

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-01/03/2017

Date de publication : 01/03/2017

Date de fin de publication : 13/11/2019

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Exonérations résultant de dispositions expresses de la loi

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 3 : Exonérations

Chapitre 1 : Opérations exonérées en régime intérieur

Section 6 : Exonérations diverses

Sous-section 1 : Exonérations résultant de dispositions expresses de la loi

Sommaire :

I. Activités relevant de la pêche

A. Pêcheurs et armateurs à la pêche

B. Halles à marée

1. Présentation des halles à marée

2. Règles applicables

a. Situation des pêcheurs et des armateurs

b. Situation des organismes gestionnaires des « halles à marée »

1° Services rendus par les halles à marée

2° Sommes collectées pour le compte de tiers

II. Travaux relatifs aux monuments commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts des guerres

A. Travaux de construction, d'aménagement, de réparation ou d'entretien

B. Monuments, cimetières ou sépultures commémoratifs

C. Collectivités ou organismes sans but lucratif

III. Services indispensables à l'utilisation de biens meubles ou immeubles rendus à leurs membres par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés

IV. Opérations d'assurance et de réassurance

A. Situation des assureurs

B. Situation des courtiers d'assurance et de réassurance

C. Situation des autres intermédiaires d'assurance

D. Situation des associations et des établissements de crédit réalisant des opérations portant sur des contrats d'assurance de groupe

E. Cas des entreprises régies par le code de la mutualité

V. Ventes de timbres fiscaux ou de timbres-poste

A. Timbres fiscaux

B. Timbres-poste

VI. Opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé

A. Opérations exonérées

B. Opérations exclues de l'exonération

1. Opérations se traduisant par la livraison matérielle des marchandises

2. Opérations à terme réalisées sur le marché libre

VII. Opérations liées à la garde d'enfants

A. Établissements concernés

B. Opérations exonérées

VIII. Prestations de services réalisées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs

IX. Opérations effectuées dans les lieux de vie et d'accueil

A. Établissements concernés

B. Opérations exonérées

1

Le code général des impôts (CGI) exonère de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

- certaines activités relevant de la pêche (CGI, art. 261, 2-4°) ;
- les travaux relatifs aux monuments aux morts de la guerre (CGI, art. 261, 4-10°) ;
- les services indispensables à l'utilisation de biens meubles ou immeubles, rendus sous certaines conditions à leurs membres par les personnes morales désignées à l'article 239 octies du CGI (CGI, art. 261 A) ;
- les opérations d'assurance et de réassurance et les activités d'entremise qui s'y rattachent (CGI, art. 261 C, 2°) ;
- les livraisons, à leur valeur officielle, de timbres fiscaux et de timbres poste ayant cours ou valeur d'affranchissement en France (CGI, art. 261 C, 3°) ;
- certaines opérations liées à la garde d'enfants (CGI, art. 261, 4-8° bis) ;
- les services rendus par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs (CGI, art. 261, 4-8° ter) ;
- les opérations effectuées dans les lieux de vie et d'accueil (CGI, art. 261, 7-1° quater).

I. Activités relevant de la pêche

A. Pêcheurs et armateurs à la pêche

10

Sont exonérées de la TVA les opérations effectuées par les pêcheurs et armateurs à la pêche, en ce qui concerne la vente des produits de leur pêche : poissons, crustacés, coquillages frais ou conservés à l'état frais par un procédé frigorifique (CGI, art. 261, 2-4°).

Cette énumération est limitative. En conséquence, les pêcheurs et armateurs à la pêche, à l'exception des pêcheurs en eau douce, sont redevables de la TVA pour les ventes des produits de leur pêche autres que ceux visés ci-dessus.

20

À noter que le 6° du II de l'[article 291 du CGI](#) exonère l'importation des produits de la pêche en l'état ou n'ayant fait l'objet que d'opérations destinées à les préserver en vue de leur commercialisation, par des entreprises de pêche maritime ([BOI-TVA-CHAMP-30-40 au II-C § 80](#)).

B. Halles à marée

30

Les halles à marée, également appelées criées, ont pour objet de faciliter la première commercialisation des produits de la pêche dans les ports, de telle sorte que les intérêts des usagers, vendeurs (pêcheurs et armateurs) et acheteurs (mareyeurs), soient sauvegardés.

