RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-10-10-30-13/01/2014
Date de publication : 13/01/2014
Date de fin de publication : 15/01/2014

TVA - Base d'imposition - Règles applicables à l'ensemble des opérations imposables - Éléments divers exclus de 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 3 : Éléments divers exclus de la base d'imposition

Sommaire :

I. Escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions consentis directement au client
A. Principes
B. Cas particuliers
1. Comptes provisionnés
2. Intérêts des acomptes
3. Crédit mobilier
4. Frais de protêt
5. Intérêts versés par la Caisse des dépôts et consignations
II. Indemnités ayant le caractère de dommages-intérêts
A. Principes
B. Cas particuliers
1. Indemnités pour avarie versées par un transporteur public à un concessionnaire de véhicules automobiles effectuant lui-même la réparation
2. Assurance-crédit
3. Indemnités perçues par les bailleurs en cas de résiliation d'un contrat de location
III. Sommes encaissées par les intermédiaires en remboursement des débours engagés au nom et pour le compte de leurs commettants
A. Généralités
B. Solutions particulières
1. Remboursement des charges et réparations locatives perçus par des bailleurs de leurs locataires
a. Les remboursements de charges locatives récupérables et de réparations locatives sont, en principe, inclus dans la base d'imposition du propriétaire

b. Le propriétaire peut, sous certaines conditions, exclure de sa base d'imposition le remboursement de certaines dépenses
1° Cas général
2° Mesure d'assouplissement concernant les charges et les réparations locatives
2. Cas des syndicats de copropriétaires qui gèrent des immeubles ou des résidences avec services
a. Cas des syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une copropriété traditionnelle dont l'usage est limité à l'habitation ou à l'occupation professionnelle (activités commerciales, libérales) des immeubles
b. Cas des syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une copropriété fournissant des services supplémentaires
3. Cas particulier de certaines taxes qu'un prestataire de services se borne à recouvrer auprès du débiteur légal
IV. Timbres divers
V. Frais d'aide et d'assistance inclus dans le forfait d'hémodialyse à domicile

1

La présente section expose les éléments divers exclus de la base d'imposition à la TVA.

I. Escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions consentis directement au client

A. Principes

10

Quelles que soient les modalités pratiques selon lesquelles ils sont accordés, les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes, etc., consentis contractuellement par les fournisseurs à leurs clients, constituent des réductions du prix des ventes qui peuvent être déduites de la base imposable (Code général des impôts (CGI), art. 267, II-1°).

Mais, bien entendu, cette déduction « base sur base » ne peut être opérée par le vendeur que s'il peut apporter la preuve que la réduction de prix a effectivement, et pour son montant exact, bénéficié à l'acheteur.

Notamment, lorsque la réduction de prix est versée par l'entremise de commissionnaires, courtiers, bureaux d'achats, groupements, syndicats, etc. le vendeur doit pouvoir justifier du montant individuel des avoirs réellement versés à chaque client, ce qui implique une reddition de compte exacte des ristournes réparties par ces intermédiaires. Si ces derniers prélèvent une rémunération pour leur intervention, ils doivent en soumettre le montant à la TVA.

20

Ainsi jugé qu'un établissement horticole assujetti à la TVA par option devait être considéré comme ayant vendu ses plantes aux grands magasins pour le prix net facturé, la remise consentie ne constituant pas un élément de son chiffre d'affaires imposable à la TVA. Dans le cas d'espèce l'établissement horticole livrait chaque

jour à des grands magasins des plantes provenant de son exploitation qu'il disposait dans des stands situés à l'intérieur ou à l'extérieur de ceux-ci. Un salarié de l'établissement horticole conseillait la clientèle lors des ventes faites au nom et pour le compte des grands magasins qui encaissaient le prix et supportaient seuls les risques afférents au paiement sans qu'il soit fait mention du nom de l'horticulteur. En fin de mois, l'établissement horticole facturait aux grands magasins le prix des plantes ainsi vendues sous déduction d'une remise (CE, arrêt du 14 décembre 1977 n° 06290).

30

L'opération qui consiste, pour une sucrerie, à verser à ses fournisseurs de betteraves, avant livraison, des acomptes portant au profit de la sucrerie un intérêt dont il est tenu compte, pour la liquidation définitive du prix d'achat des betteraves, ne constitue qu'une modalité de paiement anticipé du prix d'achat moyennant un rabais fixé d'après le montant et la date de versement des acomptes (CE, arrêt du 24 mars 1948, Société Fantauzzi et Cie).

