

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFiP

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Condition de lien direct pour les opérations réalisées à titre onéreux

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 1 : Opérations imposables

Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature

Section 1 : Condition de lien direct pour les opérations réalisées à titre onéreux

Sommaire :

I. Les principes

II. Les critères d'appréciation

A. La condition relative à l'existence d'un avantage directement procuré au client

B. La condition relative à l'existence d'un paiement en relation avec le service rendu

I. Les principes

1

Dans l'[arrêt du 8 mars 1988 \(aff 102/86\)](#), [Apple and Pear Development Council](#), la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a précisé que la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue.

Dans cette affaire, la CJCE a jugé que l'exercice par un organisme de droit public d'une activité de publicité, de promotion et d'amélioration de la qualité des pommes et des poires financée par une taxe annuelle obligatoire, ne constitue pas une prestation de services effectuée à titre onéreux. La Cour a notamment relevé :

- que les fonctions de l'organisme concernent les intérêts communs des producteurs ; les avantages qui découlent de ses services profitent à l'ensemble du secteur professionnel. Par suite, si les

producteurs individuels bénéficient d'avantages, ils les tirent indirectement de ceux qui reviennent à l'ensemble du secteur ;

- qu'il n'existe pas de relation entre le niveau des avantages que les producteurs individuels tirent des services rendus par l'organisme et le montant des taxes obligatoires qui leur sont imposées, calculées en fonction de la surface plantée, qu'ils sont obligés de payer. Ces taxes sont dues indépendamment de la question de savoir si un service spécifique confère un avantage au redevable de la taxe.

10

L'exigence d'un lien direct concerne de la même façon les livraisons de biens. À l'égard des critères dégagés par la jurisprudence, cette catégorie d'opérations est toutefois, par nature, moins susceptible de susciter des difficultés. Aussi, les développements qui suivent, bien que valant également pour les livraisons de biens, ne font parfois référence qu'aux prestations de services.

Cette exigence d'un lien direct doit être interprétée à partir des critères suivants dégagés de la jurisprudence du Conseil d'État.

II. Les critères d'appréciation

20

Pour déterminer si une opération est dans le champ d'application de la TVA, il convient de rechercher :

- si elle procure un avantage au client ; par commodité de langage, on parle aussi de service direct ou de service individualisé.

- et si le prix est en relation avec l'avantage reçu ; le terme de prix doit être interprété en fonction des précisions apportées au [II-B § 80](#).

Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA. Chacune de ces conditions doit être appréciée à partir des critères suivants.

A. La condition relative à l'existence d'un avantage directement procuré au client

30

Cette condition est remplie :

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;

- ou en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.

L'existence de cet engagement doit être recherché à partir des éléments de droit ou de fait (conventions, etc.).

Par exemple, dans l'[arrêt CODIAC \(CE, 6 juillet 1990, n° 88224\)](#), le Conseil d'État a établi une distinction entre :

- une activité située dans le champ d'application de la TVA qui consistait pour un comité à réaliser au profit d'une ville une étude dans le cadre d'une convention particulière et moyennant une rémunération spécifique ;

- une activité qui n'était pas située dans le champ d'application de la TVA consistant à favoriser l'expansion économique de la région et financée par des subventions versées globalement par la ville et la chambre de commerce. Cette activité ne correspond pas en effet pour la ville et la chambre de commerce à une prestation de service individualisée.

40

Le prix payé en contrepartie du service n'est pas nécessairement versé par le bénéficiaire de l'opération.

La contrepartie peut être acquittée par un tiers, c'est-à-dire par une personne autre que le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services :

- soit partiellement : par exemple dans le cas de subventions publiques qui complètent le prix versé par les usagers d'un service public imposable (ex. : le prix du transport effectué par une entreprise est payé en partie par l'utilisateur (billet) et en partie par les pouvoirs publics) ;

- soit totalement : par exemple dans le cas où une compagnie d'assurance se substitue à son client pour payer les loyers normalement dus par celui-ci à une entreprise de crédit-bail (cf. notamment [CE, 23 novembre 1992, n° 93866, Natio location](#)).

50

L'avantage retiré par le bénéficiaire de la prestation n'est pas nécessairement mesurable avec précision.

En effet, de nombreuses prestations de services se caractérisent par une obligation de moyens plus que par une obligation de résultats : ainsi l'impact d'une opération de promotion n'est pas toujours certain, ni mesurable. Dès lors, il suffit, pour que la condition soit remplie, qu'un avantage direct puisse être attendu par le client.

