2022

**TVA - Base d'imposition - Règles applicables à l'ensemble des
opérations imposables - Frais divers inclus dans la base d'imposition**

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 1 : Règles applicables à l'ensemble des opérations imposables

Section 1 : Frais divers inclus dans la base d'imposition

Sommaire :

I. Cautionnement, dépôt de garantie, droits d'entrée, pas-de-porte, etc.

II. Frais d'assurance

III. Frais de brevets

IV. Primes et bonifications pour rapidité d'exécution

V. Intérêts, agios, frais de crédit

A. Les intérêts moratoires

1. La définition des intérêts concernés

2. Les règles applicables

B. Les intérêts réclamés par un fournisseur, qui diffère la date normale d'encaissement de sa créance, sont exonérés de TVA

1. La définition des intérêts concernés

a. Le fournisseur accorde un sursis de paiement à son client

b. Le sursis de paiement est accordé pour une période postérieure au fait générateur

c. Le crédit donne lieu à facturation d'intérêts

2. Les règles applicables

C. Intérêts n'appartenant pas à ces deux catégories

VI. Frais annexes

VII. Frais de chargement

VIII. Frais d'outillage

IX. Frais de déplacement et d'hébergement des salariés d'une entreprise

X. Indemnités

XI. Frais de facturation

XII. Subventions, aides entre entreprises et dons

A. Les subventions publiques

1. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu

2. Les subventions complément de prix

a. Définition des subventions complément de prix

b. Application

B. Les aides entre entreprises

C. Les dons

XIII. Cas particuliers

A. Personnes effectuant des opérations diversement imposées

B. Charges non déductibles du chiffre d'affaires imposable

C. Versements à des organismes professionnels de péréquation

D. Frais d'affranchissement

1. Colis postaux et paquets-postes

2. Simples correspondances

E. Remises sur affranchissements consenties par la Poste et opérations de routage

1. Remises pour utilisation de machines à timbrer et respect des normes d'adressage

2. Réductions consenties dans le cadre de contrats tarifaires

F. Ristournes pour ventes hors zones

G. Commission versée par Électricité de France à une société civile immobilière

H. Garanties complémentaires proposées à l'occasion de certaines ventes

1

Outre le prix de base d'une opération imposable, sont également à comprendre dans la base d'imposition, conformément au 2° du I de l'article 267 du code général des impôts (CGI), tous les frais réclamés au client, à des titres divers, et qui peuvent être considérés comme des compléments du prix de base d'une opération (intérêts, frais d'emballage, de transport et d'assurance, etc.).

En particulier, l'ensemble des frais qu'un prestataire de services, redevable de la TVA, expose pour la réalisation de la prestation qu'il effectue et dont il réclame le remboursement à ses clients, en sus de ses honoraires ou de sa rémunération, doivent être compris dans sa base d'imposition. Tel est le cas, par exemple, des frais de déplacement (billet de train ou d'avion, location d'un véhicule, frais d'hôtel ou de restaurant, etc.) qu'une personne engage à l'occasion de la mission ou du travail qu'elle s'est chargée de réaliser.

I. Cautionnement, dépôt de garantie, droits d'entrée, pas-de-porte, etc.

10

Pour les prestations de services, la base d'imposition à la TVA est constituée par le prix des services ou la valeur des biens ou services reçus en paiement, tous frais et taxes compris à l'exclusion de la TVA elle-même.

À ce titre, toutes les sommes exigées des preneurs de bail doivent, quelle que soit leur dénomination (droits d'entrée, pas-de-porte, loyers d'avances, etc.), être incluses dans le chiffre d'affaires imposable à la TVA dès leur versement si le bailleur est redevable de la taxe dans la mesure bien entendu où elles présentent le caractère de complément de loyers.

20

En revanche, les cautionnements ou dépôts de garantie qui sont exigés de leurs cocontractants par les loueurs de biens meubles ou immeubles, en sus du prix de la location, ne sont pas la contrepartie des prestations prévues au contrat et ne sont définitivement acquis par les loueurs que si, et au moment où, le preneur n'exécute pas les obligations auxquelles le contrat subordonne le remboursement du dépôt.

Ils ne doivent donc être soumis à la TVA que lorsque survient la cause contractuelle de leur conservation par le loueur.

Ainsi, les loueurs ne doivent comprendre le montant des dépôts de garantie dans leur base d'imposition qu'au moment où se réalise le risque (non-paiement des loyers à leur terme, remise en état des biens loués) que ces dépôts sont destinés à couvrir. Ce principe est conforme à la jurisprudence exprimée par le Conseil d'État dans l'arrêt du 30 septembre 1981 (req. n° 17343).

Mais cette jurisprudence n'est susceptible de s'appliquer que si le versement initial effectué par le preneur a effectivement le caractère d'un dépôt de garantie, c'est-à-dire s'il est intégralement destiné à prémunir le loueur contre les aléas normaux du contrat (par exemple : défaut de paiement des loyers, dégradation des biens). Donc, même si le versement initial est qualifié de dépôt de garantie, le service des impôts est fondé à examiner, en fonction des circonstances de fait, si son montant n'est pas excessif par rapport à la réalité des risques courus par le loueur. L'excédent éventuel doit être soumis à la TVA dès l'encaissement des sommes correspondantes par le bailleur.

30

Règles applicables aux dépôts de garantie versés lors des opérations de crédit bail automobile

: dans un souci de simplification, il convient d'admettre que le dépôt de garantie versé par le locataire dans les opérations de location de véhicules (voitures de tourisme, motos) avec option d'achat ne doit pas être soumis à la taxe au moment de son encaissement, si son montant n'excède pas 15 % de la valeur, toutes taxes comprises du véhicule, pour les contrats d'une durée de quatre ou cinq années.

Le bailleur conserve néanmoins la possibilité de fixer le montant du dépôt à un niveau supérieur. Mais, pour bénéficier de la présomption indiquée ci-dessus, il doit alors soumettre l'excédent à la TVA, dès l'encaissement du dépôt de garantie.

Exemple :

- véhicule d'une valeur de 20 000 € ;

- dépôt de garantie : 20 % = 4 000 €.

Au moment de l'encaissement du dépôt de garantie, le bailleur soumet à la taxe la partie du dépôt de garantie qui excède 15 % du prix TTC du véhicule, soit :

$$4\,000\ \text{€} - (20\,000\ \text{€} \times 15\%) = 1\,000\ \text{€}$$

correspondant à une taxe à payer égale à :

$$1\,000\ \text{€} \times 0,836 \times 19,60\% = 164\ \text{€}$$

à mentionner sur la facture délivrée au preneur.

