

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70-26/12/2018

Date de publication : 26/12/2018

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Autres activités commerciales, industrielles ou artisanales

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 5 : Application des principes aux activités commerciales, industrielles ou artisanales

Sous-section 7 : Autres activités commerciales, industrielles ou artisanales

Sommaire :

I. Agences de location

II. Agences d'affaires

III. Adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux

IV. Entreprises de main-d'œuvre

V. Activités d'entraînement d'équidés

VI. Ventes à consommer sur place

VII. Fourniture de la nourriture, du logement ou du transport au personnel par l'employeur

VIII. Instituts de beauté, esthéticiens, manucures

IX. Spectacles, appareils automatiques

X. Visites de musées, monuments et grottes, sites et parcs aménagés, châteaux, paquebots

XI. Cessions et concessions de droits

XII. Opérations portant sur les produits sanguins d'origine humaine

XIII. Opérations de stockage chez les entrepositaires agréés

XIV. Comptoirs du Centre des monuments nationaux

XV. Casinos, cercles et maisons de jeux

XVI. Établissements de santé : redevances versées par les médecins

XVII. Prestations fournies par les résidences avec services

I. Agences de location

1

Rentrent dans le cadre de la profession d'agent de location et sont, par suite, passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations qui consistent, pour un contribuable, à mettre en

rapport les personnes qui cherchent, soit à prendre, soit à donner à bail, toutes espèces de locaux et qui sont rémunérées par la souscription obligatoire d'un abonnement trimestriel auquel s'ajoute, en cas de location, le versement d'un pourcentage du prix du loyer de la première année du bail (CE, 21 mars 1938, B, T.J, n° 9-001).

Cet arrêt est à rapprocher de celui du 14 octobre 1964, Affaire Société Collard, selon lequel est également imposable la société qui recherche des fonds de commerce à vendre et en adresse la liste avec tous renseignements nécessaires à ses abonnés.

II. Agences d'affaires

10

L'article L. 110-1 du code de commerce répute actes de commerce toutes les opérations réalisées par les agences et bureaux d'affaires. La profession d'agent d'affaires consiste à gérer les affaires d'autrui en qualité de mandataire et moyennant rémunération.

La qualité de commerçant doit être attribuée aux agents d'affaires sans qu'il y ait lieu de distinguer selon qu'ils se chargent de la gestion d'affaires commerciales ou non commerciales (CE, 22 février 1943, n° 62503, S et CE, 29 novembre 1943, n° 71718, C).

20

Ainsi, un contribuable dont l'activité a consisté à mettre en relation avec leurs clients des personnes se livrant à la prostitution, qui fixe lui-même le lieu et le prix des rencontres et qui est rémunéré par un pourcentage calculé sur les sommes versées par les clients, doit être regardé comme accomplissant des actes d'entremise caractérisant l'exercice d'une activité d'agent d'affaires passible de la TVA alors même qu'il n'aurait pas recours à des procédés de publicité commerciale et que les profits retirés des opérations réalisées par son entremise auraient par eux-mêmes le caractère de revenus non commerciaux (CE, 28 juillet 1978, n° 6375).

30

Les agences matrimoniales et officines ayant pour objet la recherche des personnes qui désirent contracter mariage exercent une activité d'agence d'affaires soumise à la TVA bien qu'elles n'aient pour objet d'établir, entre les personnes mises en relation, que des liens purement civils (CE, 29 novembre 1982, n° 30351).

III. Adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux

40

Les adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux sont imposables à la TVA.

IV. Entreprises de main-d'œuvre

50

Doit être regardé comme un entrepreneur spéculant sur la différence entre le prix de revient réel des services rendus et la somme forfaitaire qui lui est versée celui qui, à ses frais, risques et périls, à l'aide d'un personnel qu'il recrute et paie librement et à l'égard duquel il

assure personnellement toutes les charges patronales, s'est engagé, moyennant une rémunération forfaitaire, à assurer pendant la durée d'une exposition la vente des coupons ou tickets d'entrée, ainsi que certains services accessoires de change des monnaies. Cet entrepreneur accomplit des actes relevant d'une profession commerciale le rendant passible de la taxe sur le chiffre d'affaires (CE, 1^{er} mars 1943, n° 63364, S).

V. Activités d'entraînement d'équidés

60

Les activités d'exploitation d'équidés domestiques aux fins de réalisation d'un spectacle sont imposables à la TVA de droit commun.