À cet égard, il convient de considérer que l'arrêt [Groupement pour le développement de la coiffure \(CE, 17 mars 1993, n° 73272\)](#) constitue un cas d'espèce. En effet, en règle générale, un organisme dont l'objet est de procéder à la promotion des produits fabriqués par ses membres moyennant une cotisation volontaire doit être considéré comme assujéti à la TVA.

60

Le service rendu peut être collectif à condition que les cotisants en tirent un avantage direct.

Lorsqu'un organisme exerce une action collective qui va dans le sens des intérêts particuliers et dont les cotisants tirent donc directement un avantage, la condition tenant à la perception d'un avantage individualisé est satisfaite.

Tel serait le cas, par exemple, d'un organisme chargé par ses membres de procéder à la promotion des produits qu'ils fabriquent mais sans mention de marques.

De même, le seul fait qu'un organisme agisse dans le cadre d'une mission d'intérêt général n'exclut pas qu'il soit assujéti à la TVA.

Mais il est nécessaire que les cotisants tirent un avantage direct de cette action collective.

Ainsi, exerce une activité située dans le champ d'application de la TVA, une association syndicale autorisée qui effectue des travaux collectifs pour protéger des terrains contre la mer moyennant une cotisation établie proportionnellement à l'intérêt qu'y trouve directement chaque propriétaire ([CE, 28 juillet 1993, n°46886, B,](#)).

En revanche, tel n'est pas le cas :

- d'un organisme agissant dans le cadre d'une mission de service public et qui peut, dans le but de faire prévaloir l'intérêt général à long terme, exercer une action qui irait à l'encontre des intérêts immédiats de ses cotisants et prendre le cas échéant des sanctions. Ainsi un comité économique agricole qui a pour mission légale d'appliquer sous le contrôle et avec l'aide financière de l'État des règles visant à discipliner l'organisation des productions agricoles (quotas de production) et les conditions de leur mise sur le marché, et qui peut, le cas échéant, prendre des sanctions financières, ne peut être regardé comme rendant des prestations de services individualisées ([CE, 9 mai 1990, n°82611, Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre](#)) ;

- d'une action collective qui profite directement à des tiers et non aux cotisants. Ainsi, il a été jugé que des laboratoires pharmaceutiques qui versent des cotisations calculées en fonction de leur chiffre d'affaires à une association chargée de diffuser gratuitement des informations relatives à l'emploi et aux conséquences de l'emploi de médicaments ne tirent aucun avantage commercial ou fonctionnel des actions de l'association.

Cette activité de l'association n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA (CAA Paris, 24 septembre 1992, 91PA00770 91PA00771 91PA00772, association BIAM).

70

Le service direct rendu peut avoir pour objet de satisfaire une obligation légale.

Certaines entreprises sont tenues du fait d'une disposition légale ou réglementaire d'effectuer certaines actions qu'elles peuvent mener elles-mêmes ou confier à des organismes spécialisés.

Lorsqu'elles s'adressent à des organismes extérieurs, ceux-ci exercent une activité placée dans le champ d'application de la TVA dès lors que les modalités de calcul des sommes versées au prestataire sont en rapport avec le service rendu.

Ainsi, une association inter-entreprises de médecine du travail doit être assujettie à la TVA sur les cotisations qu'elle perçoit de ses adhérents qui ont recours à ses services pour remplir l'obligation que la loi leur impose (CE, 20 juillet 1990, n°84846, APAS).

De même, sont assujettis à la TVA les organismes qui permettent aux entreprises de satisfaire à leur obligation de contribution à l'élimination des emballages ([articles R543-43 du code de l'environnement](#) et [R543-45 du code de l'environnement](#)) et qui perçoivent en contrepartie des sommes calculées en fonction du volume et de la nature de ces emballages.

80

RES n° 2007/31 (TVA)

Règles de TVA applicables à l'émission et à la distribution de coffrets cadeaux.

Question :

La commercialisation de coffrets cadeaux est-elle soumise à la TVA ?

Réponse :

1. Fonctionnement des coffrets cadeaux.

Les coffrets contiennent chacun un chèque cadeau sans valeur faciale d'une durée limitée qui peut être utilisé par leurs bénéficiaires pour acquérir des prestations hôtelières, para-hôtelières, de restauration ou de loisirs. Les formalités de réservation sont réalisées par les bénéficiaires eux-mêmes directement auprès des prestataires.

Ces coffrets cadeaux sont commercialisés directement par la société émettrice ou par l'intermédiaire de distributeurs.

