

# DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## Actualité

Date de publication : 07/08/2019

### **RESCRIT - TVA - Champ - Assujettissement et base d'imposition d'une offre au public de jetons**

---

#### **Séries / division :**

TVA - CHAMP, RES

#### **Texte :**

Des précisions sont apportées sur la description des règles de TVA applicables à l'émission de jetons dans le cadre d'une offre au public de jetons (exemples : Initial Coin Offering, « ICO » ou Initial Token Sale « ITS »).

#### **Actualité liée :**

X

#### **Documents liés :**

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-10](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Condition de lien direct pour les opérations réalisées à titre onéreux

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-50](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Opérations réalisées au moyen de bons

[BOI-RES-000054](#) : RESCRIT - TVA - Champ - Assujettissement et base d'imposition d'une offre au public de jetons

#### **Signataire des documents liés :**

Bruno Mauchauffée, adjoint du directeur de la législation fiscale

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RES-000054-07/08/2019

Date de publication : 07/08/2019

Date de fin de publication : 09/03/2021

**RESCRIT - TVA - Assujettissement et base d'imposition d'une offre au public de jetons**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

RES - Rescrits

TVA - Champ - Assujettissement et base d'imposition d'une offre au public de jetons

**Question :**

L'émission de jetons dans le cadre d'une offre au public de jetons (ex : Initial Coin Offering, « ICO » ou Initial Token Sale « ITS ») est-elle soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ?

**Réponse :**

S'agissant de l'émission et de l'échange de jeton, conformément aux dispositions du I de l'[article 256 du code général des impôts \(CGI\)](#), sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

Une opération entre dans le champ d'application de la TVA dès lors qu'il existe un lien direct entre le service rendu ou le bien acquis et la contre-valeur reçue.

Afin d'établir l'existence d'un tel lien, il convient de rechercher si, d'une part, une opération procure un avantage individualisé au profit du client et si, d'autre part, le prix perçu en contrepartie est en relation avec l'avantage ainsi obtenu.

Si le lien direct peut notamment être établi dans le cadre de l'échange de prestations, le caractère incertain de l'une des obligations réciproques est de nature à rompre ce lien direct ([CJUE, arrêt du 29 octobre 2015, C-174/14, « Sudaçor »](#), point 32).

Il en va ainsi lorsque, au moment de leur émission, les jetons dits « d'usage » qui peuvent être échangés contre des biens et services, ne donnent à leur acquéreur que le droit de bénéficier potentiellement de la fourniture de prestations de services ou de la livraison de biens notamment si l'activité pour laquelle l'émission a été réalisée est effectivement lancée.

En raison de l'existence d'un aléa sur le principe même des contreparties futures, il n'existe pas de lien direct au sens de la TVA au moment de l'émission et de l'acquisition du jeton avec un quelconque bien ou service. Partant il s'ensuit qu'au moment de la levée des fonds donnant lieu à la remise de jetons dans le cadre de l'offre au public de jetons, les sommes perçues par la société émettrice des jetons n'ont pas à être soumises à la TVA.

La circonstance que les sommes perçues à l'occasion de l'offre au public de jetons ne sont pas soumises à la TVA est sans incidence, le cas échéant, sur la possibilité pour la société émettrice de déduire la TVA ayant grevé ses dépenses d'amont. En effet, si l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA acquittée en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit (voir, notamment, [CJUE, arrêt du 29 octobre 2009 « SKF », C-29/08, EU:C:2009:665](#), point 57), un droit à déduction de la TVA est toutefois accordé, même en l'absence d'un tel lien, lorsque les dépenses encourues font partie des frais généraux de cet assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De telles dépenses entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (voir, en ce sens, [CJUE, arrêt du 8 février 2007 « Investrand », C-435/05, EU:C:2007:87](#), point 24, et [CJUE, arrêt du 29 octobre 2009 « SKF », C-29/08, EU:C:2009:665](#), point 58).

En revanche, si ultérieurement, les jetons sont utilisés par leurs bénéficiaires pour obtenir un bien ou un service individualisé auprès de la société émettrice, cette opération est soumise à la TVA conformément à l'article 256 du CGI dans les conditions de droit commun.

À cet égard, en application du a bis du 1 de l'[article 266 du CGI](#), qui résulte de la transposition de l'article 73 de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée](#), la base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens et les prestations de services, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers.