40

Les sociétés de distribution de produits pétroliers consentent des prêts aux exploitants de stations-service, à condition que ces derniers s'engagent à vendre une quantité minimum de produits et à se soumettre à un certain nombre de sujétions destinées à promouvoir les ventes. Au moment du remboursement, ces prêts peuvent faire l'objet de remises de dettes par la société prêteuse, lorsque les bénéficiaires ont fidèlement exécuté les clauses du contrat les liant à cette société. Cette remise de dette ne constitue pas un profit imposable mais un rabais sur le prix de vente des produits.

50

Les primes de fidélité consenties contractuellement et motivées uniquement par l'existence de relations commerciales durables entre deux partenaires s'analysent généralement comme des réductions du prix de vente des marchandises fournies au cours de la période de référence et partant, du chiffre d'affaires imposable à la TVA.

En revanche, dans l'hypothèse où, en fait, la somme versée constitue la rémunération d'un service rendu par le bénéficiaire, celui-ci doit en soumettre le montant à la TVA dans les conditions ordinaires, la taxe facturée étant déductible par la partie versante (RM Maille n° 11236, JO débats Sénat n° 9 du 26 avril 1972, p. 200).

60

Par ailleurs, le Conseil d'État a jugé que les personnes, qui laissent en dépôt des appareils distributeurs de produits chez des commerçants, sont imposables à la TVA sur l'ensemble des recettes perçues à l'occasion des ventes aux consommateurs, sans que puissent être déduites de la base d'imposition les sommes reversées aux commerçants dépositaires (CE, arrêt du 19 décembre 1986 n° 57943).

70

Les pénalités de retard sont considérées comme des indemnités, ayant pour objet de sanctionner le retard pris par le fournisseur dans l'exécution du contrat et de réparer le préjudice subi, de ce fait, par le client.

Elles ne constituent pas la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et ne sont donc pas situées dans le champ d'application de la TVA.

B. Cas particuliers

1. Comptes provisionnés

80

Certains grossistes obtiennent de leurs clients qu'ils constituent chez eux des « comptes provisionnés » égaux à la valeur du montant moyen des achats mensuels : en contrepartie, les grossistes accordent aux clients qui ont constitué de tels comptes une remise sur le montant de leurs commandes.

La remise consentie aux clients titulaires de comptes provisionnés présente le caractère d'un rabais et doit, en conséquence, venir en réduction du montant du prix de vente initialement convenu.

2. Intérêts des acomptes

90

L'article L. 131-1 du code de la consommation (C. consom.) astreint les vendeurs de choses mobilières (automobiles, par exemple) qui exigent de leurs clients le versement d'avances sur le prix, au paiement d'un intérêt, au taux légal en matière civile. Cet intérêt, qui court à l'expiration d'un délai de trois mois à compter du versement de l'avance, est déduit du solde à payer par l'acheteur au moment de la réalisation de la vente.

Les intérêts en cause correspondent, en définitive, à une remise consentie par le fournisseur et peuvent être déduits pour l'assiette de la TVA.

L'acheteur ne saurait donc être recherché en paiement de la TVA sur le montant de ces intérêts, même s'il est assujetti à cette taxe.

3. Crédit mobilier

100

Les intérêts payés directement par l'acheteur à un organisme de crédit ne doivent pas être compris dans la base d'imposition du vendeur, lorsque celui-ci se contente de mettre l'acheteur en contact avec l'organisme de crédit et n'est pas partie au contrat de crédit.

Lorsque le crédit est octroyé par un tiers, en exécution d'un contrat qui ne lie l'acheteur qu'à l'organisme de crédit, le vendeur n'y étant pas partie, et que les intérêts sont payés par l'acheteur directement audit organisme qui les conserve entièrement, le montant de ces intérêts ne saurait être compris dans les bases d'imposition du vendeur. Ce dernier ne perçoit, en effet, à l'occasion de la

vente de ses appareils, d'autre rémunération que le prix de vente au comptant desdits appareils et le service qu'il rend à l'acheteur en le mettant en contact avec l'organisme de crédit n'est assorti d'aucune rémunération.

Il en est ainsi alors même que le vendeur, en vertu des conventions passées entre lui et l'organisme de crédit est soumis à des obligations qui dépassent les obligations habituelles d'un vendeur au comptant et engage notamment sa responsabilité financière dans l'opération de crédit dont il s'agit (CE, arrêt du 25 avril 1960, n° 45213, Société Tornado France).