1. Présentation des halles à marée

40

Les halles à marée peuvent être gérées par divers organismes : chambres de commerce et d'industrie, coopératives maritimes, comités locaux des pêches maritimes, sociétés d'économie mixte, etc.

50

Les conditions de fonctionnement de chaque halle à marée sont fixées par un règlement local d'exploitation, arrêté par le préfet sur proposition de l'organisme gestionnaire. Les dispositions communes à tous les règlements locaux d'exploitation des halles à marée sont fixées par l'[arrêté interministériel du 21 mai 1992](#).

60

Les halles à marée ont pour objet d'organiser le débarquement, la pesée, le tri, la conservation et la vente en gros aux enchères publiques de ces produits, l'enregistrement, la publicité des transactions et la communication pour le compte des producteurs des données statistiques relatives aux produits de la pêche qui ont été mis sur le marché.

La vente de la totalité des produits de la pêche maritime débarqués dans les limites de la zone portuaire est réalisée, ou non, aux enchères publiques. Les transactions réalisées sur ces produits sans commercialisation par la halle à marée peuvent néanmoins faire l'objet d'une obligation d'enregistrement par celle-ci.

70

Pour accéder aux services des halles, les acheteurs doivent être agréés. Notamment, les acheteurs doivent avoir pris un engagement d'achat minimum ou un engagement sur un nombre minimal de jours d'achat et présenter une caution correspondant à la couverture financière nécessaire à la garantie de leurs achats.

80

Les organismes, qui gèrent les halles à marée, ne deviennent jamais propriétaires des produits de la pêche. Ils n'assument pas le risque de mévente.

90

Les halles à marée peuvent recevoir des mareyeurs le prix de la vente des produits de la pêche et le reverser aux pêcheurs ou armateurs. Elles adressent aux pêcheurs, aux armateurs et aux mareyeurs des relevés respectivement de leurs ventes et de leurs achats en faisant apparaître l'origine (nom du vendeur ou du navire), la quantité, la valeur, la désignation des produits de la pêche (espèce, taille, présentation, qualité) et la destination des produits de la pêche (nom de l'acquéreur).

100

Les services rendus par les halles à marée tant aux pêcheurs qu'aux mareyeurs donnent lieu à la perception de diverses rémunérations : taxes de criée, redevances d'outillage ou de déchargement, etc. Par ailleurs, les halles à marée perçoivent de leurs usagers le remboursement de sommes qu'elles acquittent pour leur compte à divers organismes.

2. Règles applicables

110

Les organismes gestionnaires des halles à marée qui agissent dans les conditions décrites au **I-B-1 § 40 à 100**, interviennent en qualité de prestataires de services des pêcheurs, des armateurs et des mareyeurs. Leur rôle consiste à mettre leurs moyens en matériel et en personnel à disposition de ces professionnels, conformément à la réglementation ([décret n° 89-273 du 26 avril 1989 portant application du décret du 09-01-1852 modifié sur l'exercice de la pêche maritime et arrêté interministériel du 21 mai 1992 fixant les dispositions communes aux règlements locaux d'exploitation des halles à marée](#)).

Les transactions effectuées sous leur contrôle restent réalisées directement entre les pêcheurs, les armateurs et les mareyeurs.

Les règles applicables sont les suivantes.

a. Situation des pêcheurs et des armateurs

120

En application des dispositions du 4° du 2 de l'[article 261 du CGI](#), la vente des produits de leur pêche (poissons, crustacés, coquillages frais ou conservés à l'état frais par un procédé frigorifique) par les pêcheurs et les armateurs à la pêche maritime est exonérée. La vente des autres produits de leur pêche est, en revanche, soumise à la TVA (cf. [I-A § 10](#)).

