RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-10-10-20-23/03/2020
Date de publication : 23/03/2020

TVA - Base d'imposition - Règles de détermination de la base d'imposition - Règles applicables à l'ensemble des opérations imposables - Impôts, taxes, droits et prélèvements inclus dans la base d'imposition à l'exception de la TVA elle-même

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 2 : Impôts, taxes, droits et prélèvements inclus dans la base d'imposition à l'exception de la TVA elle-même

Sommaire :

I. Droits indirects et taxes diverses
II. Taxes perçues comme en matière de TVA
A. Taxes spéciales
B. Cas particuliers
III. Taxe locale d'équipement
IV. Taxes départementale et communale sur les remontées mécaniques
V. Taxes sur l'électricité (taxe sur certaines fournitures d'électricité et taxe départementale sur l'électricité)
VI. Cotisation interprofessionnelle sur les viandes bovines
VII. Cotisation sur les boissons alcooliques
A. Détermination du chiffre d'affaires à soumettre à la TVA
B. Comptabilisation de la cotisation
1. Entreprise tenant une comptabilité complète
2. Entreprise tenant une comptabilité super simplifiée
VIII. Rémunération pour copie privée des phonogrammes et vidéogrammes
A. Situation des redevables de la rémunération pour copie privée
1. Comptabilisation
2. Facturation
3. Déclaration de chiffre d'affaires
B. Situation des bénéficiaires de la rémunération pour copie privée

IX. Contribution environnementale pour la collecte et l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques
X. Taxe de séjour forfaitaire
XI. Autres prélèvements

1

Le 1° du I de l'article 267 du code général des impôt (CGI) n'exclut que la seule taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de la base d'imposition. Il s'ensuit que sont à comprendre dans la base d'imposition, quand bien même ils seraient décomptés à part sur la facture, tous les impôts, droits, taxes et prélèvements de toute nature autres que la TVA. Il en est ainsi des droits et taxes ci-après dont la liste n'est pas limitative.

Remarque : L'octroi de mer n'est pas compris dans la base d'imposition à la TVA. Il s'agit d'une exception aux dispositions prévues au 1° du I de l'article 267 du CGI.

I. Droits indirects et taxes diverses

10

Ces droits, qui sont perçus selon des taux spécifiques ou obéissent à des règles particulières en matière de recouvrement ou de contentieux, sont considérés comme des éléments du prix de vente et doivent, à ce titre, être inclus dans l'assiette de la TVA.

20

Sont notamment à comprendre dans la base d'imposition :

- les droits sur les alcools (droit de fabrication, droit de consommation) ;

- le droit de circulation sur les vins, cidres, poirés et hydromels ;

- les droits de garantie ;

- le droit spécifique sur les bières et boissons non alcoolisées ;

- la surtaxe sur les eaux minérales.

II. Taxes perçues comme en matière de TVA

Sont notamment à inclure dans la base d'imposition à la TVA, les taxes suivantes :

A. Taxes spéciales

30

- la taxe de l'aviation civile (CGI, art. 302 bis K) ;

- les redevances sanitaires d'abattage et de découpage (CGI, art. 302 bis N à CGI, art. 302 bis W) ;

- la taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse (CGI, art. 1599 vicies) ;

- la taxe d'aéroport (CGI, art. 1609 quatervicies).

B. Cas particuliers

40

S'agissant de la situation des abattoirs publics ou privés, il est précisé que les abattoirs doivent, en application du 1° du I de l'article 267 du CGI, comprendre dans leur base d'imposition à la TVA le montant des redevances sanitaires d'abattage et de découpage qu'ils encaissent auprès de leurs usagers en sus du prix des prestations qu'ils fournissent à ces derniers.

III. Taxe locale d'équipement

50

Conformément au II de l'article 302 septies B du CGI, cette taxe constitue un élément du prix de revient des immeubles dont la livraison à soi-même est imposable.

Par ailleurs, en ce qui concerne les mutations, cette même taxe ne doit pas être soustraite de la base d'imposition à la TVA.

IV. Taxes départementale et communale sur les remontées mécaniques

60

En application des dispositions du 1° du I de l'article 267 du CGI, les entreprises exploitant des engins de remontée mécanique en zone de montagne doivent soumettre à la TVA, la taxe instituée au profit des départements et des communes par l'article L. 2333-49 du code général des collectivités territoriales (CGCT) et par l'article L. 3333-4 du CGCT qui est comprise dans le prix du titre de transport réclamé aux usagers.