La situation n'est pas modifiée en fin de contrat si le preneur lève l'option d'achat.

Si le preneur ne lève pas l'option d'achat et que le bailleur ne lui restitue pas le dépôt de garantie en raison des frais de remise en état du véhicule qu'il doit supporter, le montant total du dépôt de garantie (réputé TTC) devient imposable. Le bailleur doit comprendre dans la base d'imposition la somme de 4 000 € x 0,836 = 3 344 € correspondant à un montant de taxe à payer de 3 344 € x 19,60% = 655 €. Il impute sur le montant net de la taxe dont il est ainsi redevable, la taxe qu'il a déjà payée au moment de la signature du contrat. En pratique, le loueur porte sur sa déclaration de chiffre d'affaires les 164 € de taxe initialement acquittés.

40

Enfin, doivent aussi être regardés comme un élément du prix de la prestation fournie à la clientèle, et par suite, comme une recette passible de la TVA, les « versements de garanties » facturés aux usagers par une société concessionnaire de distribution de chaleur et d'alimentation en eau chaude sanitaire et destinés à lui permettre de remettre en état, en fin de concession, les installations qu'elle exploite (CE, arrêt du 22 février 1984, req. n° 33886).

II. Frais d'assurance

50

Les frais d'assurance, qui sont normalement à la charge du fournisseur, doivent être, lorsqu'ils sont réclamés aux clients, considérés comme un élément du prix de vente de l'opération et constituent, par conséquent, un élément de la base d'imposition.

III. Frais de brevets

60

Les frais de brevets et les redevances perçues en contrepartie de l'utilisation de brevets sont à comprendre dans la base d'imposition. Ainsi, dans le cas d'une société qui, en contrepartie de l'utilisation d'un brevet, avait pris l'engagement de collecter chez ses clients et de transmettre à la compagnie concédante, au plus tard dans les trois mois de la livraison, une redevance proportionnelle au poids pour « tous les nouveaux ordres, renouvellements ou échanges et pour toutes réparations chaque fois qu'il y a augmentation de poids », le Conseil d'État a considéré que cette redevance était la contrepartie du droit acquis par la société d'utiliser le procédé de fabrication et de vendre le produit breveté en vue de réaliser ainsi des bénéfices et présentait donc, pour ladite société, le caractère d'une charge grevant les frais de fabrication des appareils, charge qui, bien que facturée séparément aux clients, n'en devait pas moins, par voie de conséquence, être regardée comme constituant l'un des éléments nécessairement inclus dans le chiffre d'affaires imposable à la TVA (CE, arrêt du 24 janvier 1955, n° 95309, Maret-Bonnin, Lebel et Suieu).

IV. Primes et bonifications pour rapidité d'exécution

70

Ces sommes constituent un supplément de prix que le client s'engage à verser pour obtenir la livraison rapide de sa commande. Ces suppléments doivent être soumis à la TVA.

V. Intérêts, agios, frais de crédit

80

Le 2° du I de l'article 267 du CGI précise que les intérêts, qui constituent des frais accessoires aux livraisons de biens ou aux prestations de services, sont à comprendre dans la base d'imposition de ces opérations.

Il s'agit principalement :

- des intérêts réclamés au titre d'une période antérieure au fait générateur ;

- des sommes qui ne font pas l'objet d'une facturation en tant qu'intérêts.

Tel est notamment le cas lorsque le fournisseur ne diffère pas la date d'encaissement du prix au-delà :

- des délais légaux de paiement éventuellement prévus par la réglementation ;
- des délais de paiement prévus par les conditions générales de vente (obligatoires dans les relations entre professionnels en application de l'[article L 441-6 du code de commerce](#)) ou le contrat ;
- à défaut, des délais de paiement en usage dans la profession.

Exemple : Dans le cas de la facturation, au titre d'une livraison de bien, d'une somme de 1 500 € hors taxe payable sous dix jours, il n'y a pas lieu de considérer que cette somme comprend des intérêts ; elle est donc intégralement soumise à la TVA.

90

Dans un arrêt du 27 octobre 1993 (aff. C-281/91 ; [Muy's en De Winter's Bouw](#)), la Cour de justice des communautés européennes a jugé que, lorsqu'un fournisseur de biens ou de prestations de services autorise son client à surseoir au paiement du prix, moyennant le paiement d'intérêts, il octroie en principe un crédit exonéré de TVA en application de l'article 135 1.b de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Toutefois, si le sursis de paiement concerne une période antérieure au fait générateur, les intérêts sont un élément de la base d'imposition de la livraison du bien ou de la prestation.

Cette jurisprudence de la Cour de justice conduit à nuancer l'interprétation antérieure du 2° du I de l'[article 267 du CGI](#), selon laquelle les intérêts afférents à un crédit consenti par un fournisseur à l'occasion d'une opération taxable étaient toujours passibles de la taxe.

Plusieurs situations doivent être envisagées :

A. Les intérêts moratoires

1. La définition des intérêts concernés

100

Les intérêts moratoires constituent des sommes non soumises à la TVA. Il s'agit des intérêts réclamés par un fournisseur à un client qui n'a pas payé le prix à l'échéance.

Cette situation, caractérisée par la défaillance du client, se distingue donc de la situation où un fournisseur consent volontairement des délais de paiement à son client moyennant le versement d'intérêts.

Les intérêts moratoires ont pour objet de couvrir un préjudice subi par le fournisseur du fait de la carence de son client.

2. Les règles applicables

110

Les intérêts moratoires, pour paiement tardif ou défaut de paiement, peuvent notamment être réclamés :

- en application de l'[article 1153 du code civil](#) ;
- en application de l'[article L441-6 du code de commerce](#)
- en application des [articles 98 et suivants du code des marchés publics](#).

120

La Cour de justice a jugé que des intérêts moratoires alloués par décision de justice ne devaient pas être soumis à la TVA (aff. C-222/81, B.A.Z. Bausystem, 1er juillet 1982).

Il résulte de cette jurisprudence que les intérêts moratoires, qui ne sont pas la contrepartie de l'octroi d'un crédit (il s'agit en fait d'un crédit forcé), ne sont pas afférents à une opération située dans le champ d'application de la TVA.

Aucune différence ne doit être établie selon que les intérêts moratoires sont acquittés par le débiteur à l'issue ou non d'une procédure juridictionnelle. En effet, l'intervention d'une décision de justice faisant application de dispositions légales ou contractuelles ne modifie pas la nature intrinsèque des intérêts moratoires.