4. Frais de protêt

110

Les sommes encaissées par un redevable au titre de frais de protêt et autres frais légitimes, tels que commission de banque, courtage, timbres et ports de lettres, compris dans le compte de retour prévu par l'article L. 511-62 du code de commerce (C. com.) ne constituent pas un supplément du prix de la vente ayant donné lieu à la mise en circulation de l'effet de commerce.

5. Intérêts versés par la Caisse des dépôts et consignations

120

Ne sont pas à inclure dans la base d'imposition à la TVA, les intérêts versés par la Caisse des dépôts et consignations sur les sommes que les fournisseurs de l'armée déposent à titre de cautionnement de garantie de leurs marchés, ni les intérêts des cautionnements déposés par les entrepreneurs en garantie de l'exécution de leurs marchés.

II. Indemnités ayant le caractère de dommages-intérêts

A. Principes

130

Sur la détermination des règles de TVA applicables aux indemnités, se reporter au BOI-TVA-BASE-10-10-10 au X § 260 à 300.

Ainsi, ne constituent pas la contrepartie d'opérations imposables à la TVA les indemnités qui sont de véritables dommages-intérêts, c'est-à-dire qui ne font que sanctionner l'inexécution d'une obligation (Code civil (C. civ.), art. 1146 et suivants) ou, à titre général, la lésion d'un intérêt quelconque (C. civ., art. 1382).

À titre indicatif, peuvent être citées :

- les indemnités versées par les compagnies d'assurances à la suite de sinistres (incendies, vols, etc.) ; il est admis en outre, à titre de tolérance, que les transporteurs et les compagnies d'assurances ne soient pas imposés sur la valeur de réalisation des

marchandises ou objets qui leur sont abandonnés par les propriétaires de ces derniers lors du règlement des sinistres ;

- l'indemnité d'éviction, augmentée d'intérêts moratoires, allouée en justice à l'exploitant d'une carrière de sable exproprié (RM Restat n° 415, JO, Sénat du 3 février 1960, p. 14) ;

- l'indemnité prévue au contrat et versée par un constructeur à un concessionnaire de sa marque pour rupture du contrat d'exclusivité ;

- l'indemnité de clientèle versée aux représentants de commerce dans les conditions prévues par l'article L. 7313-13 du Code du travail (C. trav.) ;

- l'indemnité qu'un entrepreneur obtient par jugement à titre de remboursement de la valeur des stocks de matériaux, qu'il a achetés en vue de l'exécution d'un marché passé avec une coopérative de construction et que celle-ci a fait résilier.

B. Cas particuliers

1. Indemnités pour avarie versées par un transporteur public à un concessionnaire de véhicules automobiles effectuant lui-même la réparation

140

Un véhicule subit une avarie au cours d'un transport. Le transporteur laisse au destinataire, concessionnaire d'une marque automobile, le soin d'effectuer lui-même la remise en état du véhicule endommagé et lui verse une indemnité. Le concessionnaire qui effectue lui-même la réparation d'un véhicule qu'il destine à la vente n'est redevable de la TVA ni sur le coût de la réparation ni sur le montant de l'indemnité qui lui est versée par le transporteur public, responsable de l'avarie ; en outre, il peut opérer la déduction de la taxe ayant grevé les fournitures et les pièces détachées utilisées pour la remise en état du véhicule. En conséquence, l'intéressé ne doit pas facturer la TVA sur les frais de réparation dont il demande le remboursement au transporteur (RM Dassié n° 7762, JO, débats AN n° 3 du 17 janvier 1970, p. 116).

2. Assurance-crédit

150

Pour se garantir contre les risques découlant de l'insolvabilité de leurs clients, certains commerçants souscrivent des contrats dits d'« assurance-crédit » auprès de sociétés d'assurances spécialisées qui se substituent aux débiteurs pour désintéresser, au moins partiellement, les créanciers impayés.

L'indemnité proprement dite versée en vertu d'un contrat d'assurance-crédit n'est pas imposable à la TVA. Par contre, la partie de la créance que le créancier récupère en sus de cette indemnité, soit directement, soit par l'intermédiaire de l'assureur, ne présente plus le caractère de dommages-intérêts et doit être soumise à la TVA.

Les sommes que la société d'assurance récupère éventuellement sur les débiteurs, au-delà du règlement fait à l'assuré et sans les lui reverser, sont soumises à la taxe unique sur les conventions d'assurance (CGI, art. 991 et suivants) et sont, de ce fait, exonérées de la TVA (CGI, art. 261, C-2°).

3. Indemnités perçues par les bailleurs en cas de résiliation d'un contrat de location

160

Les entreprises de crédit-bail ou de location simple proposent des contrats faisant généralement obligation à leurs clients de souscrire une assurance destinée à couvrir les dommages pouvant être causés au bien loué.