> **Remarque :** Il est rappelé que la redevance pour accès aux pistes de ski de fond perçue par les communes est en dehors du champ d'application de la TVA (CGI, art. 256 B).

V. Taxes sur l'électricité (taxe sur certaines fournitures d'électricité et taxe départementale sur l'électricité)

70

Les établissements distributeurs d'électricité (EDF, régies communales ou intercommunales, sociétés d'intérêt collectif agricole d'électricité, entreprises distributrices d'électricité) doivent, en application du 1° du I de l'article 267 du CGI, comprendre dans la base d'imposition à la TVA des livraisons d'électricité, la taxe sur certaines fournitures d'électricité et la taxe départementale sur l'électricité.

Remarque : Les surtaxes ou majorations de tarif prévues par l'article 6 de la loi n° 54-1307 du 31 décembre 1954 relative au développement des crédits affectés aux dépenses du ministère de l'industrie et du commerce pour l'exercice 1955 sont, comme par le passé, des éléments du prix imposable.

VI. Cotisation interprofessionnelle sur les viandes bovines

80

En application de l'article L. 632-6 du code rural et de la pêche maritime, l'Association interprofessionnelle du bétail et des viandes (INTERBEV), reconnue par arrêté du 18 novembre 1980, est habilitée à percevoir une cotisation sur les viandes bovines à la suite d'un accord étendu par arrêté du 18 mars 1983.

Pour les bovins abattus en France, la cotisation professionnelle est perçue auprès des personnes physiques ou morales propriétaires ou copropriétaires de l'animal abattu.

Ces personnes répercutent la moitié de la cotisation aux éleveurs des animaux. S'ils sont assujettis à la TVA, ces éleveurs ne peuvent retrancher cette part de la cotisation de leur base d'imposition à la TVA, en application des dispositions prévues au 1° du I de l'article 267 du CGI.

Par identité de motifs, l'autre moitié de la cotisation qui est répercutée aux acheteurs de viande doit également être soumise à la TVA même si elle figure séparément sur la facture.

VII. Cotisation sur les boissons alcooliques

90

Il est institué par l'article L. 245-7 du code de la sécurité sociale (CSS) une cotisation sur les boissons d'une teneur en alcool supérieure à 25 % en volume. Cette cotisation est à la charge des consommateurs. Elle est acquittée pour le compte de ceux-ci par les entrepositaires agréés, et par les producteurs qui livrent directement ces boissons aux détaillants (personnes qui vendent à emporter ou à consommer sur place) ou aux consommateurs.

100

En pratique et schématiquement, les caractéristiques de la cotisation sont les suivantes :

- la cotisation est versée par les entreprises agréées et par les producteurs dans les conditions prévues à l'article L. 245-8 du code de la sécurité sociale et à l'article L. 245-10 du CSS ;

- ces redevables font ensuite apparaître distinctement la cotisation désormais exprimée hors taxe sur les factures qu'ils délivrent aux détaillants ;

- les détaillants incluent la cotisation dans leur prix de vente aux consommateurs.

110

Le montant de la cotisation doit être compris dans :

- la base d'imposition de la TVA ;

- le chiffre d'affaires retenu pour l'appréciation des seuils de régimes d'imposition.

À ce titre, il doit être inclus dans le montant du chiffre d'affaires porté sur les déclarations de TVA. Par contre, il ne doit pas figurer dans celui mentionné sur les déclarations de résultats.

Le montant de la cotisation est fixé à 0,16 € par décilitre ou fraction de décilitre (CSS, art. L. 245-9).

> **Remarque :** Le tarif spécial applicable aux rhums, tafias et spiritueux composés à base d'alcools de cru produits et consommés sur place dans les départements d'outre-mer est fixé à 0,16 € par décilitre ou fraction de décilitre. Corrélativement, il est admis que cette cotisation continue à ne pas être incluse dans la base d'imposition à la TVA, ni retenue pour l'appréciation des limites d'imposition.

A. Détermination du chiffre d'affaires à soumettre à la TVA

120

La cotisation étant incluse dans la base d'imposition à la TVA, les grossistes, producteurs et détaillants doivent retenir l'ensemble des sommes réclamées au titre de la livraison des boissons concernées, aussi bien pour déterminer le montant de la taxe due que pour apprécier les limites des régimes d'imposition.

130

La base d'imposition à la TVA de ces commerçants est constituée par l'ensemble des paiements incombant au client, en contrepartie des marchandises acquises, y compris donc la cotisation sur les boissons alcooliques, à l'exclusion de la partie du prix qui représente la TVA.