130

Ayant la qualité d'assujettis, les pêcheurs et les armateurs doivent délivrer une facture à leurs clients mareyeurs en application de l'[article 289 du CGI](#). Il est admis que les relevés de ventes établis par les gestionnaires des halles à marée et adressés aux pêcheurs et aux armateurs tiennent lieu de factures pour ces derniers à condition que ces relevés fassent apparaître la date de la vente, la quantité, le prix, la nature des produits vendus, et la dénomination précise de l'acquéreur. Bien entendu, ce document ne doit pas mentionner la TVA puisque la vente en est exonérée.

b. Situation des organismes gestionnaires des « halles à marée »

1° Services rendus par les halles à marée

140

Les services des halles à marée effectués à titre onéreux entrent dans le champ d'application de la TVA (CGI, art. 256 et CGI, art. 256 A).

Ces services, lorsqu'ils sont fournis collectivement, sont généralement rémunérés par des taxes « de criée » *ad valorem* perçues auprès des pêcheurs, des armateurs et des mareyeurs. Les autres services (fourniture de moyens de manutention, glace, main d'œuvre, etc.) font l'objet de redevances « d'usage », « d'outillage » ou de rémunérations spécifiques.

150

En application du 7° du II de l'article 262 du CGI, les prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime et de leur cargaison, sont exonérées (BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10).

160

La liste des prestations pouvant bénéficier de cette exonération est fixée à l'article 73 B de l'annexe III au CGI et à l'article 73 C de l'annexe III au CGI. Elle comprend notamment l'utilisation des installations portuaires, le chargement et le déchargement du bateau ainsi que la location de matériel pour ces opérations, la location de contenants et de matériel de protection de la marchandise, l'usage des halles à marée pour la vente aux enchères des produits de la pêche maritime (BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10).

En application de ces dispositions, tous les services des halles à marée se rapportant aux opérations allant du débarquement jusqu'à la fin de l'enlèvement des lots par les mareyeurs bénéficient de l'exonération.

170

En revanche, les mises à disposition des « magasins de marée » au profit des mareyeurs, par exemple, s'analysent comme des locations de locaux aménagés obligatoirement soumises à la TVA.

2° Sommes collectées pour le compte de tiers

180

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.

190

Les règles applicables à ces sommes sont précisées dans le BOI-TVA-BASE-10-10-30 au III-B-3 § 430 à 440.

II. Travaux relatifs aux monuments commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts des guerres

200

Le 10° du 4 de l'article 261 du CGI exonère les travaux de construction, d'aménagement, de réparation et d'entretien des monuments, cimetières, sépultures, commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts des guerres, lorsque ces travaux sont effectués pour des collectivités

publiques ou des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif.

Pour bénéficier de l'exonération, les opérations en cause doivent remplir simultanément les trois conditions suivantes.

A. Travaux de construction, d'aménagement, de réparation ou d'entretien

210

Il doit s'agir de travaux de construction, d'aménagement, de réparation ou d'entretien.

L'exonération ne peut donc concerner que les opérations suivantes :

- travaux de construction d'ouvrages immobiliers ;
- travaux d'équipements, de réfection ou de réparation de tels ouvrages ;
- travaux d'entretien d'ouvrages immobiliers même s'ils ne présentent pas le caractère de travaux immobiliers.

B. Monuments, cimetières ou sépultures commémoratifs

220

Les opérations doivent porter sur des monuments, cimetières ou sépultures, commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts de guerres.

Pour l'application de l'exonération, il n'y a lieu de tenir compte :

- ni de la nationalité des combattants, héros, victimes ou morts à l'intention desquels l'ouvrage est érigé ;
- ni des circonstances dans lesquelles ils se sont illustrés, ont été blessés, ont souffert ou ont trouvé la mort (combat, captivité, déportation, etc.) ;
- ni du conflit à l'occasion duquel ces événements se sont produits (guerres de 1870, de 1914-1918, de 1939-1945 ; conflits d'Indochine et d'Algérie).

Mais, dès lors qu'ils ne sont pas destinés, dès l'origine, à perpétuer le souvenir d'une personne ou d'un événement, les ouvrages militaires, restaurés et aménagés pour en permettre la visite, ne constituent pas des monuments commémoratifs au sens du 10° du 4 de [l'article 261 du CGI](#).

Par ailleurs, l'exonération ne s'applique pas aux travaux portant sur des ouvrages (monuments, plaques, etc.) destinés à commémorer des actes de courage ou de dévouement accomplis en temps de paix, ou érigés en souvenir des victimes d'accidents ou de sinistres.