Le dommage peut notamment consister en la perte totale du bien à la suite, par exemple, d'un vol, d'un incendie ou d'un accident.

La police d'assurance ainsi souscrite par le locataire comporte, le plus souvent, une clause stipulant que l'indemnité prévue en cas de sinistre doit être versée directement au crédit-bailleur par la compagnie d'assurances.

170

Le Conseil d'État dans un arrêt du 29 juillet 1998 (CE arrêt du 29 juillet 1998 n° 146333, SNC Géfiroute) a jugé que les sommes perçues par un crédit-bailleur, en exécution de polices d'assurance que ses clients étaient contractuellement tenus de souscrire, n'étaient pas reçues en contrepartie de prestations de services effectuées à titre onéreux et ne devaient pas, dès lors, être soumises à la TVA. En effet, ces sommes, représentatives de la valeur vénale des véhicules assurés avant leur perte, n'ont pas pour objet de compenser le préjudice ayant résulté pour le bailleur de l'interruption prématurée du contrat, mais de le dédommager de l'inexécution par ses locataires de leur obligation de restituer le bien loué en fin de location.

Les indemnités ayant pour objet de dédommager les entreprises de crédit-bail ou de location simple de la seule perte du véhicule et qui correspondent à la valeur vénale du bien au moment du sinistre n'ont donc plus à être soumises à la TVA.

Il est précisé que lorsque l'indemnité versée par la compagnie d'assurances ne compense que partiellement la valeur vénale du bien, la somme complémentaire que peut, le cas échéant, verser le locataire pour que la compensation à ce titre soit totale, n'est pas non plus imposable à la TVA.

180

Par ailleurs, le régime de TVA des indemnités dites de résiliation destinées à compenser l'interruption prématurée des contrats et réclamées indépendamment des indemnités représentatives du dédommagement du sinistre subi par le bien loué, quel que soit leur mode de versement (par le client ou en exécution d'une police d'assurance) et de calcul est déterminé suivant les modalités figurant au BOI-TVA-BASE-10-10-10 au X § 270.

(190)

III. Sommes encaissées par les intermédiaires en remboursement des débours engagés au nom et pour le compte de leurs commettants

A. Généralités

200

Des termes du 2° du II de l'article 267 du CGI, il résulte que les intermédiaires n'ont pas à soumettre à la TVA les sommes que leur remboursent leurs commettants dans la mesure où ces remboursements :

- correspondant bien à des dépenses qui ont été engagées au nom et pour le compte de leurs mandants ;

- ont donné lieu à une reddition de compte précise ;

- sont justifiés dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'administration des Impôts ;

- sont portés dans des comptes de passage dans la comptabilité des intermédiaires.

210

Ces dispositions ne concernent que les sommes versées à des tierces personnes par un mandataire, au nom et pour le compte de son commettant, à l'exclusion, par conséquent, des dépenses engagées par un assujetti pour les besoins de sa propre entreprise (salaires versés au personnel, prix d'acquisition de biens ou services, etc.).

L'application de ces dispositions suppose donc essentiellement la mise en présence d'au moins trois personnes : le mandant, le mandataire et le fournisseur de biens ou de services.

220

L'exclusion de la base d'imposition est subordonnée au fait que l'intermédiaire :

- agit en vertu d'un mandat préalable et explicite et non pas présumé, ce qui exclut toute opération réalisée de la propre initiative de l'intermédiaire. Le mandat tacite peut toutefois être admis dès qu'il est suffisamment vraisemblable pour n'être pas mis en doute ;

- rend compte exactement à son commettant de l'engagement et du montant de ces dépenses ;

- justifie, auprès du service des impôts compétent, de la nature ou du montant exact des débours ;

- agit au nom du mandant (et pas en son nom propre). Cette dernière condition implique que dans ses relations avec les tiers auprès desquels il engage les dépenses, l'intermédiaire apparaît clairement comme le représentant du commettant.

Tel est le cas lorsque :

- le contrat passé avec le tiers mentionne expressément qu'il agit au nom d'autrui : cette condition n'est remplie que si le contrat indique le nom et la raison sociale, l'adresse ainsi que le numéro d'assujetti du mandant en ce qui concerne les opérations intracommunautaires pour lesquelles la communication au client de cette information est prévue ;

- en l'absence de contrat écrit, la facture est adressée directement par le tiers au mandant. Si la facture est adressée à l'intermédiaire, elle doit faire apparaître que celui-ci agit au nom d'autrui dans les même conditions que ci-dessus pour le contrat.