Pour les activités de réparation et d'entraînement des équidés domestiques se reporter au [BOI-TVA-SECT-80-10-30-20](#).

VI. Ventes à consommer sur place

70

Les ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons constituent des prestations de services soumises à la TVA.

Les ventes à consommer sur place consistent en la fourniture de nourriture préparée ou non et/ou de boissons, destinées à la consommation humaine, accompagnée de services connexes suffisants pour permettre leur consommation immédiate sur place.

Sont visés les établissements spécialisés dans la restauration et/ou la consommation de boissons (restaurants traditionnels, restauration rapide, cafétérias, traiteurs avec service à table, bars, cafés, etc.) ainsi que les exploitants de tous autres espaces dédiés à la consommation situés par exemple dans des établissements de spectacles (théâtres, cabarets, complexes ou salles de cinéma, etc.), des musées, des enceintes sportives, des centres commerciaux, des stations services ou des discothèques.

80

Ne constituent en revanche pas des ventes à consommer sur place les opérations suivantes :

- la livraison de nourriture préparée ou non et/ou de boissons qualifiée de ventes à emporter ;
- de manière générale, les prestations de préparation ainsi que celles de transport et de livraison de nourriture préparée ou non et/ou de boissons sans aucun autre service connexe (exemple : la livraison de repas par un traiteur accompagnée d'une mise à disposition de matériel).

Remarque : Lorsque le traiteur ne se borne pas à livrer des produits, mais dépêche du personnel dans les locaux de son client ou dans ses propres locaux pour apprêter les repas, les servir ou effectuer des prestations d'entretien ou de nettoyage, il réalise une vente à consommer sur place.

VII. Fourniture de la nourriture, du logement ou du transport au personnel par l'employeur

90

Le fait pour un employeur de fournir à tout ou partie de son personnel, dans des locaux dépendant de son entreprise ou loués par ses soins, la nourriture et le logement constitue

en principe une opération relevant des professions commerciales de restaurateur et d'hôtelier ; les prestations dont il s'agit sont donc normalement passibles de la TVA. Il n'en est autrement qu'au cas où ces prestations sont fournies gratuitement, sans aucune contrepartie, en sus du salaire auquel les intéressés peuvent prétendre (CE, 6 février 1956, D).

Celui qui assure la nourriture et le logement des ouvriers d'une SARL dont il est le gérant moyennant une somme forfaitaire journalière prélevée par la société sur le montant des salaires doit être considéré comme exerçant, indépendamment de ses fonctions de gérant de la société, une activité de caractère commercial et non comme payant ainsi pour le compte de la SARL des salaires en nature (CE, 10 octobre 1960, Br).

100

Le 4 de l'article 261 D du code général des impôts (CGI), exonère les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation. La mise en œuvre de ce principe conduit, notamment, à exonérer de la TVA les entreprises qui mettent à la disposition de leur personnel un logement meublé moyennant une rémunération ; le fait que le personnel soit affecté ou non à la surveillance, à la sécurité ou au gardiennage des locaux est sans incidence.

110

En assurant le transport de son personnel, une entreprise a une intention lucrative puisque ce faisant elle facilite son accès au marché de la main-d'œuvre. Les sommes qu'elle réclame aux ouvriers au titre de la participation aux frais de transports réduisent ses charges et doivent être considérées comme une opération imposable au sens de l'article 256 du CGI.

VIII. Instituts de beauté, esthéticiens, manucures

120

Les instituts de beauté dans lesquels sont donnés des soins au visage et au corps (traitement des rides, embellissement de la peau, etc) exercent une activité commerciale imposable à la TVA.

L'établissement qui procède à des traitements habituellement pratiqués par les instituts de beauté (CE, 12 février 1965, n° 58008, demoiselle R) exerce une activité commerciale alors même qu'il présenterait à certains égards un caractère paramédical.

Le même régime s'applique aux manucures (réponse à M. Profichet, député JO, débats AN du 14 juillet 1962, p. 2477).

IX. Spectacles, appareils automatiques

130

Les spectacles constituent des prestations de services au sens du IV de l'article 256 du CGI et entrent, en conséquence, dans le champ d'application de la TVA. Le produit de l'exploitation des appareils automatiques installés dans les lieux publics est passible de la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-20-40).

X. Visites de musées, monuments et grottes, sites et parcs aménagés, châteaux, paquebots

140

Les droits d'entrée pour la visite des musées, monuments et grottes, sites et parcs aménagés constituent des prestations de services entrant dans le champ d'application de la TVA ([CGI, art 256, I et IV](#)).