B. Les intérêts réclamés par un fournisseur, qui diffère la date normale d'encaissement de sa créance, sont exonérés de TVA

130

Cette exonération ne s'applique toutefois qu'aux intérêts réclamés dans des conditions très précises.

1. La définition des intérêts concernés

140

*Conformément à l'arrêt de la Cour de justice des communautés européennes du 27 octobre 1993 (aff. C-281/91 ; *Muy's en De Winter's Bouw*), l'exonération ne concerne que les situations caractérisées cumulativement par :*

- un sursis de paiement accordé par un fournisseur ;
- au titre d'une période postérieure au fait générateur ;
- et assorti de la facturation d'intérêts.

a. Le fournisseur accorde un sursis de paiement à son client

150

Cette condition est remplie lorsque les parties au contrat se sont clairement mises d'accord sur l'existence d'une opération de crédit.

À cet égard, il est précisé que les [articles L511-5 et L511-7 du code monétaire et financier](#) relatifs à l'activité et au contrôle des établissements de crédit, qui interdit à toute personne autre qu'un établissement de crédit d'effectuer des opérations de banque à titre habituel, prévoit toutefois une dérogation au profit des entreprises qui, dans le cadre de l'exercice de leur activité professionnelle, consentent des délais de paiement à leurs clients.

Par ailleurs, il est rappelé que l'octroi de tels délais de paiement est interdit dans le cadre des marchés publics ([article 96 du code des marchés publics](#)).

b. Le sursis de paiement est accordé pour une période postérieure au fait générateur

160

Il est rappelé que le fait générateur intervient en principe lors de la livraison des biens au sens du II de l'[article 256 du CGI](#) ou de l'exécution des services ([CGI, art. 269, 1-a](#)).

170

Pour les livraisons de biens et les prestations de services, qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, le fait générateur intervient au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent ([CGI, art. 269, 1-a-bis](#)).

En conséquence, les contrats conclus en vue de la prestation continue de services (ou la livraison continue de biens tels le gaz, l'électricité...), aux termes desquels le client a le droit de régler le coût desdits services (ou desdits biens) aussi longtemps qu'ils sont fournis par des paiements échelonnés, ne sont pas considérés comme des opérations d'octroi de crédit pour l'application de la jurisprudence de la Cour de justice.

c. Le crédit donne lieu à facturation d'intérêts

180

La portée de l'arrêt du 27 octobre 1993 est limitée aux opérations de crédit qui donnent lieu à facturation d'intérêts. En l'absence de facturation d'intérêts au client, il n'est pas possible de décomposer le prix en principal soumis à TVA et intérêts exonérés même si des délais de paiement sont consentis au client. L'ensemble du prix est alors soumis à la TVA.

2. Les règles applicables

190

Les intérêts définis au [V-B-I § 140](#), qui constituent la contrepartie d'une opération d'octroi de crédit, sont exonérés de TVA en application du a du 1° de l'[article 261 C du CGI](#).

C. Intérêts n'appartenant pas à ces deux catégories

200

Les sommes qui ne représentent ni des intérêts moratoires, ni des intérêts réclamés par un fournisseur en contrepartie d'un sursis de paiement postérieur au fait générateur, entrent dans la base d'imposition à la TVA si l'opération à laquelle ils se rattachent est elle-même soumise à la TVA.

VI. Frais annexes

210

Les frais normalement inclus dans le coût d'une opération et qui sont payés directement par le client, en l'acquit du fournisseur de biens ou du prestataire de services, entre les mains d'un tiers (d'un sous-traitant par exemple), sont à comprendre dans la base d'imposition du fournisseur ou du prestataire. Il

peut en être de même pour les commissions versées à des intermédiaires, ces divers frais constituent en effet, des charges d'exploitation pour le fournisseur.

220

Les commerçants qui acceptent des cartes de crédit lors du paiement d'une marchandise ou d'un service sont redevables de la TVA sur le montant nominal de la facture et non sur la somme versée effectivement par l'établissement émetteur déduction faite de sa commission.

VII. Frais de chargement

230

Celui qui livre des matériaux sur camion à des collectivités publiques n'est pas fondé à dissocier de la vente de ces produits les opérations de manutention pour le chargement des véhicules (CE, arrêt du 13 juillet 1967, n° 63277, Chalumeau).

VIII. Frais d'outillage

240

Certaines professions (impression, fonderie, etc.), utilisent des outillages de nature particulière conçus et réalisés en vue de l'exécution d'une commande spéciale. Lorsque le fabricant réclame à son client, en sus du prix de vente, une participation aux frais d'outillage, la somme ainsi versée constitue un complément du prix de l'opération imposable et rentre de ce fait au nombre des éléments du prix soumis à la TVA.

IX. Frais de déplacement et d'hébergement des salariés d'une entreprise

250

Les industriels doivent acquitter la TVA sur les frais de pose qu'ils facturent distinctement de la valeur du matériel qu'ils vendent.

Or, le client peut assurer gratuitement le logement et la nourriture des ouvriers monteurs déplacés et leur rembourser directement leurs dépenses de voyage et de transport. En nourrissant et en logeant les ouvriers, de même qu'en leur remboursant les dépenses de transport, le client s'est libéré du prix taxable des services qui lui sont rendus, à concurrence de la valeur des prestations ainsi fournies. Dès lors, cette valeur doit s'ajouter aux frais de main-d'œuvre effectivement facturés pour déterminer le montant des sommes imposables à la TVA au titre des frais de montage.

Les frais de transport peuvent toujours être évalués exactement. La valeur des frais de nourriture et de logement doit l'être par analogie, soit avec les frais correspondants que l'industriel a pu facturer spécialement à d'autres clients au cours de la même période, soit par référence aux normes admises en matière d'évaluation des avantages en nature. Ces dispositions s'appliquent à tous les redevables qui décomptent directement à leurs clients les frais de déplacement ou d'hébergement de leur personnel ou laissent aux clients le soin de les verser directement aux employés.

X. Indemnités

260

Le terme général d'indemnité désigne des sommes de nature diverse qui ne suivent pas toutes le même régime au regard de la TVA.

Il ressort de plusieurs arrêts du Conseil d'Etat (CE 23 octobre 1998, n° 154039 Sofah, CE 24 mai 2000, n° 190479 M. X..., CE 15 décembre 2000, n° 194696 SA Polyclad Europe) que la notion de préjudice commercial courant et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession du bénéficiaire ne peut plus être utilisée comme un critère permettant de taxer une somme qualifiée d'indemnité.