230

Les dépenses qui constituent pour un prestataire de simples charges d'exploitation, répercutées sur sa clientèle, ne peuvent être arbitrairement dissociées du prix de l'opération réalisée. Il est, par conséquent, nécessaire que l'intermédiaire puisse justifier par tous moyens appropriés (facture des fournisseurs de biens ou services, copie des comptes rendus ou factures détaillées adressées aux mandants, etc.), du montant ou de la nature des « débours », exclus de la base d'imposition.

Jugé que n'ont pas le caractère de débours les prélèvements effectués par un gérant d'immeubles sur les loyers et charges encaissés au nom de sociétés civiles immobilières et de copropriétés, dès lors que l'intéressé n'apporte ni la preuve que ces frais incombaient réellement auxdites sociétés civiles immobilières et de copropriétés ni celle qu'ils lui aient été purement et simplement remboursés. Ces sommes doivent, dès lors, être comprises dans les chiffres d'affaires imposables (CE, arrêt du 18 mai 1979 n° 08167).

Jugé qu'une association qui fournit à ses membres des prestations de services passibles de la TVA et qui, en contrepartie, perçoit des adhérents une cotisation et une participation aux frais ne peut être regardée comme se trouvant à leur égard dans la situation d'un mandataire : elle ne peut donc se prévaloir des dispositions qui excluent de la base d'imposition les sommes que les intermédiaires se font rembourser par leurs commettants (CE, arrêt du 15 février 1982, req. n° 27954).

Jugé que la circonstance qu'une entreprise ait été remboursée de ses charges de manière à ce que les résultats d'exploitation ne traduisent ni pertes, ni profits, ne suffit pas, à elle seule, à établir qu'elle a agi en rendant compte exactement de ses débours à son mandant (CE, arrêt du 17 mai 1985 n° 48414).

Une association qui a organisé un stage de danse, qui a assuré l'hébergement et la restauration des stagiaires qui l'avaient demandé, percevant en contrepartie les sommes qui lui ont permis de payer les fournisseurs des prestations, ne peut être regardée comme un intermédiaire, dès lors qu'elle n'a reçu des stagiaires aucun mandat et ne leur a pas rendu compte des dépenses qu'elles a ainsi effectuées (

CE, arrêt du 17 juin 1996 n° 95577).

En ce qui concerne les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques, un régime spécifique de détermination de la base d'imposition a été prévu (BOI-TVA-SECT-60).

B. Solutions particulières

1. Remboursement des charges et réparations locatives perçus par des bailleurs de leurs locataires

240

En matière de locations immobilières soumises de plein droit ou sur option à la TVA (RM Frédéric-Dupont n° 6057, JO AN du 8 février 1982, p.472) a précisé que les charges locatives qui présentent véritablement un caractère locatif, et dont le montant est avancé par le propriétaire pour le compte du locataire qui les lui rembourse exactement, sont exclues de la base d'imposition du propriétaire.

a. Les remboursements de charges locatives récupérables et de réparations locatives sont, en principe, inclus dans la base d'imposition du propriétaire

250

En application des dispositions du 2° du I de l'article 267 du CGI, les frais accessoires à une opération de location soumise, de plein droit ou sur option, à la TVA doivent être compris dans la base d'imposition du propriétaire. Tel est le cas des remboursements de charges ou réparations locatives perçus par le propriétaire de son locataire.

260

Pour les immeubles soumis à la réglementation sur les loyers d'habitation, au sens de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 modifiée ou de l'article L. 442-3 du code de la construction et de l'habitation (CCH), la liste des charges récupérables est respectivement fixée par le décret n° 87-713 du 26 août 1987 et par le décret n° 82-955 du 9 novembre 1982 modifié par le décret n° 86-1316 du 26 décembre 1986. Le décret n° 87-712 du 26 août 1987 fixe également la liste des réparations locatives incombant au locataire mais pouvant être payées par le propriétaire, qui sera ultérieurement remboursé par le locataire.

Remarque : Sont respectivement concernées les locations portant sur les locaux à usage d'habitation principale et à usage mixte professionnel et d'habitation principale et les locations concernant des immeubles appartenant aux organismes d'habitations à loyer modéré.

270

Pour les immeubles qui échappent à ces réglementations sur les loyers et dans lesquels, compte tenu de la destination des locaux, peuvent être réalisées des locations soumises à la TVA, une grande liberté contractuelle est laissée quant à la nature des charges à répartir. Dans ces situations, sont fréquemment mises à la charge du locataire les dépenses figurant sur les listes visées au point

précédent, mais des dépenses d'une autre nature peuvent également être conventionnellement récupérables sur le locataire.