Dès lors, en pareille situation, lorsque la société qui a émis des jetons les a commercialisés auprès d'un acquéreur avec l'engagement de les accepter ultérieurement à leur valeur nominale en paiement de possibles futurs biens ou services, la base d'imposition à la TVA de la prestation de services ou de la livraison de bien effectuée par l'émetteur lors de l'utilisation du jeton par l'acquéreur est égale au montant de la contrepartie obtenue lors de la vente initiale des jetons indépendamment des fluctuations à la hausse ou à la baisse qui auraient pu affecter leur valeur entre la date de leur acquisition et celle de leur utilisation ([CJUE, arrêt du 24 octobre 1996, aff. C-288/94, « Argos », point 23](#)).

Toutefois, si, au moment de l'échange effectif du jeton, la contrepartie obtenue par le fournisseur, à savoir le prix initialement payé pour ce jeton, s'avère sans relation avec l'avantage reçu, les opérations devront être considérées comme effectuées gratuitement ou pour une contrepartie symbolique par l'émetteur. Ce dernier devra en tirer, le cas échéant, les conséquences qui s'imposent au regard de la régularisation de la TVA d'amont.

Si l'offre de jetons au public permet l'acquisition de jetons donnant accès à un ensemble de biens ou de services déterminés au moment de l'émission desdits jetons, les règles prévues à l'[article 256 ter du CGI](#) en matière de bons sont susceptibles de s'appliquer ([BOI-TVA-BASE-20-40 au IX § 270 à 290](#)).

En revanche, si le jeton ne confère à son bénéficiaire qu'un droit à percevoir des dividendes et à prendre des décisions au sein de la société émettrice, il aura la même fonction qu'une action ou une part sociale et sera soumis aux règles du droit des sociétés. En conséquence, aucune TVA ne sera due sur cette opération.

Enfin, il est rappelé que les actifs numériques au sens du 2° de l'[article L. 54-10-1 du code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#) contenant des unités de valeur non monétaire acceptés par des personnes physiques ou morales comme un moyen d'échange et les jetons mentionnés à l'[article L. 552-2 du CoMoFi](#) qui remplissent les caractéristiques des instruments financiers mentionnés à l'[article L. 211-1 du CoMoFi](#) ne peuvent être qualifiés de bon au sens de l'article 256 ter du CGI.

Les opérations de change de devises traditionnelles contre ces actifs numériques contenant des unités de valeur non monétaire et inversement, ainsi que les opérations de change entre ces actifs numériques sont exonérées de TVA en application du d du 1° de l'[article 261 C du CGI](#) ([CJUE, arrêt du 22 octobre 2015, affaire C-264/14, « Hedqvist »](#)).

#### Documents liés :

Identifiant juridique : BOI-RES-000054-07/08/2019

Date de publication : 07/08/2019

Date de fin de publication : 09/03/2021

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-10](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Condition de lien direct pour les opérations réalisées à titre onéreux

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-50](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Opérations réalisées au moyen de bons

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-50-07/08/2019

Date de publication : 07/08/2019

Date de fin de publication : 14/02/2024

### **TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Opérations réalisées au moyen de bons**

---

#### **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 4 : Opérations concernées

Sous-section 5 : Opérations réalisées au moyen de bons

#### **Sommaire :**

I. Définition du bon

II. Les différentes catégories de bons

A. Les bons à usage unique

B. Les bons à usages multiples

III. Régime applicable aux opérations portant sur les bons

A. Opérations portant sur les bons à usage unique

B. Les opérations portant sur les bons à usages multiples

**Actualité liée** : 07/08/2019 : TVA - Transposition de la Directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 en ce qui concerne le traitement des bons (loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 73)

## **I. Définition du bon**

1

Un instrument peut être qualifié de bon au sens du a du 3 de l'article 256 ter du code général des impôts (CGI) si les conditions suivantes sont réunies :

- il est remis à titre onéreux à son bénéficiaire par son émetteur ou un tiers (intermédiaire, distributeur etc.) ;

- il comporte une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle à la fourniture d'une ou plusieurs livraisons de biens ou prestations de services ;

- les livraisons de biens ou prestations de services concernées sont indiquées soit sur l'instrument lui-même, soit dans la documentation correspondante telle que les conditions générales d'utilisation de cet instrument.

## 10

Les bons remis gratuitement à leurs bénéficiaires par l'émetteur ne sont pas concernés par les dispositions de l'article 256 ter du CGI et suivent le régime fiscal des cadeaux ([BOI-TVA-DED-30-30-50](#)).