Les chèques cadeaux, après avoir été remis par les bénéficiaires aux prestataires, sont ensuite adressés par ces prestataires à la société émettrice qui procède à leur remboursement à hauteur d'un prix contractuellement convenu avec ces derniers, sous déduction d'une rémunération correspondant aux frais de gestion.

2. Règles applicables au niveau de la société émettrice.

Dès lors qu'au moment de la vente des coffrets thématiques, la nature des prestations que le bénéficiaire des chèques cadeaux choisira ultérieurement ainsi que la date et l'identité du prestataire chargé de réaliser ces prestations ne sont pas déterminées de manière précise, il n'est pas possible de considérer, au regard du critère du lien direct (**cf. II**), que les sommes versées par les acquéreurs leur procurent un avantage individualisé se traduisant par un engagement de la part de la société émettrice de fournir un bien ou un service nettement individualisé.

Les sommes versées par les acquéreurs de coffrets cadeaux sont donc situées hors du champ d'application de la TVA. Les documents qui seraient éventuellement émis à l'occasion de la délivrance des coffrets cadeaux ne devront comporter aucune TVA facturée.

Pour les mêmes raisons, les sommes conservées par la société émettrice au titre des chèques périmés ou échangés ne sont pas constitutives d'un chiffre d'affaires imposable.

En revanche, les frais de gestion qui sont retenus par la société émettrice sur le montant des chèques cadeaux remboursés aux prestataires doivent être soumis à la TVA au taux normal, dès lors qu'ils constituent la contrepartie d'une prestation de services rendus à ces fournisseurs (Les commissions rémunérant ces frais de gestion doivent donner lieu à l'émission de factures en application des dispositions de l'article 289 du CGI et des articles 242 nonies du CGI et 242 nonies A de l'annexe II au CGI).

Ces sommes ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions du d du 1° de l'article 261-C du code général des impôts (CGI) puisque les chèques cadeaux ne constituent pas des moyens légaux de paiement (Cour de cassation, Chambre commerciale du 6 juin 2001, pourvoi n°99-18296 "Groupe Pinault-Printemps-Redoute",).

En contrepartie de la taxation de ses commissions, la société émettrice pourra déduire la TVA grevant les dépenses exposées pour réaliser ces prestations au profit de ces prestataires et notamment les frais de fabrication des coffrets ou d'impression des chèques cadeaux.

3. Règles applicables au niveau des prestataires ou fournisseurs.

Au moment où les chèques cadeaux seront acceptés par le prestataire ou le fournisseur en « paiement » des prestations de services ou livraisons de biens effectivement réalisées, l'ensemble des informations nécessaires pour appliquer à ces opérations les règles de TVA qui leur sont propres seront connues, afin de déterminer notamment le taux de TVA applicable. C'est donc à ce moment que la TVA due au titre de ces opérations devra être liquidée.

Au titre des ventes de biens au détail, la taxe est exigible à la date de reprise des bons par les commerçants dès lors qu'il peut être considéré que la livraison de ces biens est effectuée à l'instant où les bons sont repris par les points de vente.

Pour ce qui concerne les prestations de services, l'exigibilité interviendra également à la date de reprise des bons dès lors qu'il sera considéré que cette opération de reprise vaut encaissement du prix de l'opération au sens de l'article 269-2-c du CGI.

Les sommes constituant la rémunération de la prestation de la société émettrice et retenues par cette société sur le remboursement auquel donnent droit les bons, ne peuvent pas venir en diminution de la base d'imposition des prestataires ou fournisseurs qui ont accepté les bons.

Par contre, les prestataires ou fournisseurs pourront déduire la TVA grevant les frais de gestion facturés par la société émettrice dans les conditions de droit commun.

4. Règles applicables, le cas échéant, au niveau des distributeurs.

Il peut s'agir de magasins de détails ou de sites Internet.

Les distributeurs commercialisent les coffrets en leur nom propre et non pour le compte de l'émetteur. Ils achètent « ferme » les coffrets, en deviennent propriétaires, et supportent le risque de mévente de ceux-ci.

*Dans cette situation, et par identité de motifs avec ceux exposés plus haut (cf. **point 2**), les ventes de coffrets cadeaux réalisées par les distributeurs doivent être considérées comme étant situées hors du champ d'application de la TVA.*

En revanche, les distributeurs doivent, au moment où ils procèdent au rachat des coffrets cadeaux à la société émettrice, soumettre à la TVA la prestation de services de distribution qu'ils rendent à cette société et dont la valeur correspond à la différence entre le prix d'achat et le prix de revente du coffret convenu entre les parties. Corrélativement la société émettrice pourra procéder à la déduction de cette taxe dans les conditions de droit commun.