B. Comptabilisation de la cotisation

140

La cotisation reste acquittée pour le compte des consommateurs par les entrepositaires agréés et par les producteurs qui livrent directement ces boissons aux détaillants ou aux consommateurs.

Elle ne constitue donc pas un élément du coût du produit mais un prélèvement acquitté en amont du processus de distribution pour le compte du consommateur final. À ce titre, la marge devra être calculée sur un prix d'achat hors cotisation.

De ce fait, son montant ne doit pas être inclus dans les charges et produits de l'exercice, mais retracé de la manière suivante :

1. Entreprise tenant une comptabilité complète

150

La cotisation continue à être suivie en compte de tiers, parallèlement à la TVA. Compte tenu de l'inclusion dans la base taxable à la TVA, son montant peut être cependant compris dans le chiffre d'affaires comptabilisé en produits. Il convient alors, pour la détermination des résultats de l'exercice, d'extourner des produits, le montant de la cotisation facturée aux clients.

Pour les détaillants, le montant des cotisations à retrancher est égal :

- soit au montant exact des cotisations mis à la charge des clients lorsque le détaillant a la possibilité matérielle de faire état du montant effectif de ces cotisations ;

- soit au montant de la cotisation facturée par les fournisseurs au titre de l'exercice, corrigée, le cas échéant, de la cotisation sur variation du stock, lorsque le détaillant n'a pas la possibilité matérielle d'isoler du montant global de ses ventes les sommes reçues de ses clients au titre de la cotisation.

2. Entreprise tenant une comptabilité super simplifiée

160

Dans le journal des décaissements, la cotisation est portée dans une colonne de ventilation des dépenses créée à cet effet et utilisée parallèlement à la colonne « TVA récupérable ».

Dans le journal des encaissements, la cotisation perçue à la vente est comprise dans la colonne « recette d'exploitation ». Elle fait l'objet d'une régularisation en fin d'exercice dans les mêmes conditions que lorsque l'entreprise tient une comptabilité complète.

VIII. Rémunération pour copie privée des phonogrammes et vidéogrammes

170

Aux termes de l'article L. 311-1 du code de la propriété intellectuelle, il est institué une rémunération pour copie privée des phonogrammes et vidéogrammes. Les auteurs et les artistes-interprètes des œuvres fixées sur phonogrammes ou vidéogrammes ainsi que les producteurs de ces phonogrammes ou vidéogrammes sont les bénéficiaires de cette rémunération destinée à compenser le manque à gagner qu'ils supportent du fait de la duplication, par les particuliers, des disques, cassettes et enregistrements vidéo de films. Les fabricants, les importateurs et les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de supports vierges en sont les redevables légaux.

Remarque : L'expression phonogramme recouvre principalement les disques et les cassettes. L'expression vidéogramme recouvre notamment les vidéocassettes.

A. Situation des redevables de la rémunération pour copie privée

180

La rémunération est versée par le fabricant, l'importateur ou la personne qui réalise des acquisitions intracommunautaires des supports d'enregistrement utilisables pour la reproduction à usage privé d'œuvres fixées sur des phonogrammes ou des vidéogrammes, lors de la mise en circulation en France de ces supports.

Conformément aux dispositions prévues au 1° du I de l'article 267 du CGI, les redevables de la « rémunération pour copie privée » doivent comprendre celle-ci dans leur base d'imposition à la TVA dès la livraison des biens auxquels elle est attachée. Il en est de même pour les revendeurs.

1. Comptabilisation

190

Il convient de considérer que la rémunération pour copie privée est versée par les importateurs et les fabricants de supports d'enregistrement, pour le compte des consommateurs. Elle ne constitue donc pas un élément du coût du produit mais un prélèvement acquitté en amont du processus de distribution pour le compte du consommateur final. À ce titre, la marge doit être calculée sur un prix d'achat hors rémunération.

Son montant ne doit pas être inclus dans les charges et produits de l'exercice, mais suivi en compte de tiers, parallèlement à la TVA. Il peut toutefois être compris dans le chiffre d'affaires comptabilisé en produits. Il convient alors, pour la détermination des résultats de l'exercice, de retrancher des produits le montant de la rémunération facturée aux clients.

2. Facturation

200

Les redevables doivent faire apparaître distinctement la rémunération exprimée hors taxes sur les factures qu'ils délivrent aux revendeurs. Ces derniers incluent la rémunération dans leurs prix de vente aux clients.

