

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/04/2018

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Enseignement

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 2 : Professions libérales et assimilées

Sous-section 5 : Enseignement

Sommaire :

I. Enseignement scolaire et universitaire

A. Établissements d'enseignement concernés

B. Opérations exonérées

1. Livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à l'enseignement

2. Prestations de services effectuées par les universités ou les établissements d'enseignement pour leurs propres besoins

II. Formation professionnelle continue

A. Régime applicable aux personnes morales de droit public réalisant des opérations de formation professionnelle continue

1. Personnes concernées

2. Portée de l'exonération

B. Régime applicable aux personnes de droit privé réalisant des opérations de formation professionnelle continue

1. Conditions à remplir pour demander l'attestation

a. Personnes de droit privé concernées

b. Service auprès duquel la demande doit être présentée

c. Formalisme de la demande

2. Conditions et effets de la délivrance et du retrait de l'attestation

a. Délivrance de l'attestation

b. Retrait de l'attestation

3. Portée de l'exonération

4. Contrôle par le service des impôts

C. Actions réalisées en faveur des demandeurs d'emploi et des personnes en difficulté, et prestations de formation professionnelle continue réalisées en sous-traitance

III. Cours ou leçons particulières

1

Les activités d'enseignement entrent dans le champ d'application de la TVA dès lors qu'il s'agit d'une prestation de services relevant d'une activité économique effectuée à titre onéreux.

Toutefois, l'[article 261-4-4° du code général des impôts \(CGI\)](#) exonère de la TVA, sous certaines conditions, les types d'enseignement suivants :

- l'enseignement scolaire, universitaire, technique, professionnel, agricole, à distance ;
- la formation professionnelle continue, telle que définie par les dispositions législatives et réglementaires qui la régissent, assurée soit par les personnes morales de droit public, soit par des personnes de droit privé titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue ;
- les cours ou leçons particulières dispensés par des personnes physiques et rémunérées directement par les élèves.

I. Enseignement scolaire et universitaire

A. Établissements d'enseignement concernés

10

L'exonération concerne :

- les établissements publics du premier degré, du second degré ou supérieur, ainsi que les établissements comparables du secteur privé régis par les [articles L151-3 du code de l'éducation](#), [L 212-2 du code de l'éducation](#), [L441-1 du code de l'éducation](#) à [L441-9 du code de l'éducation](#), [L442-3 du code de l'éducation](#), [L424-1 du code de l'éducation](#) à [L424-4 du code de l'éducation](#) et [L731-1 du code de l'éducation](#) à [L731-16 du code de l'éducation](#) ;

- les établissements du secteur public qui dispensent un enseignement universitaire : universités ou autres établissements publics à caractère scientifique et culturel relevant du ministère chargé de l'enseignement supérieur ainsi que les unités d'enseignement et de recherche qui leur sont rattachés (certaines écoles d'ingénieurs, ainsi que les instituts universitaires de technologie) ;

Il en est de même des établissements privés visés aux [articles L613-7 du code de l'éducation](#), [L714-2 du code de l'éducation](#), [L719-10 du code de l'éducation](#) et [L719-11 du code de l'éducation](#) ;

- les écoles techniques publiques ou privées qui dispensent un enseignement technique ou professionnel du second degré ou supérieur, y compris les centres de formation d'apprentis (CFA), et

dont les conditions d'ouverture et de fonctionnement sont réglementées par les [articles L441-10 du code de l'éducation à L441-13 du code de l'éducation](#), [L443-1 du code de l'éducation à L443-4 du code de l'éducation](#) et [L424-1 du code de l'éducation à L424-4 du code de l'éducation](#) et le [décret n° 56-931 du 14 septembre 1956](#) ;

- les établissements qui dispensent un enseignement et une formation professionnelle agricole organisés par la [loi n° 60-791 du 2 août 1960](#). L'enseignement agricole relève, en principe, du ministère chargé de l'agriculture, à l'exception toutefois d'une partie de l'enseignement supérieur qui dépend du ministère chargé de l'enseignement supérieur ;

- les établissements régis par les [articles L444-1 du code de l'éducation à L444-11 du code de l'éducation](#) et les textes subséquents qui dispensent, à distance, un enseignement primaire, secondaire, technique ou supérieur (enseignement par correspondance). Ces établissements sont soumis à la taxe au titre des autres catégories d'enseignement qu'ils dispensent (cours de langue, d'arts d'agrément, de graphologie, d'astrologie, de yoga, etc.).