Les distributeurs commercialisent les coffrets au nom et pour le compte de la société émettrice.

*Dans cette situation, et par identité de motifs avec ceux exposés plus haut (cf. **point 2**), les sommes perçues par les distributeurs lors de la vente des coffrets cadeaux doivent être considérées comme étant situées hors du champ d'application de la TVA.*

*En revanche, les sommes perçues au titre de leurs prestations de diffusion doivent être soumises à la TVA et facturées dans les conditions de droit commun. A cet égard, et par identité de motifs avec ceux exposés plus haut (cf. **point 2**), ces prestations ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 261-C, 1° du CGI.*

B. La condition relative à l'existence d'un paiement en relation avec le service rendu

90

Après avoir déterminé l'existence d'un avantage direct, il convient de rechercher si le prix payé est en relation avec l'avantage obtenu par le bénéficiaire du service.

Cette notion de prix est utilisée ici par commodité. La jurisprudence utilise la notion de « contre-valeur » c'est-à-dire toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir (cotisations, redevances, prix, remise de biens ou prestations de services dans le cadre d'un échange, etc.) en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

Bien entendu, lorsqu'une opération est effectuée gratuitement, elle n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

Ainsi, un organisme établi à Amsterdam donnant gratuitement des informations sur Hong-Kong et qui est financé par des sommes versées par le Gouvernement de Hong-Kong n'est pas assujéti à la TVA dès lors qu'il rend des services exclusivement à titre gratuit (CJCE, aff.89/81, 1er avril 1982, Hong-Kong Trade Development Council).

Si l'opération n'est pas effectuée à titre gratuit, elle n'est imposable que si le financement obtenu est en relation avec le service fourni.

Ainsi, est placée hors champ, l'activité qui consiste à jouer de la musique sur la voie publique dès lors qu'il n'existe aucun rapport juridique entre le musicien et le passant, qu'il n'y a pas stipulation d'un prix et qu'il n'existe aucun lien nécessaire entre la prestation musicale et les versements auxquels elle donne lieu (CJCE, aff. C-16/93, 3 mars 1994, Tolsma).

En revanche, l'existence de cette relation ne fait pas de doute lorsqu'un prix est fixé dans le cadre de relations contractuelles définies par un contrat proprement dit, un barème, les statuts d'une association, etc.

Cette relation peut exister alors même que le prix ne correspond pas à la valeur économique du bien ou du service fourni.

Il suffit qu'il y ait une relation entre le prix et le service sans qu'il soit nécessaire que le prix soit proportionnel à la valeur du service.

Ces principes appellent les précisions suivantes :

100

La relation entre le prix et le service peut exister en cas d'opération à perte.

Il n'est pas nécessaire que le prix corresponde à la valeur économique normale du bien ou du service fourni pour qu'une opération entre dans le champ d'application de la TVA.

Ainsi, les opérations réalisées à perte n'échappent pas de ce seul fait au champ d'application de la TVA.

Toutefois, lorsque le prix est fixé à un niveau très inférieur au prix du marché et dans des conditions telles qu'il traduirait en réalité une libéralité, le fournisseur ne peut pas être regardé comme exerçant une activité économique. L'opération n'est alors pas située dans le champ d'application de la TVA (en ce sens, CJCE, aff. 50/87, 21 septembre 1988, recours contre le décret n° 79-310 du 9 avril 1979, dit décret « quinzisième »). La notion d'assujettissement n'exclut pas que dans le cadre d'une activité économique exercée au prix du marché, certains services puissent être rendus à prix réduit voire gratuitement.

110

Lorsqu'un contrat porte sur le droit d'accéder à un service, l'importance de l'utilisation effective de ce service est indifférente.

De nombreuses prestations consistent à permettre, moyennant le paiement d'un prix, l'accès à des services. Le degré d'utilisation effective de ces services par le client est indifférent pour l'appréciation de l'existence de la relation entre la contrepartie et l'avantage obtenu. Ainsi, une prestation n'est pas placée en dehors du champ d'application de la TVA du fait que le prix étant acquitté sous forme d'abonnement, l'utilisation effective des services proposés est laissée à la discrétion des abonnés, et que les services effectivement rendus peuvent varier considérablement d'un abonné à l'autre.

120

Le prix peut être acquitté sous forme de rabais.

Dans le cas où une relation est établie entre l'octroi d'un « rabais » à un client et un service rendu par le client au fournisseur, ce service entre dans le champ d'application de la TVA (CJCE, 23 novembre 1988, aff. 230/87, Naturally Yours Cosmetics).