Sont également exclus du champ de ces dispositions, les instruments pour lesquels au moment de leur émission, la livraison des biens ou la fourniture de services pouvant être obtenus en contrepartie du transfert du bon ne sont pas garantis par l'émetteur ou soumis à un aléa. Par exemple, des instruments tels que des certificats ou jetons d'usage, émis par une société en échange d'un financement participatif, pouvant donner droit à des services ou biens futurs réalisés par la société, non encore déterminés lors de l'émission de ces instruments, ne peuvent recevoir la qualification de bons au sens des dispositions de l'article 256 ter du CGI.

De même, les actifs numériques au sens du 2° de l'[article L. 54-10-1 du code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#) contenant des unités de valeur non monétaire acceptés par des personnes physiques ou morales comme un moyen d'échange et les jetons mentionnés à l'[article L. 552-2 du CoMoFi](#) qui remplissent les caractéristiques des instruments financiers mentionnés à l'[article L. 211-1 du CoMoFi](#) ne peuvent être qualifiés de bons au sens de l'article 256 ter du CGI.

*Au regard des règles applicables en matière de TVA, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, arrêt du 22 octobre 2015, affaire C-264/14, Hedqvist) applique aux actifs numériques contenant des unités de valeur non monétaire reconnus par les parties participant à l'opération comme un moyen de paiement acceptable tels que les « Bitcoins », le même régime que celui applicable aux moyens de paiement légaux. Partant, ce type d'actifs numériques ne peut être qualifié de bons au sens des dispositions de l'article 256 ter du CGI. Les opérations de change de devises traditionnelles contre ces actifs numériques et inversement, ainsi que les opérations de change entre ces actifs numériques sont exonérées de TVA en application du d du 1° de l'article 261 C du CGI.*

*Pour plus de précisions sur l'assujettissement et la base d'imposition des offres au public de jetons, se reporter au [BOI-RES-TVA-000054](#).*

## 20

Ne peuvent également pas recevoir la qualification de bons au sens des dispositions de l'article 256 ter du CGI, les instruments suivants :

- les monnaies électroniques au sens de l'[article L. 315-1 du CoMoFi](#) qui sont des moyens de paiement ;
- les titres-restaurant, les chèques-vacances et les chèques emploi-service universel (CESU) en ce qu'ils constituent des titres spéciaux de paiement ou des moyens de paiement ([BOI-TVA-SECT-50-10-10 au III-F § 180](#) et [BOI-TVA-SECT-50-10-10 au III-G § 190](#)) ;
- les bons de réduction ou tout autre instrument permettant à leur détenteur de bénéficier d'une remise lors de l'achat de biens ou services mais n'incorporant pas un droit à recevoir ces biens ou services, ni l'obligation pour le fournisseur du bien ou le prestataire de services de les accepter ([BOI-TVA-BASE-10-20-10 au I-1 § 50 et suivants](#)) ;
- les timbres-poste dont le régime de TVA relève des dispositions du 3° de l'[article 261 C du CGI](#).

Lors de la commercialisation par les agences de voyage en leur nom de packages de voyage, qui présentent les caractéristiques de bons, ces packages ne sont pas soumis aux règles de TVA applicables aux bons et relèvent du régime particulier de la marge des agences de voyage ([BOI-TVA-SECT-60](#)).

## II. Les différentes catégories de bons

### 30

Les dispositions de l'[article 256 ter du CGI](#) s'appliquent dès lors que le bon mentionne les biens ou services auxquels il se rapporte ou l'identité des fournisseurs ou prestataires potentiels.

Les bons peuvent être qualifiés de bons à usage unique dès lors qu'au moment de leur émission le lieu de la livraison des biens ou de la fourniture des services ainsi que la TVA due sur ces biens ou services sont connus. A contrario, lorsque l'un de ces éléments fait défaut et que la liquidation de la TVA afférente à l'opération sous-jacente est impossible au moment de l'émission, les bons constituent des bons à usages multiples.

### A. Les bons à usage unique

---

#### 40

Aux termes de l'[article 256 ter du CGI](#), un bon est à usage unique lorsqu'au moment de son émission, le lieu de la livraison de biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la TVA y afférente sont connus (assiette, taux, territorialité).

Un instrument qui donnerait droit à obtenir plusieurs prestations de services de même nature dont l'ensemble des modalités de taxation est connu à l'émission constitue un bon à usage unique au sens de l'article 256 ter du CGI.