20

Ces exonérations s'appliquent aux organismes de droit public et de la même façon aux organismes de droit privé dès lors qu'ils ont obtenu une autorisation d'ouverture des services de l'éducation nationale en application d'un des textes législatifs précités.

Il a paru possible d'admettre que ces exonérations bénéficient, dans les mêmes conditions que pour les établissements d'enseignement français, aux établissements étrangers, implantés en France, lorsqu'ils ont été agréés en qualité d'établissement d'enseignement par l'autorité de tutelle concernée de l'État dont ils relèvent et lorsque leur cycle d'enseignement correspond à leur programme général national.

L'exonération visée au présent paragraphe ne s'applique qu'aux opérations effectuées dans le cadre de cet agrément.

30

Remarque : Cours dispensés isolément par les établissements d'enseignement technique.

Certains établissements d'enseignement technique dispensent plusieurs types d'enseignement dont un enseignement dénommé « formation et perfectionnement des adultes » qui regroupe plusieurs sortes de cours (cours de langue, cours de perfectionnement en informatique, bureautique, comptabilité, français, etc.).

Ces cours peuvent être dispensés :

- soit dans le cadre de la formation professionnelle continue : dans ce cas ils sont financés par les entreprises dans le cadre de leurs obligations en matière de formation professionnelle. Ces versements sont exonérés de la TVA si l'établissement d'enseignement qui les dispense a obtenu une attestation (cf. II) ;

- soit à des particuliers désireux de se perfectionner.

En accord avec le ministère de l'éducation nationale, l'exonération de TVA s'applique à tous les cours dispensés isolément par les établissements d'enseignement technique légalement ouverts conformément aux dispositions des [articles L441-10 et suivants du code de l'éducation](#).

B. Opérations exonérées

40

L'exonération s'applique aux prestations d'enseignement proprement dites ainsi qu'aux prestations de services ou livraisons de biens qui sont étroitement liées à cet enseignement (logement et nourriture des internes ou demi-pensionnaires, articles ou fournitures scolaires, tels que livres ou cahiers, qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement dispensé).

50

Les cantines scolaires et universitaires sont également exonérées de TVA, sur le fondement de l'[article 261-4-4°-a du CGI](#).

60

Par ailleurs, les ventes d'objets fabriqués et les services rendus par les élèves des établissements d'enseignement technique échappent au paiement de la TVA dans la mesure où elles font partie intégrante de l'enseignement ou en constituent le prolongement indispensable.

70

En revanche, l'exonération ne peut s'étendre aux services rendus, en amont aux établissements d'enseignement concernés, par d'autres prestataires (location de matériel audiovisuel, mise à la disposition du personnel spécialisé, etc.).

80

Outre les prestations d'enseignement expressément exonérées de TVA en vertu de l'[article 261-4-4°-a du CGI](#), les établissements peuvent réaliser diverses opérations non imposables.

1. Livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à l'enseignement

90

Lorsqu'elles constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement, les ventes de matériel pédagogique aux élèves et aux étudiants (polycopiés etc.) sont exonérées de TVA.

De même, les sommes demandées par les universités en contrepartie de travaux d'impression de mémoires et de thèses sont exonérées de TVA à condition :

- que ces travaux bénéficient à leurs étudiants pour les besoins de leurs études ;
- qu'ils soient réalisés dans un nombre limité d'exemplaires sans recours à des méthodes commerciales de gestion susceptibles de leur conférer un caractère concurrentiel.

100

Enfin, les ventes d'objets fabriqués et les services rendus par les élèves dans le cadre de la mise en pratique de l'enseignement dispensé bénéficient de l'exonération tant que ces opérations ne revêtent pas une importance telle qu'elles concurrencent les opérations d'entreprises ou de professions

soumises à la TVA et sous réserve de l'absence de recours à des méthodes commerciales de gestion. Ces principes sont notamment applicables aux travaux de recherche réalisés par des étudiants.

2. Prestations de services effectuées par les universités ou les établissements d'enseignement pour leurs propres besoins

110

Ce ne sont pas des opérations soumises à la TVA, dès lors qu'elles sont rendues au sein de la même entité juridique. Il en est ainsi par exemple en cas de mise à disposition pour les activités administratives d'un établissement d'un matériel (ex : ordinateur) qui est par ailleurs affecté aux activités de recherche.