C. Collectivités ou organismes sans but lucratif

230

Les travaux doivent être effectués pour des collectivités publiques ou des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif.

Les entreprises doivent pouvoir justifier à l'aide de documents suffisamment explicites (contrats, marchés, attestations, correspondances) qu'elles ont effectivement traité avec une collectivité publique (État, région, département, commune) ou un organisme légalement constitué agissant sans but lucratif (association d'anciens combattants, de déportés, de résistants, de victimes de la guerre, etc.).

Remarque : L'exonération n'est pas étendue aux sous-traitants et aux fournisseurs. Ceux-ci doivent, en conséquence, acquitter et facturer la TVA aux entrepreneurs titulaires du marché qui peuvent en opérer la déduction ou bénéficier, le cas échéant, de la restitution de la TVA.

III. Services indispensables à l'utilisation de biens meubles ou immeubles rendus à leurs membres par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés

240

Selon les dispositions de l'article 261 A du CGI, les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble, bénéficient d'une exonération de la TVA pour les services indispensables à l'utilisation du bien et qu'elles fournissent moyennant, indépendamment des apports, le strict remboursement par les membres de la part qui leur incombe dans les dépenses communes.

250

Toutefois, l'exonération n'est pas applicable aux personnes morales en cause qui réalisent avec des tiers, c'est-à-dire des personnes qui ne font pas partie de leurs membres, des opérations productives de recettes à moins qu'il ne s'agisse d'opérations accessoires n'excédant pas 10 % de leurs recettes totales ou résultant d'une obligation imposée par la puissance publique.

IV. Opérations d'assurance et de réassurance

260

Aux termes du 2° de l'article 261 C du CGI sont exonérées de la TVA « les opérations d'assurance, de réassurance ainsi que les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et intermédiaires d'assurance ».

RES N°2010/02 (TVA) du 26 janvier 2010 : Régime applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée aux cessions de contrats d'assurance et de réassurance.

Question : Quelles sont les règles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à la cession de contrats d'assurance ou de réassurance ?

Réponse : Les dispositions du 2° de l'article 261 C du CGI prévoient que les opérations d'assurance et de réassurance ainsi que les prestations de services

afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et intermédiaires d'assurance sont exonérées de TVA. Ces dispositions transposent le a du paragraphe 1 de l'article 135 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA.

*Jusqu'à présent, les commentaires formulés par l'Administration au sujet de ces dispositions précisent que les assureurs et ré-assureurs sont exonérés de TVA pour leurs opérations d'assurance et de réassurance ainsi que pour toutes les opérations qui sont accomplies par ces opérateurs agissant en tant que tels dans le cadre de leurs activités réglementées (cf. **IV-A § 270**).*

Ainsi, ces commentaires conduisent à faire bénéficier de l'exonération de la TVA la gestion ou l'exploitation d'un portefeuille de contrats d'assurance ou d'une branche de portefeuille de contrats d'assurance. De même, relèvent de cette exonération les opérations consistant pour un assureur ou un ré-assureur à céder tout ou partie de son portefeuille de contrats d'assurance ou de réassurance.

Toutefois, par un arrêt du 22 octobre 2009 (CJUE, aff. C-242/08, [Swiss Re Germany Holding GmbH](#)), le juge communautaire a considéré que la cession à titre onéreux d'un portefeuille de contrats de réassurance vie ne constitue pas une opération d'assurance au sens des dispositions du a du paragraphe 1 de l'article 135 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Pour la Cour, une telle opération n'a pas non plus vocation à bénéficier des exonérations mentionnées aux c) et d) du paragraphe 1 de l'article 135 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 qui concernent les opérations financières. Une telle prestation de services est donc en principe taxable de plein droit.

Pour autant, les transferts de contrats d'assurance ou de réassurance se traduisent à la fois par des transferts d'actif et de passif, le cessionnaire des contrats reprenant, avec l'accord des assurés, les droits et les obligations y attachés. De tels transferts doivent donc être qualifiés de transfert d'une universalité partielle au sens des articles 19 et 29 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 qui autorisent les États membres à considérer qu'à l'occasion de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens ni prestation de services n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant.