Pour être imposées à la TVA, les indemnités doivent correspondre à des sommes qui constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse.

A l'inverse, une indemnité qui a pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial, fut-il courant, n'a pas à être soumise à cet impôt dès lors qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services.

270

Pour déterminer les règles de TVA applicables à une indemnité, il convient donc, dans chaque situation de fait, d'analyser les conditions de son versement.

Si la somme représente, pour la personne qui la verse, la contrepartie d'un service qui lui est rendu, il conviendra de conclure au caractère taxable de cette somme indépendamment du fait qu'elle résulte de l'application du contrat ou de la loi. Il en va de même lorsqu'elle est fixée par le juge.

A cet égard, pour la détermination du régime applicable, il est rappelé que l'administration n'est pas liée par la qualification juridique donnée à l'indemnité par les parties.

En outre, le fait que le versement de l'indemnité soit subordonné à la renonciation par le bénéficiaire à tout recours juridictionnel ne saurait être assimilé à un service rendu à la partie versante.

Enfin, le versement d'indemnités dites de résiliation, notamment dans le cadre de l'interruption prématurée d'un contrat de crédit-bail ne permet pas, à lui seul, de conclure au caractère taxable de cette somme.

280

A titre d'illustration, pourront notamment être considérés comme la contrepartie d'un service :

- le dépôt de garantie conservé par un promoteur immobilier en cas de désistement du candidat acquéreur d'un logement (cette somme constitue la rémunération du service de réservation du bien) ;
- l'indemnité versée dans le cadre de la résiliation d'un contrat de travaux immobiliers, lorsqu'elle constitue, en fait, la rémunération d'un commencement d'exécution.

290

Indemnités perçues par les agents commerciaux lors de la rupture du contrat les liant à leur mandant

Le juge administratif (Cour administrative d'appel de Nancy, arrêt du 29 novembre 2007, SARL ACB, n° 06NC00762) considère dans cette situation que l'indemnité compensatrice versée (en application de l'article 12 de la loi 91-593 du 25 juin 1991, codifié à l'article L134-12 du code de commerce) à un agent commercial n'est pas imposable à la TVA dès lors que la reprise par le mandant de la clientèle acquise par cet agent commercial durant la période d'exécution du contrat d'agence ne caractérise pas une prestation individualisée de services entrant dans le champ d'application de la taxe.

Dans le cas du versement d'une indemnité globale, seule la fraction de cette indemnité pouvant s'analyser comme la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue par l'agent commercial au profit de son mandant doit être soumise à la TVA (sous réserve de pouvoir ventiler la part de l'indemnité réparant un préjudice de celle venant en contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue au profit du mandant dans le cas du versement d'une indemnité globale et forfaitaire).

Peuvent notamment s'analyser comme la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue au profit de la partie versante, et être soumises à la TVA, les sommes suivantes versées à un agent commercial lors de la résiliation de son contrat d'agence :

- les rappels de commissions (quelle que soit leur dénomination : commissions de retour sur échantillonnage, indemnités pour échantillonnage de clientèle...) qui correspondent aux commissions dues au titre des opérations réalisées avant la rupture du contrat d'agence et qui sont donc versées par le mandant en contrepartie de la réalisation des prestations de services d'agence ;

- l'indemnité versée au titre d'une clause de non-concurrence dès lors qu'elle rémunère une obligation de ne pas faire ([article 256, IV-1° du CGI](#)).

A l'inverse, une indemnité qui aurait pour objet exclusif de réparer un préjudice n'aura pas à être soumise à la taxe.

Dans le cas où le versement d'une indemnité correspondrait pour partie à l'indemnisation du préjudice subi (non taxable) et pour partie à des sommes dues pour des arriérés de commissions (taxables), il conviendrait d'appliquer à chacune le traitement fiscal idoine nonobstant le fait que le versement soit présenté comme le versement d'une indemnité unique.

300

Indemnités de mutation versées entre les clubs de football professionnel lors du transfert des joueurs

Les indemnités de mutation versées entre les clubs de football professionnel lors du transfert de joueurs doivent, en application des dispositions des I et 1° du IV de l'[article 256 du CGI](#), être soumises à la TVA dès lors qu'elles constituent la contrepartie de prestations de services effectuées à titre onéreux.

Les sommes qui sont versées entre les clubs dans le cadre de prêt de joueurs (mutations temporaires) sont également soumises à la TVA

XI. Frais de facturation

310

Les frais destinés à couvrir partiellement les dépenses de secrétariat et de comptabilité, engagés pour l'établissement des factures, peuvent figurer sur ces dernières à condition d'être portés à la connaissance de la clientèle au moyen des stipulations sur les conditions de ventes en ce qui concerne fabricants et grossistes ou d'une publicité appropriée en ce qui concerne les détaillants. Ces frais sont soumis à la TVA au même taux que le prix proprement dit de la marchandise (réponse Bolo, JO, débats AN 23 avril 1971, p. 1532, n° 13750).

XII. Subventions, aides entre entreprises et dons

320

La jurisprudence communautaire ou nationale relative au lien direct et au droit à déduction des assujettis partiels conduit à préciser les règles applicables en la matière.

Lorsqu'un organisme est financé par des sommes qualifiées d'aides, de subventions, d'abandons de créances ou de dons, il convient de rechercher successivement :

- si les sommes versées constituent en fait la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante. Le terme de subventions est alors impropre. Il s'agit en effet du prix payé pour un service rendu ou pour une vente. Cette opération entre dans le champ d'application de la TVA et la « subvention » est taxable sauf si l'opération bénéficie d'une exonération.

Ce principe s'applique quel que soit le statut de la partie versante (personne de droit public ou de droit privé) ou la dénomination donnée aux sommes (subventions, crédits budgétaires, aides, abandons de créances, dons).

- à défaut, si les sommes versées complètent le prix d'une opération imposable.

Elles sont placées dans le champ d'application de la TVA si elles constituent le complément du prix d'opérations imposables. Elles doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA et doivent donc être taxées sauf si l'opération est expressément exonérée.

Si la somme ne constitue ni la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ni le complément du prix d'une opération réalisée au profit d'un tiers, la subvention, l'aide ou le don n'est jamais imposable à la TVA.