Remarque : Sont notamment concernés les baux commerciaux ou les baux portant sur les locaux à usage exclusivement professionnel.

b. Le propriétaire peut, sous certaines conditions, exclure de sa base d'imposition le remboursement de certaines dépenses

1° Cas général

280

En application du 2° du II de l'article 267 du CGI, les bailleurs, lorsqu'ils se comportent en intermédiaires « transparents », n'ont pas à inclure dans leur base d'imposition les sommes que leur remboursent leurs commettants dès lors que les conditions suivantes sont remplies :

- les sommes correspondent à des dépenses qui ont été engagées au nom et pour le compte des locataires. En conséquence, dans ses relations avec les tiers auprès desquels il engage les dépenses, le bailleur doit clairement apparaître comme le représentant de ses locataires (cf. III-A § 200 à 230) ;

- ces sommes doivent être comptabilisées dans des comptes de passage ;

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

- les bailleurs doivent rendre compte exactement aux locataires de l'engagement et du montant des dépenses ;

- les bailleurs doivent justifier, auprès de l'administration, de la nature et du montant exact des débours.

290

Ne peuvent à l'inverse jamais remplir les conditions mentionnées au point précédent :

- les charges faisant l'objet d'un remboursement forfaitaire ;

- les dépenses qui ne peuvent être engagées au nom et pour le compte d'une autre personne que celle à qui elle incombe normalement (il s'agit par exemple des impôts, taxes et droits dont le bailleur est le redevable légal) ;

- les charges qui constituent des dépenses d'exploitation engagées par le bailleur pour les besoins de sa propre activité de location et qui ne présentent pas un lien matériel direct avec les éléments privatifs ou collectifs de la chose louée (il s'agit par exemple des charges supportées par le bailleur au titre des fluides consommés dans le local où il exerce son activité, de ses frais de déplacements ou d'hébergement, des dépenses de personnels qui ne relèvent pas des charges locatives récupérables visées au **III-B-1-a § 250 à 270**, de ses frais administratifs tels que frais d'affranchissement ou communications téléphoniques, etc.).

2° Mesure d'assouplissement concernant les charges et les réparations locatives

300

Agissant le plus souvent en leur nom propre auprès des fournisseurs, les propriétaires devraient, en principe, inclure dans leur base d'imposition à la TVA les remboursements des charges et réparations locatives perçus de leurs locataires.

310

Pour tenir compte des contraintes inhérentes à leur activité, les propriétaires, bien qu'agissant en leur nom propre, pourront exclure de leur base d'imposition les remboursements perçus des locataires au titre des charges et réparations locatives sous réserve des conditions suivantes :

- les remboursements doivent concerner des charges récupérables ou des réparations locatives visées au **III-B-1-a § 250 à 270**, à l'exclusion toutefois des impositions et redevances y figurant, et ce, même si la location en cause n'est pas régie par les textes qui y sont cités ;

- les conditions posées aux trois derniers tirets du **III-B-1-b-1° § 280 à 290** doivent être satisfaites.

320

Il sera en outre admis que les provisions pour charges soient exclues de la base d'imposition du bailleur à condition qu'il soit procédé à leur régularisation au moins une fois par an. A défaut, les provisions revêtent définitivement un caractère forfaitaire et, par suite, doivent être incluses dans la base d'imposition du bailleur.

2. Cas des syndicats de copropriétaires qui gèrent des immeubles ou des résidences avec services

a. Cas des syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une copropriété traditionnelle dont l'usage est limité à l'habitation ou à l'occupation professionnelle (activités commerciales, libérales) des immeubles

330

Le 2° du II de l'article 267 du CGI prévoit l'exclusion de la base d'imposition, sous certaines conditions, des dépenses engagées par des intermédiaires au nom et pour le compte de commettants.

340

Agissant le plus souvent en leur nom propre, les syndicats de copropriétaires qui rendent aux copropriétaires un service de gestion de l'immeuble, devraient soumettre à la TVA l'intégralité des remboursements de charges qu'ils perçoivent et pourraient déduire, sous réserve des limitations et des exclusions de droit commun, la TVA grevant les dépenses qui leur sont facturées.

350

Toutefois, pour tenir compte des contraintes inhérentes à leur activité, il a paru possible d'admettre que les syndicats de copropriétaires dont l'activité se limite à gérer des immeubles utilisés pour l'habitation ou pour une occupation professionnelle continuent à exclure de leur base d'imposition les versements effectués par les copropriétaires et destinés à couvrir les charges des syndicats (« remboursements de charges »).