Dès lors, les prestations de services effectuées à l'occasion des transferts de contrats d'assurance ou de réassurance bénéficient de la dispense de TVA prévue à l'article 257 bis du CGI.

Il résulte de la jurisprudence de l'Union européenne (CJUE, affaire C-224/11, [BGZ Leasing sp. Z o.o.](#), arrêt du 17 janvier 2013 et CJUE, affaire C-584/13, [DGFIP c./ Sté Mapfre Asistencia Compania Internacional de Seguros y Reaseguros et Sté Mapfre Warranty spa](#), arrêt du 16 juillet 2015) que la prestation d'assurance d'un bien vendu ou donné en location, d'une part, et la prestation consistant en la location ou la vente de ce même bien, d'autre part, sont dissociables lorsque la prestation d'assurance est facultative et qu'une telle prestation peut être recherchée auprès d'un autre opérateur que celui réalisant la vente ou la location du bien à assurer.

Faisant application de ces principes, la Cour administrative d'appel de Lyon a, par un arrêt rendu le 13 décembre 2016 (CAA, arrêt du 13 décembre 2016, n° [15LY01413](#)) jugé que les prestations d'assurance et de transport proposées par la société Favre Sports en complément de son activité de location de skis, dont il n'était pas contesté qu'elles étaient facultatives et que, s'agissant de l'assurance, elle pouvait être assurée par d'autres opérateurs, n'étaient pas accessoires à la

prestation principale dès lors qu'elles n'étaient pas indispensables à l'exercice de cette dernière et constituaient une fin en soi pour les clients de la société.

A. Situation des assureurs

270

Les sociétés ou compagnies d'assurance et tous autres assureurs, dont plus particulièrement les mandataires généraux de sociétés étrangères d'assurance, sont exonérés de la TVA pour leurs opérations d'assurance et de réassurance ainsi que pour toutes les opérations qui sont accomplies par les sociétés ou compagnies d'assurance agissant en tant que telles dans le cadre de leur activité réglementée.

Il en est ainsi, lorsqu'en application des dispositions de l'[article R. 322-2 du code des assurances](#), les sociétés ou compagnies d'assurance font souscrire des contrats d'assurance pour le compte d'autres entreprises agréées, conformément à un accord conclu dans les conditions prévues à l'[article L. 310-5 du code des assurances](#) ou lorsqu'elles gèrent ou exploitent un portefeuille ou une branche de portefeuille d'une autre société ou compagnie. Cette exonération ne peut cependant pas être étendue à des entreprises régies par le code de la mutualité (cf. [IV-E § 320](#)).

280

Les opérations autres que celles d'assurance et de réassurance doivent être soumises à la TVA.

Il en est notamment ainsi des opérations de fabrication et de vente d'imprimés, des opérations de prestations de services qui ne constituent pas des prestations afférentes à des opérations d'assurance.

B. Situation des courtiers d'assurance et de réassurance

290

Les courtiers d'assurance et de réassurance sont exonérés pour les opérations qu'ils réalisent dans le cadre de leur activité réglementée, notamment par les dispositions de l'[article R. 511-2 du code des assurances](#), de l'[article R. 513-1 du code des assurances](#) et de l'[article R. 514-1 du code des assurances](#). Il est précisé qu'aux termes de ces dispositions, les courtiers d'assurances doivent justifier d'une immatriculation au registre du commerce et des sociétés et satisfaire aux conditions de capacité professionnelle.

Ainsi, l'exonération s'applique notamment lorsqu'une opération de courtage d'assurance donne lieu à l'intervention de plusieurs courtiers et à partage de la rémunération. Qu'il s'agisse de cocourtage (intervention conjointe de plusieurs courtiers recevant directement chacun sa part de rémunération) ou de sous-courtage (rétrocession par un courtier à un confrère d'une partie de sa rémunération), les sommes acquises par chacun des intervenants sont exonérées de la TVA.

Il en est de même dans l'hypothèse où un courtier d'assurance gère ou exploite un portefeuille de courtage qui ne lui appartient pas, s'il est établi que ce portefeuille appartient à un courtier habilité.