En revanche, lorsqu'un service est rendu par un client à un fournisseur mais sans que ce service comporte une contrepartie financière précise (rabais, prix, etc.), ce service n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

130

Le paiement volontaire par le bénéficiaire du service (ou du bien) révèle en règle générale l'existence d'un lien avec le service rendu (ou le bien livré).

La démarche volontaire du bénéficiaire du service ou du bien suppose a priori que des avantages sont attendus en relation avec la somme acquittée. Cette présomption ne pourra en fait être renversée que dans le cas où aucun avantage individualisé ne serait reçu.

Ainsi, dans le cas d'un financement volontaire, la satisfaction de la première condition posée par la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (cf. [II § 20 à 70](#)) suffit en pratique à faire entrer une opération dans le champ d'application de la taxe.

140

Le caractère obligatoire du financement est un critère important mais non suffisant pour constater l'absence de lien direct.

Si une activité est financée par des cotisations obligatoires, il existe une forte présomption qu'il n'y ait pas de lien direct entre le montant des sommes versées et l'avantage obtenu en contrepartie.

Cela étant, il convient d'être en mesure de démontrer que la cotisation versée par chaque redevable n'est pas en rapport avec l'avantage obtenu.

Ainsi, dans l'arrêt *Apple and Pear* (cf. [I](#)), la CJCE avait en partie fondé sa décision sur le fait que les sommes payées par les producteurs étaient des taxes obligatoires dues indépendamment du fait de savoir si un service était rendu à chaque redevable de ces taxes. La Cour relevait qu'il n'était pas exclu que, dans certaines circonstances, seuls les producteurs de pommes ou seuls les producteurs de poires puissent tirer un avantage des activités de promotion du Council.

Le Conseil d'État a par ailleurs jugé qu'il n'y pas de lien direct entre les cotisations versées à l'ASSEDIC par les employeurs et les salariés et les avantages que ceux-ci peuvent retirer de la gestion d'une caisse d'allocation aux travailleurs privés d'emploi ; l'ASSEDIC n'est donc pas assujettie à la TVA (CE, 5 janvier 1994, n° 73875, Union des assurances de Paris).

150

En revanche, il convient de considérer que les activités financées directement par des taxes fiscales (impôts) ou parafiscales sont placées hors du champ d'application de la TVA.

Le mode de calcul de ces taxes, les exemptions qui s'y attachent et leur mode de recouvrement sont en effet incompatibles avec l'existence d'un paiement en rapport avec le service rendu.

Cette règle ne s'applique pas aux opérations financées par des redevances pour services rendus (cf. [CE, 28 juillet 1993, n° 46886, B](#)).

Bien entendu, elle ne fait pas échec à l'inclusion dans la base d'imposition, conformément aux dispositions de [l'article 267-I-1° du CGI](#), des taxes perçues en sus du prix.

160

Par ailleurs, la dénomination donnée par les parties au paiement est indifférente pour la détermination d'un lien direct.

Ainsi, les entreprises recourent de plus en plus fréquemment à la pratique des abandons de créances ou des subventions, notamment pour remédier aux difficultés économiques qu'ont à subir certaines d'entre elles.

Une telle pratique comporte des conséquences fiscales pour l'application de la TVA.

Lorsqu'un organisme est financé par des sommes qualifiées d'aides, de subventions, d'abandon de créances, 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 ;

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

En cas de réponse négative aux deux points ci-dessus, la subvention, l'aide ou le don n'est jamais imposable à la TVA.

Le régime des subventions, aides entre entreprises et dons est étudié au [BOI-TVA-BASE-10-10-10](#).

170

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

Pour être imposées à la TVA, les indemnités doivent correspondre à des sommes qui constituent la contrepartie d'une opération individualisée fournie à celui qui les verse.

Le régime des indemnités est étudié au [BOI-TVA-BASE-10-10-10 X](#).

180

Il convient donc de considérer qu'une opération est placée dans le champ d'application de la TVA lorsque deux conditions sont cumulativement remplies :

- le service doit procurer un avantage individualisé au bénéficiaire ;

- et la somme versée par le bénéficiaire doit être en relation avec l'avantage retiré de la prestation.

Ces exigences peuvent être compatibles avec le fait que :

- le service rendu :

- soit collectif ;
 - ne soit pas mesurable avec précision ;
 - ou s'inscrive dans le cadre d'une obligation légale.
- le prix :
- ne reflète pas la valeur « normale » de l'opération ;
 - prenne la forme d'un « rabais » ;
 - ne soit pas payé par le bénéficiaire mais par un tiers ;
 - ou soit acquitté sous forme d'abonnement.