A. Les subventions publiques

330

Il s'agit des subventions versées par l'État ou des collectivités publiques (collectivités locales, établissements publics, etc.).

1. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu

340

Lorsque les circonstances de droit ou de fait permettent d'établir l'existence d'un engagement de fournir un bien ou un service déterminé ou de constater la réalisation d'un tel engagement par le bénéficiaire de la subvention, les sommes versées constituent la contrepartie d'une prestation de services (ou de la fourniture d'un bien) entrant dans le champ d'application de la TVA.

Il convient donc de rechercher dans chaque situation si la subvention n'est pas en fait le prix d'un service direct rendu.

Ainsi, le Conseil d'État a jugé que la réalisation par un organisme d'une étude au profit d'une collectivité publique moyennant une rémunération spécifique est une opération imposable à la TVA (CE, 6 juillet 1990, n° 88-224, CODIAC).

De même, sont imposables à la TVA les sommes versées par une collectivité locale à une radio-locale en contrepartie de diverses obligations contractuelles (information sur la vie locale, bulletins d'information, etc.) ou les sommes versées par une commune à une entreprise chargée des relevés topographiques.

Exemple : Les crédits budgétaires souvent qualifiés de subventions qui sont alloués par l'État aux organismes publics de recherche pour financer des prestations de recherche fondamentale ou

appliquée contractuellement déterminées par des conventions sont imposables à la TVA de la même façon que lorsque ces organismes effectuent leurs travaux de recherche à la demande d'organismes privés.

350

Lorsque des subventions ou versements assimilables constituent en réalité la contrepartie de la fourniture de biens ou de services, il est bien entendu exclu de distinguer parmi les sommes reçues la part qui serait affectée à des dépenses d'investissement. Les solutions relatives aux subventions d'équipement ne s'appliquent en effet qu'aux véritables subventions, c'est-à-dire à celles qui ne sont pas la contrepartie d'un bien ou d'une prestation de services fourni au subventionneur.

2. Les subventions complément de prix

a. Définition des subventions complément de prix

360

En application de l'article 266 du CGI, transposant l'article 11 A 1 a) de la sixième directive TVA, l'assiette de la taxe est notamment constituée par les subventions directement liées aux prix des opérations imposables.

370

Pour être qualifiée de « subvention directement liée au prix », une subvention doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes (Cf. arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes rendus le 22 novembre 2001 dans l'affaire C-184/00 « Office des produits wallons ASBL » et le 15 juillet 2004 dans les affaires , C-495/01 « Commission c/ République de Finlande », C-144/02 « Commission c/ République fédérale d'Allemagne » et C-463/02 « Commission c/ Royaume de Suède »).

- La subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation;

Une subvention complément de prix implique nécessairement la présence de trois parties : la personne qui accorde la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur ou le preneur.

En conséquence, les virements financiers internes, constatés entre différents budgets de l'Etat, des collectivités locales ou des établissements publics, ne répondent pas à la définition des subventions, dès lors qu'ils ne sont pas versés par une personne différente du bénéficiaire. Ces mouvements comptables ne doivent donc pas être soumis à la TVA.

- Elle en constitue la contrepartie totale ou partielle ;

Le principe du versement de la subvention doit exister en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle constitue la contrepartie. En outre, le prix du bien ou du service doit être déterminé, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur de ces opérations. Il doit exister une relation entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la diminution des prix pratiqués par le bénéficiaire. La subvention doit être spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé. Elle doit donc être identifiable comme la contrepartie d'une opération taxable et non versée globalement pour couvrir les coûts de l'organisme subventionné (il ne suffit pas que son versement permette indirectement à cet organisme de pratiquer des prix moins élevés). Cette relation, qui résulte de l'intention des parties, doit apparaître de manière non équivoque au terme d'une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette subvention.

Les acheteurs du bien ou les preneurs du service doivent tirer profit de la subvention octroyée au bénéficiaire. En effet, il est nécessaire que le prix à payer par l'acheteur ou le preneur soit fixé de telle façon qu'il diminue à proportion de la subvention accordée au vendeur, laquelle constitue alors un élément de détermination du prix exigé. Ainsi une subvention ne saurait être qualifiée de complément de prix dès lors qu'elle n'est pas calculée de manière à couvrir spécialement l'insuffisance de recettes résultant de la tarification mais a pour objet de prendre en charge des coûts fixes et/ou variables.

- Elle permet au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient.

La notion de subvention directement liée au prix d'opérations imposables doit s'appliquer strictement. La taxation des subventions ne doit pas conduire à une surtaxation de l'opération, notamment lorsque le bénéficiaire de la subvention ne pratique pas, en définitive, un prix inférieur au prix de marché.

Le prix de marché est le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de la commercialisation où est effectuée l'opération, devrait payer, au moment où s'effectue l'opération et dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou un prestataire indépendant pour obtenir les mêmes biens ou services. Lorsqu'il n'existe pas d'éléments de comparaison pour établir l'existence d'un tel prix, celui-ci doit s'entendre du coût de revient de la prestation ou du bien.

Lorsque ces trois conditions sont réunies, les subventions sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération...) applicables aux opérations dont elles complètent le prix. Ces sommes qui ne constituent pas la contrepartie d'une opération imposable pour la partie versante n'ouvrent à cette dernière aucun droit à déduction de la TVA y afférente.

b. Application

380

A la lumière des critères définis ci-dessus, constituent notamment des subventions directement liées au prix d'opérations imposables les subventions suivantes :

- les sommes versées à un organisme de recherche assujetti à la TVA en complément des recettes afférentes aux prestations de recherche qu'il réalise au profit d'une entreprise et contractuellement destinées à abaisser le prix de ces prestations en dessous de leur prix de marché ;
- les subventions versées à un organisateur de spectacles afin que ce dernier diminue, en deçà du prix de marché, les prix qu'il pratique vis-à-vis du public, et ce, en rapport avec le montant des subventions octroyées.

390

Subventions octroyées par des collectivités locales afin de favoriser l'implantation d'une entreprise

Par un arrêt du 27 janvier 2010 (CE N°299 113, SARL Les Jardins de Beauce), le Conseil d'Etat a jugé que, compte tenu de la finalité de l'opération dans son ensemble, les subventions consenties par des personnes publiques aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge d'une entreprise afin de favoriser son implantation étaient, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, directement liées au prix de sous-location de l'immeuble au sens du 1 de l'article 266 du code général des impôts et étaient, par suite, imposables à la T.V.A.