En définitive, demeurent seules imposables les opérations accomplies par des courtiers n'agissant pas en tant que tels ou qui ne constituent pas des prestations de services afférentes à des opérations d'assurance.

C. Situation des autres intermédiaires d'assurance

300

Les autres intermédiaires d'assurance, qui sont ceux désignés à l'[article R. 511-2 du code des assurances](#) et à l'[article R. 512-3 du code des assurances](#), parmi lesquels figurent les agents généraux d'assurances et les agents souscripteurs de branches maritime et transport sont exonérés de la taxe dans les mêmes conditions que les courtiers d'assurance et de réassurance.

Cette exonération concerne l'activité d'agence générale d'assurance quelles que soient la forme juridique ou les modalités selon lesquelles elle est exercée. Elle résulte d'un avis du Conseil d'État du 23 mars 1982 selon lequel les agents généraux d'assurance, libres d'organiser leur agence, peuvent s'associer sous toutes les formes du droit commun pour l'exercice de leur profession.

D. Situation des associations et des établissements de crédit réalisant des opérations portant sur des contrats d'assurance de groupe

310

L'exonération du 2° de l'[article 261 C du CGI](#) bénéficie également :

- aux associations qui gèrent les sinistres couverts par un contrat d'assurance de groupe souscrit par elles dans les conditions fixées par l'[article L. 141-1 du code des assurances](#) et l'[article R. 512-4 du code des assurances](#) ;

- aux établissements de crédit qui interviennent pour le placement des contrats d'assurance de groupe dans les conditions définies par le code des assurances (ces établissements agissent notamment en vertu de l'[article L. 311-2 du code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#) et de l'[article L. 511-3 du CoMoFi](#)).

E. Cas des entreprises régies par le code de la mutualité

320

Les entreprises régies par le code de la mutualité peuvent faire souscrire des contrats d'assurance pour le compte d'une société ou compagnie d'assurances ou gérer un portefeuille ou une branche de portefeuille d'une société ou compagnie d'assurances.

L'exonération de taxe sur la valeur ajoutée des opérations d'assurance et de réassurance, ainsi que des prestations de services afférentes à ces opérations, prévue au 2° de l'[article 261 C du CGI](#), n'est accordée que lorsque celles-ci sont réalisées par des intermédiaires expressément désignés par le code des assurances. L'activité d'intermédiation en assurance ou en réassurance ne peut être exercée que par les catégories de personnes mentionnées à l'[article R. 511-2 du code des assurances](#). Les entreprises régies par le code de la mutualité ne sont pas comprises dans ces catégories. Elles ne sont donc pas habilitées par le code des assurances à effectuer des opérations d'intermédiaires en assurance. Dans ces conditions, les rémunérations que ces entreprises recevraient de la part des entreprises d'assurance ne pourraient juridiquement s'analyser que comme des prestations de services de droit commun. Ces rémunérations ne peuvent donc pas bénéficier de l'exonération prévue au 2° de l'[article 261 C du CGI](#). Elles

doivent être obligatoirement soumises à la TVA. (RM Debré n° 18995, JO AN du 12 mars 1990, p. 1189).

Remarque : Les dispositions exposées au **IV-A § 270** ne peuvent donc pas être étendues à des entreprises régies par le code de la mutualité.

V. Ventes de timbres fiscaux ou de timbres-poste

330

Le 3° de l'article 261 C du CGI exonère les livraisons, à leur valeur officielle, de timbres fiscaux et de timbres-poste ayant cours ou valeur d'affranchissement en France.

Cette exonération ne concerne que les « livraisons », c'est-à-dire les ventes, à l'exclusion de toutes autres opérations (impression, transports, etc.).

A. Timbres fiscaux

340

L'exonération concerne les timbres fiscaux de toute nature ayant cours en France, c'est-à-dire les timbres de quittance, d'enregistrement, de permis, de chancellerie, les vignettes fiscales, etc. Ces impressions sont vendues, pour le compte de l'État, par des fonctionnaires ou des préposés de la Direction générale des finances publiques.

Les ventes de timbres fiscaux n'ayant plus cours en France qui sont effectuées par certains négociants sont soumises au régime applicable aux ventes de timbres de collection.