II. Formation professionnelle continue

120

L'[article L6111-1 du code du travail](#) institue « la formation professionnelle tout au long de la vie ». Cette formation professionnelle comporte une formation initiale, comprenant notamment l'apprentissage, et des formations ultérieures, qui constituent la formation professionnelle continue.

Tout employeur, autre que l'État, les collectivités locales et leurs établissements publics à caractère administratif doit concourir au développement de la formation professionnelle continue en participant au financement d'actions de formation, en application de l'[article L6331-1 du code du travail](#).

130

Les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue assurée par les personnes morales de droit public dans les conditions prévues au livre III de la sixième partie du code du travail sont exonérées de la TVA.

Les personnes de droit privé, qui réalisent des opérations de formation professionnelle continue, sont exonérées de TVA si elles sont titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative dont elles relèvent reconnaissant qu'elles exercent leur activité dans le cadre de la réglementation en vigueur (cf. [II-B](#)).

A. Régime applicable aux personnes morales de droit public réalisant des opérations de formation professionnelle continue

1. Personnes concernées

140

Parmi les personnes morales concernées par l'exonération, on peut citer :

- les administrations de l'État, au niveau central ou local ;
- les régions et les collectivités locales (départements, communes, etc.) ;
- les établissements publics de l'État, y compris ceux ayant un caractère industriel ou commercial ;
- les établissements publics locaux ;
- les établissements rassemblant plusieurs collectivités territoriales :
 - communautés urbaines ;
 - districts ;
 - établissements publics des villes nouvelles ;
 - institutions interdépartementales ;
 - syndicats de communes ;
 - syndicats mixtes ;
- les établissements dépendant d'une collectivité locale :
 - offices publics d'HLM ;
 - offices de tourisme ;
 - services départementaux de lutte contre l'incendie ;
- les chambres de commerce et d'industrie, les chambres des métiers, les chambres d'agriculture. Il est précisé que toute personne juridiquement distincte d'une de ces chambres ne peut se prévaloir de l'exonération en question même si elle est placée sous la dépendance économique ou de décision de l'établissement public.

150

Enfin, il est admis que certaines institutions qui tiennent de la loi ou du décret un statut spécial, sans être des personnes morales de droit public, entrent dans les prévisions de l'[article 261-4-4°-a, avant-dernier alinéa du CGI](#).

Il s'agit de la Banque de France, de la Comédie-Française, de l'Union des caisses nationales de sécurité sociale (UCANSS), des unions régionales d'organismes de sécurité sociale, ainsi que des centres de formation professionnelle d'avocats (CFPA).

2. Portée de l'exonération

160

L'exonération s'applique aux prestations de formation professionnelle continue proprement dites dispensées et aux prestations de services ou livraisons de biens qui y sont étroitement liées (logement et nourriture des stagiaires, fournitures de documents pédagogiques).

170

Les ventes d'objets fabriqués et les prestations de services fournies par les stagiaires de ces organismes de droit public échappent au paiement de la TVA dans la mesure où elles constituent le prolongement indispensable de la formation.

180

La situation des autres opérations, qui ne sont pas couvertes par l'exonération de l'[article 261-4-4°-a du CGI](#), doit être examinée en fonction des dispositions de l'[article 256 B du CGI](#).

B. Régime applicable aux personnes de droit privé réalisant des opérations de formation professionnelle continue

190

L'[article 261-4-4°-a du CGI](#) exonère les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue, telle qu'elle est définie par les dispositions législatives et réglementaires qui la régissent, assurée par des personnes de droit privé titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue.

Les conditions d'application du dispositif sont fixées par les [articles 202 A de l'annexe II au CGI à 202 D de l'annexe II au CGI](#) et l'[arrêté du 30 décembre 1994](#).

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux personnes de droit privé reconnues réalisant des opérations de formation professionnelle continue. Cette reconnaissance est établie par la possession d'une attestation en cours de validité.

1. Conditions à remplir pour demander l'attestation

a. Personnes de droit privé concernées

200

Toutes les personnes de droit privé, physiques ou morales, qui réalisent des opérations de formation professionnelle continue peuvent demander l'attestation quelle que soit leur forme juridique (association régie par la [loi du 1er juillet 1901](#), société commerciale).