3. Déclaration de chiffre d'affaires

210

Le montant de la rémunération est compris :

- dans la base d'imposition à la TVA. La rémunération pour copie privée étant ainsi incorporée à la base d'imposition, elle supporte donc la taxe au taux applicable aux différents supports d'enregistrement sur lesquels elle est appliquée ;

- dans le chiffre d'affaires retenu pour l'appréciation des seuils de régime d'imposition.

À ce titre, il doit être inclus dans le montant du chiffre d'affaires porté sur les déclarations de TVA. En revanche, il ne doit pas figurer dans celui mentionné sur la déclaration annuelle de résultats.

B. Situation des bénéficiaires de la rémunération pour copie privée

220

Les auteurs, les artistes interprètes des œuvres fixées sur phonogrammes ou vidéogrammes et les producteurs de ces phonogrammes ou vidéogrammes (les producteurs d'œuvres enregistrées sont évidemment à distinguer des fabricants de supports vierges) sont les bénéficiaires de la rémunération pour copie privée.

Les auteurs et les interprètes des œuvres de l'esprit ainsi que les artistes du spectacle sont soumis de plein droit à la TVA dans les conditions exposées au BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20.

Cependant, les sommes perçues au titre de la rémunération pour copie privée par les auteurs des œuvres de l'esprit ainsi que par les artistes-interprètes ne doivent pas être comprises dans la base d'imposition à la TVA de ces derniers (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20 au I-B-4 § 175 et BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20 au II-C § 260).

IX. Contribution environnementale pour la collecte et l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques

230

Rescrit n° 2006/30 (TVA) du 6 juin 2006

Question :

La contribution pour la collecte et l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers répercutée sur les consommateurs à l'occasion de l'acquisition d'équipements nouveaux est-elle assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ?

Réponse :

L'imposition d'une somme à la TVA peut résulter de deux fondements. Soit cette somme constitue, en tant que telle, la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens effectuée au profit de la partie versante, ce qui suppose une analyse au regard du critère du « lien direct » ; soit cette somme constitue un élément du prix d'une opération imposable, à soumettre à la taxe en application des règles régissant la détermination de la base d'imposition.

Ainsi, aux termes du a du 1 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition est constituée, pour des opérations imposables, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations.

De plus, le 1° du I de l'article 267 du CGI précise que sont à comprendre dans la base d'imposition tous les impôts, droits, taxes et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA elle-même.

Au cas particulier, la contribution environnementale concernée ne constitue pas la contrepartie d'une prestation d'élimination des déchets électriques ou électroniques « historiques » qui serait rendue aux acquéreurs de nouveaux équipements.

En revanche, il ressort des dispositions de l'article L. 541-10-2 du code de l'environnement que ce sont les fabricants, importateurs ou revendeurs d'équipements électriques ou électroniques nouveaux qui sont légalement tenus de pourvoir ou de contribuer à la collecte, à l'enlèvement et au traitement des déchets d'équipements électriques ou électroniques ménagers indépendamment de leur date de mise sur le marché et en aucun cas leurs clients acquéreurs des équipements.

Dans ces conditions, la contribution environnementale concernée n'est pas détachable de l'activité des fabricants, importateurs ou revendeurs et constitue, dès lors qu'elle est décomptée à part sur la facture, un élément du prix de leurs opérations de vente d'équipements électriques ou électroniques nouveaux. Par suite, en application des dispositions prévues au a du 1 de l'article 266 du CGI et au 1° du I de l'article 267 du CGI déjà cités, la contribution environnementale doit être comprise dans la base d'imposition de ces ventes.

Le fait que le montant de cette contribution soit répercuté sur les consommateurs et reversé à un organisme spécifique ne modifie pas cette analyse.

X. Taxe de séjour forfaitaire

240

Les sommes dues par les hôteliers et les logeurs au titre de la taxe de séjour forfaitaire codifiée à l' article L. 2333-41 du CGCT sont incluses dans la base d'imposition de la TVA.

XI. Autres prélèvements

250

Certaines taxes spéciales perçues selon des règles différentes de celles applicables à la TVA, taxe de poinçonnage des instruments de mesure, etc., doivent être incluses dans la base d'imposition.

260

Certains impôts, droits, taxes ou redevances, peuvent être exclus de la base d'imposition à la TVA dans la mesure où l'entreprise qui en réclame le montant en plus du prix facturé à ses clients n'en est pas elle même redevable et est à même de justifier qu'elle se borne à l'encaisser pour le compte de son commettant (BOI-TVA-BASE-10-10-30 au III-B-3 § 420).