**Exemple :** Une carte conférant à son bénéficiaire le droit de bénéficier d'un certain nombre de séances dans une salle de spectacle pour lesquelles le lieu d'imposition et le taux de la TVA sont déterminés constitue un bon à usage unique au sens des dispositions de l'article 256 ter du CGI.

De même, un bon au sens du a) du 3 de l'article 256 ter du CGI qui permettrait en échange d'avoir accès à des livraisons de biens ou à des prestations de services de nature différentes mais dont le montant de la taxe dû (même taux et assiette) et le lieu des livraisons de biens ou des prestations de services auxquels le bon se rapporte sont déterminés dès son émission, constitue un bon à usage unique.

**Exemple :** Une carte-cadeau qui permet d'avoir accès à différents biens dans un réseau de boutiques constitue un bon à usage unique au sens des dispositions de l'article 256 ter du CGI si tous les biens auxquels la carte donne accès sont soumis au même taux de TVA et toutes les boutiques sont situées dans le même pays (ou région si celle-ci a des taux spécifiques).

### B. Les bons à usages multiples

---

#### 50

Aux termes du c du 3 de l'[article 256 ter du CGI](#), un bon à usages multiples est un bon autre qu'un bon à usage unique.

Ainsi, lorsque le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la taxe sur la valeur ajoutée due sur ces biens ou services ne sont pas connus au moment de l'émission du bon, ce bon constitue un bon à usages multiples. Dès lors qu'une des modalités de taxation n'est pas établie de façon précise lors de l'émission du bon, cet instrument recevra cette qualification.

**Exemple :**

Un coffret-cadeau contenant un chèque cadeau sans valeur faciale d'une durée limitée peut être utilisé par son bénéficiaire dans plusieurs pays de l'Union européenne pour acquérir des prestations de bien-être ou de loisirs. Les formalités de réservation sont réalisées par le bénéficiaire lui-même directement auprès d'un des prestataires partenaires. Ce coffret-cadeau, qui peut-être commercialisé directement par la société émettrice ou par l'intermédiaire de distributeurs, après avoir été remis par le bénéficiaire au prestataire qu'il a choisi, est ensuite adressé par ce dernier à la société émettrice qui procède à son remboursement à hauteur d'un prix contractuellement convenu avec lui, sous déduction d'une rémunération correspondant aux frais de gestion. Ce type d'instrument constitue un bon à usages multiples dans la mesure où lors de son émission, la taxe due sur les différentes prestations ne peut être liquidée, la nature et le taux des prestations qui seront réalisées en échange n'étant pas connus ou le lieu des prestations proposées n'est pas déterminé.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-TVA-BASE-20-40](#).

### III. Régime applicable aux opérations portant sur les bons

#### A. Opérations portant sur les bons à usage unique

---

60

En application du 1 de l'[article 256 ter du CGI](#), chaque transfert à titre onéreux d'un bon à usage unique effectué par un assujetti agissant en tant que tel est considéré comme la livraison des biens ou la prestation de services à laquelle le bon se rapporte. Ainsi, lorsqu'un distributeur achète un bon à usage unique auprès d'un émetteur et le revend en son nom propre, le transfert du bon par l'émetteur est considéré comme la livraison des biens ou la prestation de services à laquelle le bon se rapporte, tout comme sa revente par le distributeur. Le distributeur déduit la TVA afférente à l'acquisition du bon dans les conditions de droit commun ([CGI, art. 271](#)). Le coefficient d'admission mentionné au 1 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#) attribué à la dépense d'acquisition par un distributeur de bons à usage unique en vue de leur revente est toujours égal à l'unité. De même, le coefficient d'admission attribué au remboursement de la livraison du bien ou de la prestation de services par l'émetteur au fournisseur est toujours égal à l'unité.

**Exemple :** Un bon de distribution d'essence est émis en 2019 par un commerçant A et vendu à un distributeur B. Ce dernier le revend à un assujetti C qui l'utilise pour s'approvisionner auprès d'un fournisseur D. Aux termes du a du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) (en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019), le coefficient d'admission pour l'exercice du droit à déduction de l'essence est de 0,4. Le distributeur B aura néanmoins un coefficient d'admission égal à 1 si le bon est acheté en vue de la revente. L'assujetti C devra appliquer le coefficient d'admission selon les règles de droit commun (soit 0,4 en 2019). Enfin, l'émetteur A, pourra déduire la TVA sur les sommes que lui refacture le fournisseur D en appliquant un coefficient d'admission égal à 1.