Les conditions d'exploitation sont sans influence. Ces visites payantes sont imposables dès lors que l'exploitant est un assujetti au sens de l'[article 256 A du CGI](#).

Il en est de même des visites de paquebots organisées par une compagnie de navigation qui admet le public, moyennant le paiement d'un prix d'entrée, à visiter les navires lui appartenant et stationnés dans un port français.

S'agissant des organismes qui exploitent des musées et des monuments historiques, il convient de se référer au [BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 au II-A § 240](#). Pour ce qui est des propriétaires de grottes naturelles non dotées d'aménagements autres que ceux strictement nécessaires à l'accès du site, il convient de se référer au [BOI-TVA-CHAMP-30-10-50 au I-C § 80](#).

XI. Cessions et concessions de droits

150

La cession à titre définitif (vente) ou temporaire (location ou concession) d'un droit incorporel faisant partie d'un actif commercial ou constituant un élément qu'il est d'usage de trouver dans un actif commercial est un acte de commerce imposable.

Ainsi, sont notamment imposables :

- la cession de contingents d'importation ;
- la cession du titre d'un journal ;
- la cession, par le concessionnaire d'une marque commerciale, de son droit pour tout ou partie de sa circonscription d'exercice ;
- la concession par un locataire principal d'un droit d'occupation sur des locaux et emplacements qu'il a loués pour les besoins de son exploitation ;
- la concession par le directeur d'une salle de spectacles de l'exploitation de buffets, vestiaires, etc, installés dans son établissement ;
- la concession du droit de publicité sur les palissades d'une foire commerciale.

160

Pour ce qui est de la cession ou de la concession de brevets d'invention, ainsi que de la cession de marques de fabrique, il convient de se reporter aux commentaires du [BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 au IV § 200 et s..](#)

XII. Opérations portant sur les produits sanguins d'origine humaine

170

Les cessions de produits sanguins dérivés du sang total effectuées à titre onéreux doivent être soumises à la TVA lorsqu'ils ne sont pas destinés à un usage thérapeutique direct.

Les livraisons de sang humain que les États membres sont tenus d'exonérer ne visent pas les livraisons de plasma obtenu à partir de sang humain lorsque ce plasma est destiné non pas à un usage thérapeutique direct mais exclusivement à la fabrication de médicaments ([CJUE, 5 octobre 2016, aff. C-412/15 TMD](#))

).

Ce régime est applicable à l'ensemble des établissements qui effectuent ces opérations selon les modalités fixées par le code de la santé publique.

Selon l'article L. 1221-2 du code de la santé publique, la collecte du sang humain ou de ses composants en vue d'une utilisation thérapeutique ne peut être faite que par l'Établissement français du sang et par le centre de transfusion sanguine des armées, agréés par l'Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé.

Les tarifs de cession des produits sanguins sont fixés par un arrêté des ministres chargés de la santé et de la sécurité sociale (code de la santé publique, art. L.1221-9).

Ces établissements doivent donc soumettre à la TVA les opérations qui ne peuvent bénéficier d'une exonération en application des dispositions du 1° et du 2° du 4 de l'article 261 du CGI.

XIII. Opérations de stockage chez les entrepositaires agréés

180

L'établissement national des produits de l'agriculture et de la mer (France Agrimer) maintient en dépôt des alcools chez des entrepositaires agréés. Les rémunérations perçues par les entrepositaires agréés en contrepartie des services de stockage sont imposables à la TVA dans les conditions de droit commun.

XIV. Comptoirs du Centre des monuments nationaux

190

Les comptoirs de vente installés par le Centre des monuments nationaux dans les principaux monuments appartenant à l'État sont tenus par des agents de cet établissement public. Les opérations commerciales effectuées par le Centre des monuments nationaux sont assujetties aux mêmes impôts et taxes que le commerce privé. Dès lors ces opérations sont soumises à la TVA.

XV. Casinos, cercles et maisons de jeux

200

Il résulte d'un arrêt du Conseil d'État du 10 mai 1999, n° 176468, Association du cercle ELDO que l'exonération de TVA prévue par le 1° de l'article 261 E du CGI s'applique à l'ensemble des recettes perçues par un casino, un cercle ou une maison de jeux en contrepartie de l'organisation de jeux de hasard ou d'argent y compris celles qui ne sont pas retenues dans l'assiette du prélèvement progressif visé à l'article L. 2333-56 du code général des collectivités territoriales et l'article L. 2333-57 du code général des collectivités territoriales.