Remarque : Il en va de même des unions de syndicats de copropriétaires (art. 29 de la loi du 10 juillet 1965 modifiée) lorsqu'elles agissent dans les mêmes conditions que les syndicats pour la répartition des charges de copropriété.

360

Le bénéfice de cette mesure est strictement limité aux « remboursements de charges » afférents :

- à la conservation, l'entretien et l'administration des parties communes ;

- aux éléments d'équipement commun (ascenseurs et monte-charges, installations de chauffage collectif et de conditionnement d'air, installations de production et de distribution d'eau chaude, compteurs, interphones, gaines à ordures, etc.) ;

- aux éléments d'équipement affectés à des services collectifs courants dans ce type de copropriété (jeux d'enfants, piscines et courts de tennis) à l'exclusion des sommes réclamées au titre de l'utilisation de ces équipements (droit d'usage, rémunération d'un professeur de tennis, etc.) ;

- aux services de gardiennage et d'enlèvement des ordures ménagères.

Il est précisé que les charges concernées peuvent constituer des frais propres du syndicat, employeur du personnel ou propriétaire des matériels.

370

L'exclusion de la base d'imposition est subordonnée dans tous les cas au respect des conditions suivantes :

- reddition de compte aux copropriétaires ;

- justification de la nature et du montant exact des débours.

b. Cas des syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une copropriété fournissant des services supplémentaires

380

Il s'agit principalement du cas des résidences avec services (résidences pour personnes âgées, par exemple).

Le syndicat de copropriétaires qui gère une résidence avec services exerce deux types d'activité : une activité liée à la gestion classique d'une copropriété et une activité liée à la gestion des services supplémentaires.

390

Pour la première de ces activités, le syndicat bénéficie de la mesure prévue au **III-B-2-a § 330 à 370** dans les mêmes conditions et limites.

400

En revanche, les services supplémentaires (restauration, soins, blanchissage, services de coiffure, installations sportives autres que celles qui sont considérées comme des services courants (cf. **III-B-2-a § 330 à 370**), animations, aide ménagère, etc.) et, le cas échéant, les livraisons de biens doivent être soumis à la TVA.

410

Ces opérations sont imposables qu'elles soient exécutées directement par le syndicat ou que celui-ci fasse appel à un fournisseur extérieur et quelles que soient les modalités selon lesquelles le prix en est réclamé aux copropriétaires : inclusion dans les charges communes de copropriété ou prix réclamé distinctement au copropriétaire.

Doivent donc être comprises dans la base d'imposition à la TVA de ces opérations, non seulement les sommes payées par les utilisateurs au titre de ces services mais aussi la quote-part des charges de copropriété relative à ces services : charges correspondant à la conservation, l'entretien et l'administration des parties communes affectées à ces services, aux éléments d'équipement, aux frais de personnel.

Remarque : Lorsqu'un syndicat de copropriétaires confie la gestion des services spécifiques à un organisme tiers avec mise à disposition des installations nécessaires, il est fréquent que celui-ci ne lui verse aucune contrepartie financière pour la mise à disposition des locaux. Dans cette situation, les charges de copropriété afférentes à l'entretien des locaux concernés que le syndicat réclame aux copropriétaires doivent être comprises dans la base d'imposition de l'organisme gestionnaire des services puisqu'elles constituent une quote-part du prix des services réclamé aux clients. L'organisme gestionnaire ne peut pas, en revanche, déduire la TVA incluse dans les charges de copropriété afférentes aux locaux mis à sa disposition.

Dans le cas où le syndicat de copropriétaires effectue une mise à disposition de ces locaux à titre onéreux, l'organisme gestionnaire pourra, selon les modalités habituelles, exercer un droit à déduction au titre de cette mise à disposition, le syndicat lui ayant délivré une facture établie à son nom et mentionnant la TVA conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI.