Remarque :

Le litige portait sur l'assujettissement à la T.V.A. des subventions octroyées par la ville de Chartres, la région Centre et le Comité de développement économique d'Eure-et-Loir (C.O.D.E.L.) afin de favoriser l'implantation à Chartres de la S.A.

Les subventions litigieuses n'avaient pas été directement versées au bénéficiaire, la S.A. Muller Bem, mais lui étaient consenties, par le jeu de rétrocessions successives, par la S.A.R.L. Les jardins de Beauce sous forme de réductions de loyers. La S.A.R.L. Les jardins de Beauce avait pris en crédit-bail, auprès des S.I.C.O.M.I., le bâtiment industriel qu'elle sous-louait à la S.A. Muller Bem. Les subventions étaient allouées aux S.I.C.O.M.I., qui s'étaient engagées à les reverser, sous forme d'avoirs ou de rétrocessions, à la S.A.R.L. Les jardins de Beauce, qui s'était elle-même engagée à les répercuter sur le loyer facturé à la S.A. Muller Bem.

Par la décision du 27 janvier 2010, le Conseil d'Etat a jugé que, eu égard à la finalité de l'opération prise dans son ensemble, les subventions consenties par la commune de Chartres et la région Centre ainsi que la bonification d'intérêts octroyée par le C.O.D.E.L. aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge de la S.A. Muller Bem afin de favoriser son implantation, étaient, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, directement liées au prix de sous-location de l'immeuble au sens du § 1. de l'article 266 du C.G.I. et étaient, par suite, imposables à la T.V.A.

Les juges du palais royal ont considéré qu'il résultait des engagements pris par les différents intervenants à chaque stade du système complexe mis en place, que les autorités versantes accordaient en réalité, et en définitive, les subventions en litige à la S.A.R.L. Les jardins de Beauce afin que cette dernière les répercute sur le montant des loyers facturés à la S.A. Muller Bem. La finalité des subventions en litige consistait à favoriser l'implantation à Chartres de la S.A. Muller Bem en lui permettant de louer un immeuble à un prix inférieur au coût de revient de ce dernier grâce à la réduction consentie par la S.A.R.L. Les jardins de Beauce qui percevait, en contrepartie, lesdites subventions par l'intermédiaire des S.I.C.O.M.I..

400

Régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux aides versées par la Caisse d'allocations familiales au profit de crèches d'entreprise

RES N°2006/35 du 12/09/2006

Question :

Les subventions versées par la Caisse d'allocations familiales au profit d'une structure d'accueil petite enfance gérée par des entreprises à but lucratif sont elles soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ?

Réponse :

En matière de TVA, une somme, quelle que soit sa qualification (aides, subvention...), doit être soumise à la taxe dès lors qu'elle peut s'analyser soit comme la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services individualisée rendue au profit de la partie versante, soit comme le complément de prix de telles opérations (CJCE, arrêt du 22 novembre 2001 « Office des produits wallons ASBL »).

Constituent des subventions complément de prix, les sommes versées pour compléter le prix réclamé au public, dont les conditions d'attribution permettent d'établir sans ambiguïté l'existence d'un lien direct entre la subvention et les prix pratiqués par leur bénéficiaire, et dont le principe du versement existe avant l'intervention du fait générateur de l'opération dont elles constituent une partie du prix.

Dès lors que la convention conclue entre la Caisse d'allocations familiales (CAF) et la structure d'accueil petite enfance gérée par des entreprises à but lucratif impose à l'établissement d'appliquer le barème des participations familiales établi par la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF) et dans la mesure où le montant de la subvention vient en complément de la participation familiale, celle-ci s'analyse comme un complément de prix et doit donc être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.

410

Les subventions dont le versement ne présente pas un lien direct et immédiat avec le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, au sens des critères décrits plus haut, ne doivent pas être soumises à la TVA, et ce, même si économiquement elles participent indirectement à la formation du prix.

Ainsi, le seul fait qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'organisme subventionné ne suffit pas à rendre cette subvention imposable.

Il en est notamment ainsi des subventions suivantes :

- les subventions qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement total ou partiel d'un bien d'investissement déterminé ;

- les subventions dites « à l'achat », destinées à prendre financièrement en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti (ex. : subventions de l'Etat versées aux entreprises dans le cadre des aides à l'emploi, de l'implantation dans certaines zones défavorisées, « chèques conseils »...) ;

- les subventions dites de fonctionnement, destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation d'un organisme. Si ces sommes ont souvent une influence sur le prix de revient des biens livrés et des services fournis par l'organisme subventionné, elles ne constituent pas pour autant des subventions directement liées au prix de ces opérations (par exemple, les avances consenties, puis abandonnées, par le Centre national de la cinématographie au profit d'une société spécialisée dans la production de films et de programmes audiovisuels) ;

- les subventions d'équilibre versées à une entreprise afin de compenser a posteriori un déficit résultant de la conjoncture économique, d'erreurs de gestion imputables à l'entreprise ou de tout événement ne relevant pas de sujétions particulières qui lui auraient été imposées par un tiers ;

- les subventions versées à une entreprise, dont le montant est déterminé globalement compte tenu des coûts totaux d'exploitation de l'activité économique de cette dernière, et qui ne sont pas directement liées à une opération taxable de cette entreprise. Il en est notamment ainsi des sommes qui peuvent être versées à un aménageur de zones au titre d'une opération d'aménagement dès lors que ces sommes sont versées globalement sans affectation précise à une opération imposable ;

- les subventions qui n'ont pas pour objet d'abaisser le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services en dessous du prix de marché habituel de ces marchandises ou services, ou à défaut, de leur prix de revient. Il en est ainsi, par exemple, des aides versées dans le secteur agricole par les offices agricoles pour soutenir le fonctionnement des marchés (Aides versées par l'OFIVAL, l'ONILAIT, l'ONIFHLOR, l'ONIVINS, l'ONIC, l'ODEADOM, l'ONIPRAM, le FIRS, et par le FIOM et le FEOGA) ;

- le versement de transport, prélèvement fiscal acquitté par les employeurs et institué par les autorités organisatrices des services de transports publics de voyageurs (collectivités locales ou syndicats, établissements publics dont dépend le service) afin de contribuer à l'équilibre financier de ces services où de participer au financement de leurs investissements, en application des [articles L2333-64 du code général des collectivités territoriales \(CGCT\)](#) et [L2531-2 du CGCT](#), qui, lorsqu'il est perçu par une collectivité qui exploite en régie directe son service de transport public de voyageurs, n'entretient aucun lien direct et immédiat avec le prix du service.