La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usage unique accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire n'est pas considérée comme une opération distincte de la vente du bon.



Toutefois, lorsque le fournisseur de biens ou le prestataire de services n'est pas l'assujetti qui a, en son nom propre, émis le bon à usage unique, ce fournisseur ou ce prestataire est néanmoins réputé avoir livré ou fourni à l'émetteur, les biens ou la prestation des services en lien avec ce bon.

**Exemple :** Un bon est émis et commercialisé par une société A qui permet à son bénéficiaire d'obtenir l'accès à une séance d'initiation à la conduite sportive sur circuit dans le cadre d'un encadrement spécialisé et sur des modèles de véhicules de collection. La prestation est offerte sur le territoire français (sur trois circuits automobiles différents) et par trois entreprises différentes (B,C,D). Le lieu d'imposition de la prestation (la France) et le montant de la TVA due au titre de la prestation (taux normal) étant déterminés dès l'émission du bon, celui-ci constitue un bon à usage unique. La TVA est due lors de la vente du bon par l'émetteur A au consommateur.

Lorsque ce dernier choisit d'utiliser le bon auprès de l'entreprise C, cette dernière est réputée avoir fourni la prestation, non pas au porteur du bon, mais à son émetteur. Elle doit donc soumettre à la TVA la contrepartie financière obtenue auprès de ce dernier en remboursement du bon. De son côté, l'émetteur est fondé à déduire la taxe correspondante dans les conditions de droit commun (CGI, article 271). Lorsqu'il en a été convenu contractuellement, la commission conservée par l'émetteur est elle-même soumise à la TVA et doit être facturée en tant que telle même si elle fait l'objet d'une compensation.

Lorsque le porteur du bon à usage unique est un assujetti, l'utilisation du bon auprès de l'entreprise C ne doit pas donner lieu à la délivrance d'une facture au sens de l'[article 289 du CGI](#).

Les règles relatives à la base d'imposition, au fait générateur et à l'exigibilité des opérations portant sur les bons à usage unique relèvent du droit commun de la TVA et sont exposées au [BOI-TVA-BASE-20-40](#).

## 70

Les bons à usage unique qui ne sont pas échangés contre la remise d'un bien ou d'une prestation de services pendant leur période de validité ne peuvent donner droit au remboursement de la TVA y afférente collectée par l'émetteur dès lors que la contrepartie du prix du bon est constituée par le droit qu'en tire son titulaire de bénéficiaire de l'exécution des obligations découlant du contrat conclu lors de l'acquisition dudit bon. Corrélativement, la déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition du bon, opérée, le cas échéant, dans le respect des conditions de droit commun, n'est pas remise en cause.

## B. Les opérations portant sur les bons à usages multiples

### 80

Aux termes du 3 de l'[article 256 ter du CGI](#), est considéré comme un bon à usages multiples un bon au sens du a autre qu'un bon à usage unique.

En l'absence de lien direct entre la fourniture d'une livraison de biens ou d'un service et une contre-valeur perçue ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-10 au II-A § 75](#)), les sommes versées par les acquéreurs de ces bons, à l'émission ou lors des transferts successifs, sont situées hors du champ d'application de la taxe en application du 2 de l'article 256 ter du CGI. Les documents qui seraient éventuellement émis à l'occasion de la délivrance du bon à usages multiples ne devront comporter aucune TVA facturée.

En revanche, la commission du distributeur (intermédiaire ou acheteur-revendeur) du bon, qui s'entend soit de celle prévue au contrat, soit de la différence entre la valeur d'achat et la valeur de revente du bon, doit être soumise à la TVA dans les conditions décrites au [BOI-TVA-BASE-20-40 au IX-B § 290](#).

En revanche, lorsque l'opération sous-jacente se réalise, entendue comme la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire, elle est soumise à la TVA lorsqu'elle est effectuée, en vertu du 2 de l'article 256 ter du CGI, tous les éléments de nature à permettre la liquidation de la TVA étant alors connus.

## 90

Si à l'échéance de la date d'utilisation des bons à usages multiples, ils ne sont pas échangés contre la remise d'un bien ou la réalisation d'une prestation de services, aucune TVA ne sera due.

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-10-07/08/2019

Date de publication : 07/08/2019

Date de fin de publication : 14/02/2024

**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. Condition relative à l'existence d'un avantage directement procuré au client

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

## I. Les principes

1

*Dans un arrêt du 8 mars 1988 (CJUE, 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 supposait 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 constituait 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 taxe sur la valeur ajoutée (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 § 90](#).