3. Cas particulier de certaines taxes qu'un prestataire de services se borne à recouvrer auprès du débiteur légal

420

Il convient de considérer que les taxes ou redevances encaissées par un redevable de la TVA ne doivent pas être comprises dans la base d'imposition des opérations au titre desquelles elles sont perçues dès lors que l'intéressé est à même de justifier du reversement intégral à la collectivité concernée des sommes encaissées dans les cas suivants :

- taxe de séjour définie à l'article L. 2333-29 du code général des collectivités territoriales (CGCT), instituée par les localités ayant le caractère de stations balnéaires, thermales, climatiques ou touristiques et dont les hôteliers et les logeurs perçoivent le montant pour le compte des receveurs municipaux ;

- droit de timbre sur les certificats d'immatriculation des véhicules à moteur et taxe différentielle sur ces véhicules que les concessionnaires de marque automobile se bornent à recouvrer auprès de leurs clients pour le compte du Trésor public. Au cas particulier, dispensés d'avoir à justifier de l'existence d'un mandat exprès de la part des acheteurs, les revendeurs doivent se conformer aux obligations prévues par l'article 289 du CGI et, à ce titre comptabiliser à part les sommes en question et les mentionner distinctement, sans taxe, sur les factures délivrées aux acquéreurs (RM Ligot n° 31546, JO AN du 11 août 1980, p. 3377).

430

Dès lors qu'elles enregistrent la valeur des produits débarqués et des transactions réalisées, les halles à marée sont amenées à percevoir diverses sommes (redevances, taxes, cotisations) auprès des vendeurs ou des acheteurs en vue de les reverser à divers organismes.

Le 2° du II de l'article 267 du CGI prévoit l'exclusion de la base d'imposition des sommes remboursées aux assujettis qui, agissant en qualité d'intermédiaire, effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants à condition :

- de porter les sommes correspondantes dans des comptes de passage ;

- de rendre compte aux commettants ;

- de justifier auprès du service des impôts de la nature et du montant exact des débours.

440

Lorsque ces trois conditions sont satisfaites, sont exclues de la base d'imposition à la TVA les sommes perçues au titre :

- de la redevance dite d'équipement des ports de pêche ;

Aux termes de l'article R*.213-1 du code des ports maritimes, les produits de la pêche débarqués dans les ports maritimes sont soumis à une redevance dite d'équipement des ports de pêche à la charge soit du vendeur, soit de l'acheteur des produits, soit de l'un et de l'autre dans les conditions fixées par le tarif de chaque port. Cette redevance, qui rémunère l'utilisation des infrastructures portuaires (amortissement et fonctionnement du port, hors halle à marée), est calculée sur la valeur des produits débarqués. Normalement, la redevance doit être acquittée à la direction générale des douanes et des droits indirects au moment du débarquement. Pour les ventes enregistrées en criée, elle doit être versée par le gestionnaire de la halle à marée qui retient le montant de la redevance afférente sur les ventes réalisées et le reverse à l'administration des douanes.

- de la taxe ONIP (Office national interprofessionnel des produits de la mer et de l'aquaculture) ;

- de la taxe due par les premiers acheteurs en criée instituée au profit du Comité national des pêches maritimes et des élevages marins ainsi qu'au profit des comités régionaux et locaux ;

- des cotisations versées à des organismes professionnels.

Les ventes en criée sont l'occasion pour divers organismes de percevoir par l'intermédiaire des halles à marée les cotisations volontaires ou obligatoires, à caractère social ou professionnel, de leurs adhérents (écoles maritimes, syndicats professionnels, organisations de producteurs, fonds de garantie ou d'entraide, etc.).

IV. Timbres divers

450

Le coût des timbres apposés par leur vendeur sur les traites qu'il tire sur les clients et dont il réclame le remboursement en sus du prix ne doit pas être inclus dans ce dernier pour le calcul de la TVA.

460

Les timbres d'affiches sont normalement à la charge de la personne qui fait afficher. Par suite, l'imprimeur, qui se fait rembourser le coût des timbres par lui apposés sur les affiches qu'il a confectionnées, n'a pas à acquitter la TVA sur le prix de ces timbres, à condition qu'il les facture à part et à prix coûtant. Mais s'il traite à forfait pour un prix global comprenant le coût des timbres, c'est ce prix global qui doit être retenu pour le calcul de ladite taxe.

V. Frais d'aide et d'assistance inclus dans le forfait d'hémodialyse à domicile

470

L'indemnité instituée par lettre-circulaire du 15 septembre 1983, correspondant aux frais d'aide et d'assistance d'une tierce personne, est versée à tous les dialysés à domicile par les associations qui se comportent, au cas particulier, comme de simples intermédiaires non rémunérés. Il s'agit d'une prestation en espèces de l'assurance maladie qui ne constitue pas, pour les associations, une recette imposable à la TVA dès lors qu'elle est reversée intégralement aux ayants droit. Dans l'hypothèse où un organisme redistributeur ne rétrocéderait pas la totalité de cette indemnité, la quote-part qu'il prélèverait devrait être soumise à la taxe (RM Bohl, n° 14037, JO, Sénat du 19 avril 1984, p. 616).