B. Les aides entre entreprises

420

Sont concernées par les règles décrites ci-après toutes les aides versées par une entreprise à une autre entreprise quelles que soient leur forme et leur dénomination : subventions, abandons de

créances, dons, etc.

430

Il convient d'utiliser la démarche suivante : rechercher s'il existe une prestation de services individualisée et précise rendue par le bénéficiaire à l'entreprise qui a consenti l'aide.

L'existence d'une prestation individualisée résulte de l'existence d'engagements pris par le bénéficiaire de l'aide.

Ainsi, ne constituent pas la rémunération d'une prestation de services :

- une subvention versée à une société sœur en difficulté dès lors que cette subvention ne rémunère pas une prestation de services effectuée à titre onéreux et ceci même si la société versante avait un intérêt commercial inhérent à la préservation des activités de la sœur (CAA Paris, 21 février 1991, n° 89PA02606, SECIP) ;

- les subventions versées par une société mère à l'une des filiales afin de permettre à celle-ci de financer le plan de licenciement d'une partie de son personnel (CAA Paris, 18 mars 1993 ; n° 91PA01158, SA Société d'administration Balzac Châteaubriant) ;

- les subventions versées par des membres d'une SNC chargée de commercialiser les produits vinicoles de ses membres pour équilibrer ses comptes dès lors qu'elles ne correspondent pas à la fourniture de prestations de services individualisées au profit de chacun des associés et n'ont pour seul but que d'assurer l'équilibre des comptes sociaux (CAA Bordeaux, 2 novembre 1993, n° 92BX0164, Crus et domaines de France).

Dans cette espèce, la question de l'inclusion de ces sommes dans la base d'imposition à la TVA, en tant que subventions complément de prix, n'a pas été examinée.

440

En l'absence de service individualisé, il convient de rechercher si l'aide constitue un complément de prix à inclure dans la base d'imposition conformément aux dispositions du a du 1 de l'article 266 du CGI.

450

Si l'aide ne rémunère pas une opération individualisée et ne constitue pas le complément de prix d'une opération imposable, elle s'analyse en une subvention non imposable.

Remarque : Une subvention ne constitue pas une opération et ne peut donc pas être qualifiée de subvention « dans le champ » ou « hors du champ » d'application de la TVA.

Lorsqu'une subvention n'est pas imposable à la TVA parce qu'elle ne rémunère pas un service ou une vente ou ne constitue pas le complément de prix d'une opération située dans le champ d'application de la TVA, elle ne peut pas être regardée, ipso facto, comme la contrepartie d'une opération située hors du champ d'application de la TVA. Il convient, en effet, d'apprécier si la subvention est à rattacher ou non à une opération imposable (que cette dernière soit imposée à la TVA ou exonérée de cet impôt- réalisée par le bénéficiaire).

C. Les dons

460

Les dons sont soumis aux mêmes règles de TVA que les subventions. Il est précisé à cet égard que les sommes qualifiées de dons sont imposables à la TVA lorsqu'elles rémunèrent en réalité un service. Tel est le cas des sommes versées en contrepartie d'une prestation de publicité ou de parrainage comme par exemple des « dons » versés dans le cadre du parrainage de sportifs qui s'engagent à certaines obligations (utilisation d'un nom, d'une raison sociale, de certains équipements, etc.) moyennant en contrepartie le versement d'argent ou la remise en nature de biens ou de services.

XIII. Cas particuliers

A. Personnes effectuant des opérations diversement imposées

470

Quand ils effectuent des opérations diversement imposées, les redevables doivent ventiler les recettes correspondantes suivant chacun des modes d'imposition applicables. Cette obligation s'impose notamment lorsque, pour un prix forfaitaire, il a été fait une vente ou rendu un service comportant des éléments soumis à des taux différents ou exonérés.

Faute de se soumettre à cette obligation, les intéressés peuvent se voir imposer une ventilation effectuée par l'administration ou même réclamer l'impôt au taux le plus élevé sur la totalité du prix réclamé.

B. Charges non déductibles du chiffre d'affaires imposable

480

Les établissements de cure thermique doivent comprendre dans leur base d'imposition l'ensemble des sommes qu'ils reçoivent en rémunération des soins dispensés par les salariés de l'établissement (kinésithérapeutes, agents thermaux).

Exemple : Une société exploite un établissement thermal, qui traite pour son propre compte avec les organismes de sécurité sociale ou de prévoyance pour l'ensemble des prestations qu'elle assure à leurs affiliés. Elle perçoit directement le prix sans que soient distingués les services rendus à la clientèle pour l'usage de ses installations et les services de son personnel salarié, de ceux pour lesquels le concours de masseurs-kinésithérapeutes diplômés est nécessaire, les diverses conventions ne contenant, par ailleurs, aucune clause faisant apparaître que la société agit en qualité de mandataire des masseurs-kinésithérapeutes. Dans ce cas, il y a lieu de considérer que la société est imposable sur la totalité du prix forfaitaire par cure qu'elle perçoit, celui-ci étant destiné à couvrir l'ensemble de ses charges et à lui laisser la possibilité de réaliser un bénéfice. En conséquence, elle ne peut en déduire les sommes qu'elle reverse aux masseurs-kinésithérapeutes (CE, arrêt du 6 décembre 1972, req. n° 80093, société foncière, hôtelière et thermale d'Évaux-les-Bains).

490

En revanche, les honoraires perçus directement par les médecins et les auxiliaires médicaux, en leur nom personnel sont exonérés de TVA en application du 1° du 4 de l'article 261 du CGI. Lorsque ces honoraires sont perçus pour leur compte par les établissements thermaux, ils ne constituent pas des recettes propres de l'établissement, même lorsqu'ils figurent sur la facture délivrée au curiste. L'établissement thermal doit comptabiliser ces sommes en compte de tiers.

C. Versements à des organismes professionnels de péréquation

500

L'administration estime, à titre général, que les redevances perçues auprès des clients ou de tiers pour alimenter des caisses de péréquation constituent des éléments à comprendre dans la base d'imposition du vendeur. En revanche, il est admis que les sommes distribuées par les caisses de péréquation ne soient pas soumises à la TVA.

D. Frais d'affranchissement

510

Les entreprises redevables de la TVA peuvent se trouver amenées à facturer à leurs clients des frais d'affranchissement de deux types.