B. Timbres-poste

350

Par timbres-poste, il convient d'entendre les timbres normalement utilisés en France pour affranchir les correspondances ainsi que les timbres de surtaxes, timbres pour colis postaux, aérogrammes, etc.

Ces timbres-poste sont généralement vendus à leur valeur faciale (y compris, le cas échéant, le montant des surtaxes) par des fonctionnaires ou préposés de la Poste. Ces ventes sont exonérées de la TVA. L'exonération est étendue, par mesure de tolérance, aux ventes de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement dans la Principauté d'Andorre ou celle de Monaco qui sont effectuées dans certains bureaux de poste français.

Il arrive également que des timbres-poste ayant valeur d'affranchissement en France soient revendus, en gros ou au détail, par des négociants en timbres-poste à d'autres négociants ou à des collectionneurs. Ces ventes sont soumises au régime de TVA applicable aux ventes de timbres de collection dans les conditions de droit commun, sauf dans les cas extrêmement rares où elles seraient faites à un prix inférieur ou égal au montant de la valeur faciale du timbre.

VI. Opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé

360

L'exonération de TVA prévue par le 4° du 1 de l'article 261 du CGI concerne les opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé, à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière (et à la suite desquelles le dernier acheteur se fait livrer réellement le lot de marchandises faisant l'objet de la filière).

A. Opérations exonérées

370

L'exonération concerne :

- tous les profits qui sont tirés de l'exécution d'un ordre passé sur un marché à terme ;
- quelle que soit la qualité ou la situation du donneur d'ordre au regard de la TVA.

B. Opérations exclues de l'exonération

380

L'exonération de TVA ne s'applique pas aux deux catégories d'opérations ci-après.

1. Opérations se traduisant par la livraison matérielle des marchandises

390

Ces opérations sont assimilées à des livraisons de biens et sont taxables dans les conditions habituelles au taux applicable aux biens concernés.

Exemple : Sur un marché à terme sur marchandises réglementé, X s'engage auprès de Y à lui livrer, dans les trois mois, 50 tonnes d'un produit pour le prix de 50 000 €. Cette promesse de livraison à terme constitue le contrat coté sur le marché à terme. À l'expiration du délai de trois mois, deux situations peuvent se présenter :

- premier cas : avant l'expiration du délai de trois mois, Y a revendu ce contrat à Z. Le profit réalisé par Y à l'occasion de la cession de ce contrat est exonéré de TVA ;
- deuxième cas : à l'expiration du délai de trois mois, Y n'a pas revendu ce contrat. Il y a dénouement de l'opération. Y reçoit de X la livraison effective de 50 tonnes du produit pour le prix fixé lors de la signature du contrat (50 000 €). X, qui est détenteur de la marchandise ou qui se l'est procurée sur le marché, exécute son contrat de livraison, facture la TVA à Y sur le montant de cette transaction de 50 000 €.

2. Opérations à terme réalisées sur le marché libre

400

Ces opérations sont exclues de l'exonération par le 4° du 1 de l'article 261 du CGI. Elles sont soumises aux règles prévues pour les ventes par filière (BOI-TVA-BASE-10-10-30 au III-B-3 § 420 à 440).

VII. Opérations liées à la garde d'enfants

410

Le 8° bis du 4 de l'[article 261 du CGI](#) exonère les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la garde d'enfants par les établissements visés aux deux premiers alinéas de l'[article L. 2324-1 du code de la santé publique](#) et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans.

A. Établissements concernés

420

Sont concernés, quelle que soit la personne qui les gère (collectivité publique, association, entreprise), les établissements et services, couramment dénommés « crèches », qui assurent l'accueil régulier d'enfants de moins de trois ans. L'exonération n'est pas remise en cause si les « crèches » reçoivent occasionnellement des enfants de moins de six ans. En revanche, l'exonération ne s'étend pas aux structures dénommées « jardins d'enfants » qui assurent l'accueil exclusif des enfants de plus de deux ans.

Sont en particulier exonérés de TVA les prestataires qui accomplissent les opérations caractéristiques d'une « crèche », en permettant l'accueil effectif des enfants. Tel n'est pas le cas, à l'inverse, lorsque le prestataire effectue uniquement la gestion administrative et financière de la crèche.