210

Les organismes paritaires titulaires d'un des agréments mentionnés aux [articles L6332-1 du code du travail](#), [L6332-7 du code du travail](#) et [L6332-19 du code du travail](#) relèvent du même dispositif.

b. Service auprès duquel la demande doit être présentée

220

En application de l'[article 202 A-I de l'annexe II au CGI](#), pour les organismes dispensateurs de formation, la demande doit être adressée à la direction régionale du travail, de l'emploi et de la

formation professionnelle dont l'assujetti relève, c'est-à-dire dans le ressort de laquelle se situe le principal établissement.

220

Les organismes paritaires titulaires d'un agrément présentent leur demande auprès de l'autorité qui a procédé à leur agrément.

c. Formalisme de la demande

240

La demande doit être présentée sur un imprimé (n° 3511) à produire en quatre exemplaires, dont le modèle a été fixé par l'[arrêté du 30 décembre 1994](#). L'organisme de formation doit adresser trois exemplaires par lettre recommandée avec accusé de réception à la direction régionale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle (ou à l'autorité ayant procédé à l'agrément).

2. Conditions et effets de la délivrance et du retrait de l'attestation

a. Délivrance de l'attestation

250

Pour obtenir l'attestation, les personnes de droit privé doivent ([article 202 A de l'annexe II au CGI](#)) :

- avoir souscrit la déclaration préalable mentionnée à l'[article L6351-1 du code du travail](#) ou avoir obtenu un des agréments mentionnés aux [articles L6332-1 du code du travail](#), [L6332-7 du code du travail](#) et [L6332-19 du code du travail](#) ;
- être à jour de leurs obligations résultant de l'[article L6352-11 du code du travail](#) ;
- exercer une activité entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue telle que définie conjointement par les [articles L6311-1 du code du travail](#) et [L6313-1 du code du travail](#) ou relevant des missions légalement dévolues aux organismes paritaires agréés.

L'attestation ne peut être délivrée que si ces trois conditions sont cumulativement remplies à la date de la demande (pour les organismes qui débutent leur activité, la deuxième condition, qui ne peut pas être remplie avant la fin du premier exercice clos, n'est pas exigée). La décision doit être prise dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande. A défaut de décision dans ce délai, l'attestation est réputée tacitement accordée.

260

Lorsqu'un organisme invoque une attestation qui lui aurait été tacitement accordée, le service des impôts devra vérifier sa situation auprès de la direction régionale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle (ou de l'autorité) dont il dépend.

270

Le refus de délivrance doit être motivé. Un exemplaire de l'attestation ou de la décision de refus est adressé au demandeur et à la direction des finances publiques dont il relève. Le troisième exemplaire est conservé par la direction régionale (ou par l'autorité qui a procédé à l'agrément).

280

La délivrance de l'attestation entraîne l'exonération de TVA au jour de la réception de la demande de l'assujetti par le service ou l'autorité qui a délivré l'attestation ([article 202 B de l'annexe II au CGI](#)).

Cette exonération s'impose à l'assujetti qui ne peut pas y renoncer, l'assujettissement à la TVA des opérations réalisées dans le cadre de la formation professionnelle continue ne pouvant résulter que du retrait de l'attestation.

b. Retrait de l'attestation

290

Le retrait de l'attestation est prononcé par la direction régionale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle ou par l'autorité qui a procédé à l'agrément en cas de caducité de la déclaration préalable ou en cas de retrait de l'agrément ([cf. [II-B-2-a § 250](#)] la déclaration préalable devient caduque lorsque l'organisme ne dépose pas ses bilans pédagogiques et financiers pendant deux années consécutives ou lorsque ceux-ci ne font apparaître aucune activité de formation au cours de la même période).

La décision de retrait, qui doit être motivée, est adressée au titulaire de l'attestation et à la direction des finances publiques dont il relève.

Le retrait de l'attestation entraîne obligatoirement l'assujettissement à la TVA des opérations de formation professionnelle continue à compter de la date de sa notification à l'assujetti ([article 202 C de l'annexe II au CGI](#)).

Devront dans ce cas être soumis à la TVA les encaissements postérieurs à la date de notification à l'assujetti de la décision de retrait, s'ils sont relatifs à des opérations dont le fait générateur est intervenu également après cette date.

3. Portée de l'exonération

300

L'attestation ne vaut que pour les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue ou des missions dévolues aux organismes paritaires agréés.