1. Colis postaux et paquets-postes

520

Le régime à appliquer aux frais d'affranchissement des colis postaux et des paquets-poste est celui prévu pour les frais de transport ([BOI-TVA-BASE-10-20-10-au II-A](#)).

2. Simples correspondances

530

Les frais d'affranchissement des correspondances constituent, en général, des charges d'exploitation pour l'entreprise qui les a exposés. Ils doivent donc être compris dans sa base d'imposition à la TVA.

Cependant, il peut arriver que les frais soient engagés au nom et pour le compte des clients et lui soient réclamés « au franc le franc ». Dans de tels cas, ces frais peuvent être exclus de la base d'imposition à la TVA dès lors qu'ils font l'objet d'une facturation exacte et distincte, la facture valant reddition de compte (bien que les timbres-postes ou les vignettes postales comportent l'indication de leur valeur d'affranchissement, l'expéditeur du pli ne peut se dispenser d'en mentionner distinctement le montant sur sa facture puisqu'il est tenu de faire ressortir la part non imposable des sommes réclamées au client).

La question de savoir si la charge des frais d'affranchissement incombe à l'expéditeur ou au destinataire du pli ne peut être tranchée qu'au cas par cas compte tenu des usages de la profession ou des contrats conclus.

C'est ainsi, par exemple, que les redevables dont l'activité consiste à traiter des affaires par correspondance, même en tant que simples mandataires, ne peuvent pas exclure leurs frais d'affranchissement des correspondances de leur base d'imposition à la TVA étant donné que ces frais constituent incontestablement des dépenses d'exploitation de leur entreprise.

E. Remises sur affranchissements consenties par la Poste et opérations de routage

540

La Poste accorde aux usagers importants des remises calculées sur le coût normal d'affranchissement du courrier. Leur montant varie en fonction des contraintes imposées aux intéressés.

Au plan fiscal, elles peuvent être rangées en deux catégories.

1. Remises pour utilisation de machines à timbrer et respect des normes d'adressage

550

Une remise de 1 % est consentie à toute entreprise qui accepte d'oblitérer son courrier à l'aide d'une machine à timbrer.

Une remise de 1 à 5 % peut également être accordée sur le montant des affranchissements effectués à l'aide de machines à timbrer par certains gros usagers (EDF, banques, compagnies d'assurances, etc.) qui acceptent de présenter leur courrier en respectant certaines normes (règle d'adressage, format, encre) qui facilitent la lecture optique et le tri automatique.

Ces deux catégories de remises sont accordées en contrepartie de quelques sujétions imposées aux usagers ; elles ne rémunèrent pas un service rendu à La Poste et elles peuvent être assimilées à des rabais sur le prix de vente des timbres si elles bénéficient aux entreprises qui supportent effectivement le coût de l'affranchissement postal. Elles échappent, de ce fait, au paiement de la TVA.

En revanche, lorsque la remise est accordée à une entreprise de routage qui se charge de l'expédition du courrier pour le compte d'un tiers, le montant total de l'affranchissement est normalement inclus dans la base d'imposition de l'entreprise de routage.

Cette entreprise ne peut échapper à l'imposition des frais d'affranchissement que si elle se place dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- l'entreprise de routage fait bénéficier son client de la remise : dans ce cas, seule sa rémunération d'intermédiaire est soumise à la taxe ;

- l'entreprise de routage mentionne distinctement sur ses factures :

- d'une part, le coût réel de l'affranchissement, net de la remise,

- d'autre part, la rémunération d'intermédiaire majorée du montant de la remise.

Dans ce cas, la rémunération d'intermédiaire et le montant de la remise supportent la taxe ; sauf stipulation contraire, il y a lieu de considérer que le montant de la remise comprend la TVA.

2. Réductions consenties dans le cadre de contrats tarifaires

560

Des « remises » par contrats tarifaires sont prévues en faveur de certaines entreprises importantes qui, non seulement respectent les règles exposées ci-dessus, mais encore effectuent des opérations de tri et même d'acheminement du courrier ou des colis aux lieux et places de La Poste.

De telles « remises » sont consenties en contrepartie d'un allègement substantiel des charges de La Poste. Elles constituent la rémunération d'une prestation de services de nature commerciale et

doivent, quelle que soit la qualité des bénéficiaires (vendeurs par correspondance, annonceurs ou entreprises de routage), être soumises à la TVA.

Ces « remises » n'ont pas à être répercutées sur les clients puisqu'elles ne constituent pas une réduction des tarifs d'affranchissement.

F. Ristournes pour ventes hors zones

570

Les concessionnaires de marques automobiles ou autres reçoivent des ristournes pour ventes « hors zone » à l'occasion des ventes réalisées par des confrères à des clients résidant dans leur zone d'activité. Ces ristournes constituent des profits commerciaux soumis à la TVA au taux normal. En outre, il est précisé qu'elles ne présentent pas le caractère de commissions puisque les concessionnaires qui les reçoivent, n'étant pas intervenus dans l'exécution des ventes, n'ont fait aucun acte d'entremise.

G. Commission versée par Électricité de France à une société civile immobilière

580

La somme versée par Électricité de France à titre de « participation aux frais de raccordement » au réseau électrique de l'ensemble immobilier édifié par une société civile immobilière ne peut être regardée, eu égard à sa nature et à son mode de calcul, comme un rabais sur les travaux de raccordement.

En effet, ce versement consenti par Électricité de France en contrepartie de l'engagement pris par la société d'installer dans l'ensemble immobilier édifié par elle un certain nombre d'appareils électriques, et dont le montant a été calculé en fonction du nombre et des catégories de ceux-ci, doit être considéré comme la rémunération de services rendus par la société à Électricité de France, indépendamment des travaux de raccordement effectués, et s'analyse en une commission sur ventes futures d'électricité, imposable à la TVA (CE, arrêt du 24 mars 1978, req. n° 5144, société civile immobilière Les Borromées).

H. Garanties complémentaires proposées à l'occasion de certaines ventes

590

La garantie complémentaire acquittée par le client en supplément du prix de vente du bien rémunère forfaitairement un service après vente assuré par le vendeur. Les sommes perçues au titre de cette garantie sont donc imposables.

Rescrit(s) publié(s) du 15/11/2012 au 11/05/2022 et lié(s) à ce BOI

Date de publication	Titre du rescrit
30/03/2022	RES - Taxe sur la valeur ajoutée - Taxe sur les salaires - Règles applicables au mécanisme d'aide exceptionnelle à l'acquisition de carburants prévu par le décret n° 2022-423 du 25 mars 2022