430

Il est toutefois rappelé que les opérations qui ne sont pas exonérées en application du 8° bis du 4 de l'[article 261 du CGI](#) peuvent, dans certains cas, ne pas être soumises à la TVA en application d'autres dispositions légales, en particulier en application de l'[article 256 B du CGI](#) (personnes morales de droit public) ou du b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI (organismes sans but lucratif).

B. Opérations exonérées

440

L'exonération s'applique à toutes les sommes qui constituent la contrepartie de prestations de garde d'enfants, quelles que soient, d'une part, leur dénomination (réservation de berceaux, subventions, prestation de services unique, participation des familles) et, d'autre part, la qualité de la personne qui les verse (parents, entreprises, collectivités publiques, caisses d'allocations familiales).

Elle s'applique également à toutes les prestations de services et livraisons de biens étroitement liées à la garde d'enfants, par exemple la fourniture de repas ou la délivrance de menus matériels. Tel n'est pas le cas, à l'inverse, pour les achats de biens ou de services effectués en amont par le gestionnaire (matériels de puériculture, denrées alimentaires, prestations de gestion administrative et financière, d'études ou de montage de projet par exemple).

VIII. Prestations de services réalisées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs

450

Le mandataire judiciaire à la protection des majeurs exerce les mesures de protection des majeurs que le juge des tutelles lui confie dans le cadre de la sauvegarde de justice ou au titre de la curatelle, de la tutelle ou de la mesure d'accompagnement judiciaire, conformément à l'article L. 471-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF).

A ce titre, le mandataire perçoit une rémunération calculée en fonction des revenus de la personne protégée, dans les conditions fixées par l'article L. 471-5 du CASF.

Le 8° ter du 4 de l'article 261 du CGI exonère les prestations de services réalisées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs au sens de l'article L. 471-2 du CASF.

IX. Opérations effectuées dans les lieux de vie et d'accueil

460

Le 1° quater du 7 de l'article 261 du CGI exonère les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par les lieux de vie et d'accueil visés au III de l'article L. 312-1 du CASF, dans le cadre de leur mission d'insertion sociale telle que définie au I de l'article D. 316-1 du CASF.

A. Établissements concernés

470

Sont concernés les lieux de vie et d'accueil mentionnés au III de l'article L. 312-1 du CASF, quelle que soit la forme juridique sous laquelle ces établissements sont exploités (associations, structures privées à caractère commercial, établissements publics, etc.), et quel que soit le type de public qu'ils accueillent (CASF, art. D. 316-2, I) : enfants et jeunes majeurs bénéficiaires d'une protection administrative ou judiciaire, mineurs ou majeurs présentant des troubles psychiques, mineurs ou majeurs handicapés ou présentant des difficultés d'adaptation, personnes en situation de précarité ou d'exclusion sociale.

B. Opérations exonérées

480

L'exonération s'applique à toutes les sommes, versées sous forme de forfait journalier, qui constituent la contrepartie des services rendus par les lieux de vie et d'accueil dans le cadre de leur mission d'insertion sociale, et ce quelle que soit la qualité de la personne qui les verse : État, départements, établissements sanitaires ou médico-sociaux, familles (CASF, art. D. 316-2, IV).

Ainsi, elle s'applique au forfait journalier de base prévu au 1° du II de l'article D. 316-5 du CASF, lequel rémunère, d'une part, les prestations effectuées par les lieux de vie et d'accueil au titre de leur mission d'accompagnement social, et d'autre part, l'ensemble des prestations de services et livraisons de biens qui sont étroitement liées à l'exercice de cette mission : fourniture de logement et de nourriture, blanchisserie, prestations d'animation, loisirs, transports des personnes accueillies, etc.

Cette exonération s'applique également au forfait journalier complémentaire susceptible d'être alloué aux lieux de vie et d'accueil dans les conditions prévues au 2° du II de l'article D. 316-5 du CASF dès lors que celui-ci constitue la contrepartie d'opérations spécifiques qui, bien qu'elles ne soient pas couvertes par le forfait de base, demeurent néanmoins étroitement liées à la mission d'insertion sociale dévolue à ces organismes.