Les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue comprennent les opérations de formation professionnelle continue proprement dites, y compris la réalisation de bilans de compétences, et les prestations de services ou livraisons de biens qui leur sont étroitement liées (logement, nourriture des stagiaires, fourniture de documents pédagogiques).

310

Les autres opérations éventuellement réalisées par une personne titulaire de l'attestation sont imposables à la TVA dans les conditions habituelles.

Tel est le cas notamment pour :

- des livraisons de matériels ne présentant pas un intérêt pédagogique ;
- des locations de salles aménagées ;
- des prestations de conseil ou de recrutement ;
- des prestations d'enseignement qui ne constituent pas des opérations de formation professionnelle continue au sens des [articles L6311-1 du code du travail](#) et [L6313-1 du code du travail](#).

320

L'attestation vaut pour toutes les opérations de formation professionnelle continue réalisées par son titulaire.

Lorsqu'un assujetti a demandé et obtenu l'attestation, toutes les opérations de formation professionnelle continue (telles que définies au [II § 120](#)), le cas échéant de tous ses établissements, sont exonérées de TVA sans considération notamment pour la qualité du client et sa situation au regard de la TVA.

4. Contrôle par le service des impôts

330

L'[article 202 D de l'annexe II au CGI](#) prévoit expressément que les agents de la Direction générale des finances publiques contrôlent l'application du dispositif notamment quant à la nature des opérations réalisées par l'assujetti.

À cet égard, il appartient à l'assujetti, qui revendique le bénéfice de l'exonération, d'établir que l'enseignement qu'il dispense s'inscrit dans le cadre de la formation professionnelle continue. Si tel n'est pas le cas, l'exonération est remise en cause alors même que l'organisme est titulaire d'une attestation.

D'autre part, les organismes de formation qui ne sont pas titulaires d'une attestation sont exclus, en toute hypothèse, du bénéfice de l'exonération prévue à l'[article 261-4-4° du CGI](#).

Les entreprises titulaires de l'attestation qui préparent des stagiaires au brevet d'État de pilote d'ULM ou à une qualification supplémentaire « emport de passagers » ou « instructeur de pilotes d'ULM » peuvent bénéficier de l'exonération à condition d'être en mesure d'établir que la formation dispensée, ayant pour but l'exercice d'une activité professionnelle de pilote ou d'enseignement du pilotage, entre dans le cadre de la formation professionnelle continue. Dans le cas contraire, elles doivent soumettre leurs opérations à la TVA ([RM, Faure, JO, déb. Sénat du 18 juillet 1996, p. 1835, n° 14891](#)).

C. Actions réalisées en faveur des demandeurs d'emploi et des personnes en difficulté, et prestations de formation professionnelle continue réalisées en sous-traitance

340

Aux termes de l'article 261-4-4°-a du CGI, et sous réserve de remplir les conditions posées aux articles 202 A de l'annexe II au CGI à 202 D de l'annexe II au CGI, les actions de formation professionnelle continue, au sens de l'article des articles L6311-1 du code du travail et L6313-1 du code du travail, sont exonérées de TVA.

Dans une circulaire du 14 novembre 2006 (DGEFP, n° 2006/35), le ministre de l'emploi, de la cohésion sociale et du logement a indiqué que « les actions qui ont pour objet de permettre à des demandeurs d'emplois d'accéder à l'emploi, ou de favoriser l'insertion sociale et professionnelle du bénéficiaire du revenu minimum d'insertion, peuvent être considérées comme entrant (...) dans le champ de la formation professionnelle ».

Sont concernés :

- les prestations d'accompagnement au profit des demandeurs d'emploi présentant les caractéristiques générales fixées par les articles L6353-1 du code du travail et L6353-2 du code du travail (programme préétabli, objectifs déterminés, moyens pédagogiques et techniques d'encadrement et moyens permettant de suivre son exécution et d'en apprécier les résultats). Sont ainsi considérés comme entrant dans l'objet défini par le code du travail sur la formation tout au long de la vie, les actions de formation mises en œuvre par « Pôle Emploi » qui s'inscrivent dans un parcours individuel d'accès à l'emploi et qui organisent l'acquisition de compétences requises pour y parvenir ;
- les bilans de compétence approfondis mis en œuvre au bénéfice des demandeurs d'emploi dès lors qu'ils s'inscrivent dans un parcours de formation ou d'accès à l'emploi.