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. 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 un arrêt du 6 juillet 1990 (CE, arrêt du 6 juillet 1990 n° 88224, Section, C.O.D.I.A.C), 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 (CE, arrêt du 23 novembre 1992, n° 93866, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., *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 du Conseil d'État du 17 mars 1993 (n° 73272, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., *Groupement pour le développement de la coiffure*) 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, arrêt du 28 juillet 1993, n°46886, Section, Association syndicale autorisée des Bas Champs de la Somme).*

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, arrêt du 9 mai 1990, n°82611, 7e et 8e s.-s., 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, arrêt du 24 septembre 1992, n°91PA00770, n°91PA00771 et n°91PA00772, Association BIAM) ;*

- de l'activité dite « de minage », qui se définit comme l'utilisation de la puissance de calcul d'un ordinateur pour sécuriser des transactions dans le cadre de la technologie dite « blockchain », les mineurs n'apparaissent pas placés dans un rapport juridique avec le réseau (Bitcoin ou Ethereum par exemple). Ils n'ont pas besoin d'adhérer au protocole pour exercer leur activité. Il suffit qu'ils investissent dans des matériels informatiques offrant des puissances de calculs et qu'ils téléchargent ensuite des logiciels en « open source ». Par ailleurs, sauf lorsqu'ils reçoivent des commissions librement consenties par les bénéficiaires de la transaction, ils sont rémunérés, non pas par les parties à la transaction, mais par le système qui s'autogère et uniquement lorsqu'ils remportent la validation d'un bloc. La rémunération par l'attribution de cryptomonnaies, entendue comme une récompense, présente donc un caractère aléatoire. Dès lors, il n'apparaît pas possible d'identifier l'existence d'une prestation de service individualisée effectuée par le mineur au profit d'un bénéficiaire déterminé. Partant, en l'absence de lien direct entre la contrepartie et l'activité de minage, cette dernière n'entre pas dans le champ de la TVA et le mineur n'aura pas à collecter de taxe sur les actifs numériques reçus en récompense. Corrélativement, le mineur, qui ne réalise pas d'opérations imposables, n'est pas fondé à exercer un droit à déduction.

## 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, arrêt du 20 juillet 1990, n°84846, Plénière, A.P.A.S).*

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 (code de l'environnement (C. envir.), art. R. 543-43 et C.envir., art. R. 543-45) et qui perçoivent en contrepartie des sommes calculées en fonction du volume et de la nature de ces emballages.

## 75

Le lien direct peut être établi en présence d'un droit à obtenir un bien ou la réalisation d'un service individualisé, matérialisé par un instrument sur support papier ou conservé de façon dématérialisée (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-40).

*Pour plus de précisions sur l'assujettissement et la base d'imposition des offres au public de jetons, se reporter au BOI-RES-TVA-000054.*

## (80)

# B. 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 assujetti à la TVA dès lors qu'il rend des services exclusivement à titre gratuit (CJCE, arrêt du 1<sup>er</sup> avril 1982, aff. 89/81, 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, arrêt du 3 mars 1994, aff. 16/93, 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 (CJCE, arrêt du 21 septembre 1988, aff. 50/87, Commission des Communautés européennes contre République française, s'agissant d'un recours contre le décret n° 79-310 du 9 avril 1979 fixant les règles de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les immeubles donnés en location, dit décret « quinzième »). 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, arrêt du 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 (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 (CJUE, aff. 102/86 du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council ; I § 1), 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 avait 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, arrêt du 5 janvier 1994, n° 73875, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., 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 (CE, arrêt du 28 juillet 1993, n° 46886, Section, Association syndicale autorisée des Bas Champs de la Somme).

Bien entendu, elle ne fait pas échec à l'inclusion dans la base d'imposition, conformément aux dispositions du 1<sup>o</sup> du I de l'article 267 du code général des impôts (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'abandons 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 [I § 10 et suivants du BOI-TVA-BASE-10-10-50](#).

## 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 [II § 230 et suivants du BOI-TVA-BASE-10-10-50](#).

## 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.

et que le prix :

- ne reflète pas la valeur « normale » de l'opération ;

- prene la forme d'un « rabais » ;
- ne soit pas payé par le bénéficiaire mais par un tiers ;
- ou soit acquitté sous forme d'abonnement.