En revanche, les recettes qui ne se rattachent pas à l'organisation des jeux (recettes de spectacles, ventes de programmes, de confiserie, ventes à consommer sur place, recettes de vestiaires, etc.) sont soumises à la TVA.

Remarque : Bien que constitués sous la forme associative, les cercles de jeux ne remplissent généralement pas les conditions leur permettant de bénéficier de l'exonération de TVA prévue au 1° du 7 de l'article 261 du CGI.

XVI. Établissements de santé : redevances versées par les médecins

210

Quelle que soit leur qualification (loyers, redevances, etc.) et quelle que soit la nature du service dont elles constituent la contrepartie (mise à disposition de locaux, de personnel, de matériel, comptabilisation des honoraires, etc.), les sommes versées à ces établissements par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

220

Par un arrêt du 31 décembre 2008, le Conseil d'État a jugé que les redevances versées par les médecins qui exercent leur activité libérale dans des centres de radiothérapie ne constituaient en elles-mêmes, ni des soins médicaux, ni des opérations étroitement liées à ces soins qui seraient assurés par le centre, dès lors que l'acte de radiothérapie émane du seul médecin qui est rémunéré par le patient dans le cadre de son exercice libéral.

En conséquence, lesdites redevances n'étaient pas exonérées sur le fondement des dispositions du 1° bis du 4 de l'article 261 du CGI, interprétées à la lumière de la 6^{ème} directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977, modifiée, mais présentaient le caractère d'une opération taxable sur le fondement du I de l'article 256 du CGI (CE 31 décembre 2008, n° 306091, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. Iridis Nord).

Nota : Cette décision, qui confirme l'analyse doctrinale, sépare la prestation rendue au patient par le praticien, qui relève de l'exonération prévue en faveur des soins à la personne, visée au 1° bis du 4 de l'article 261 du CGI, de celle résultant de la mise à disposition de matériels, de locaux et de personnel au profit de ce dernier qui constitue une prestation de service détachable et imposable sur le fondement du I de l'article 256 du CGI.

Elle ne remet pas en cause l'exonération de TVA applicable au forfait technique perçu par les groupements exploitant un appareil d'imagerie médicale par résonance magnétique (I.R.M.).

En effet, bien que la rémunération de ces actes soit désormais obtenue par l'addition, d'une part, d'une base fixe de cotation de l'examen rémunérant l'acte intellectuel du médecin, d'autre part, d'un forfait technique destiné à prendre en compte l'amortissement et le fonctionnement des équipements d'imagerie médicale, ils constituent deux éléments indissociables d'une seule et même prestation de soins à la personne exonérée de TVA.

XVII. Prestations fournies par les résidences avec services

230

Les résidences avec services offrent à leurs occupants, en plus du logement, des services supplémentaires qui comprennent notamment la restauration.

Elles s'adressent le plus souvent aux personnes âgées, parfois aux célibataires ou aux étudiants. Selon la formule choisie, l'occupant peut être copropriétaire, titulaire d'un droit d'habitation viager ou locataire.

La gestion des services est confiée à des groupements sans but lucratif (société civile coopérative de consommation, association syndicale libre régie par le titre II de l'ordonnance n° 2004-632 du 1^{er} juillet 2004 relative aux associations syndicales de propriétaires, association régie par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association) constitués par les résidents et pour leurs besoins exclusifs.

Toutefois les résidents peuvent recevoir, à titre exceptionnel, des invités qui ont accès aux services communs.

240

L'activité des organismes chargés d'assurer des prestations de services à titre onéreux ou des ventes de biens, tels qu'ils sont fournis dans les résidences services, entre dans le champ d'application de la TVA.

250

Elle ne peut pas bénéficier d'une exonération de TVA :

- l'exonération des remboursements de frais prévue par l'[article 261 B du CGI](#) ne peut pas s'appliquer dès lors que ce texte ne concerne pas les services à caractère personnel rendus aux adhérents d'un organisme, mais seulement les services qui concourent à la réalisation de l'activité professionnelle exonérée de TVA de ces adhérents ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 au I-B-2-b § 100](#)) ;

- l'activité déployée par ces organismes dans les résidences services ne revêt pas un caractère social ou philanthropique au sens des dispositions du 1° b du 7 de l'[article 261 du CGI](#).