Ces prestations sont exonérées de TVA dans les conditions habituelles. Les organismes de droit privé doivent notamment être titulaires de l'attestation prévue au I de l'article 202 A de l'annexe II au CGI.

350

RES N° 2010/44 (TCA) :

Marchés conclus avec le « Pôle Emploi » pour la réalisation de prestations « Trajectoire Emploi », « d'accompagnement des licenciés économiques » et « Atoutcadre ».

Question :

Les prestations « Trajectoire Emploi », « d'accompagnement des licenciés économiques » et « Atoutcadre », réalisées dans le cadre des marchés conclus avec le « Pôle Emploi », constituent-elles des opérations de formation professionnelle continue susceptibles d'être exonérées ?

Réponse :

L'article 261-4-4°-a du CGI, qui transpose en droit interne l'article 132-1-i) de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, exonère les opérations de formation professionnelle continue au sens du code du travail ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées lorsqu'elles sont assurées, soit par des personnes morales de droit public, soit par des personnes de droit privé titulaires d'une attestation délivrée dans les conditions des articles 202 A de l'annexe II au CGI à 202 D de l'annexe II au CGI reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue.

Après vérification auprès de la délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle (DGEFP), ces prestations ne relèvent pas des dispositions du code du travail relative à la formation professionnelle continue.

Par conséquent, ces prestations ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 261-4-4°-a du CGI et doivent être soumises à la TVA.

Nota : *ce rescrit ne vise qu'un type de prestations délivrées par Pôle Emploi et ne remet pas en cause la doctrine exprimée au II-C § 340.*

III. Cours ou leçons particulières

360

L'article 261-4-4°-b du CGI exonère de la TVA les cours ou leçons particulières dispensés personnellement par des personnes physiques qui perçoivent, directement de leurs élèves, la rémunération de leur activité enseignante.

L'exonération s'applique aux cours ou leçons :

- relevant de l'enseignement scolaire (mathématiques, français, langues étrangères, etc.), universitaire, professionnel, artistique (chant, piano, danse, etc.), sportif (éducation physique, judo, natation, équitation, tennis, ski, etc.) ;
- dispensés par des personnes indépendantes en dehors du cadre de l'exploitation d'un établissement d'enseignement.

370

En général, les professeurs de mathématiques, de français, de langues étrangères, de piano, de chant, etc., dispensent leurs cours soit à leur propre domicile, soit au domicile de leurs élèves. Par contre, l'initiation à certaines disciplines sportives ou artistiques comme la gymnastique, le judo ou la danse implique, en principe, que l'enseignant dispose d'un local muni de diverses installations. Mais les situations de fait sont très diverses à cet égard.

En tout état de cause, il convient d'admettre que les cours ou leçons dispensés à un ou plusieurs élèves sont exonérés même si l'enseignant dispose, en qualité de propriétaire ou de locataire, d'un local aménagé à cet effet, dans la mesure où il exerce son activité, sans l'aide d'aucun salarié.

Les personnes qui enseignent avec le concours de salariés doivent être soumises au paiement de la TVA. Tel est le cas des professeurs de musique qui enseignent avec le concours de salariés (assistants, accompagnateurs de musique, etc.) et qui de ce fait, ne perçoivent pas exclusivement la rémunération de leur activité personnelle d'enseignant (RM, M.P. Chantelat, n° 23641, JO, déb. AN n° 10 du 10 mars 1980, p. 945).

380

Les leçons de pilotage dispensées par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par les élèves d'une école d'aviation ne sont pas soumises à la taxe en vertu de l'[article 261-4-4°-b du CGI](#) à condition que l'enseignant exerce son activité sans l'aide d'aucun salarié participant directement ou indirectement à l'enseignement.

À cet égard, un simple mécanicien n'est pas considéré comme un assistant d'enseignement (RM Bassot, JO, déb. AN du 21 janvier 1980, p. 182, n° 21577).

390

De même, les membres des professions libérales dont l'activité est imposable continuent à bénéficier, le cas échéant, des exonérations prévues par la réglementation.

Il en est ainsi notamment des prestations d'enseignement universitaire ou professionnel dispensées par des membres des professions judiciaires ou juridiques et rémunérés directement par les élèves ([article 261-4-4°-b du CGI](#)).