

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

### DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-20-29/12/2021

Date de publication : 29/12/2021

Date de fin de publication : 25/10/2022

## **TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Notion d'assujetti**

---

### **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 2 : Notion d'assujetti

### **Sommaire :**

I. La notion d'indépendance relative à la qualité d'assujetti

A. Personnes qui sont réputées agir de manière indépendante

B. Personnes qui ne sont pas considérées comme agissant d'une manière indépendante

1. Salariés et autres personnes placées pour l'exercice de leur activité dans un état de subordination vis-à-vis de leur employeur

a. Le contrat de travail (ou de louage de services)

b. Critères retenus par la jurisprudence pour apprécier l'existence de liens de subordination

c. Titulaires d'un statut particulier

1° Apprentis

2° Artistes du spectacle

3° Journalistes

4° Correspondants locaux de presse

5° Mannequins

6° Voyageurs représentants placiers

2. Travailleurs à domicile

a. Nature de l'activité exercée

b. Limites du travail à domicile

c. Régime d'imposition

C. Cas particuliers

1. Présidents des établissements publics et représentants de l'État ou d'organismes de droit public

2. Agents commerciaux

a. Régime juridique des agents commerciaux

- b. Régime fiscal des agents commerciaux
  - 3. Professeurs de navigation aérienne
  - 4. Opérations effectuées entre entités d'une même personne morale
    - a. Règle générale
    - b. Cas particulier en cas d'existence d'un « groupe TVA »
  - 5. Gérance d'une copropriété de navire
  - 6. Médecins attachés à une collectivité, un organisme ou une entreprise
  - 7. Syndicats coopératifs gestionnaires d'immeubles en copropriété ; syndic de copropriété
  - 8. Collaborateurs occasionnels du service public
- II. Éléments sans influence sur l'attribution de la qualité d'assujetti
- A. Absence de bénéficiaire
  - B. Statut des personnes
  - C. Indépendance de la TVA vis-à-vis des autres impôts
  - D. Forme de l'intervention
  - E. Indépendance vis-à-vis du paiement effectif ou non de la TVA

**Actualité liée** : 29/12/2021 : TVA - Opérations réalisées entre entités d'une même personne morale - Jurisprudence (CJUE, décision du 17 septembre 2014, aff. C-7/13, « Skandia America Corp. »)

## 1

Conformément aux dispositions de l'article 9, paragraphe 1, 1er et 2e alinéas de la [directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#), l'assujetti est défini expressément comme la personne effectuant une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de l'[article 256 A du code général des impôts \(CGI\)](#).

Il résulte de l'article 256 A du CGI que sont considérés comme des assujettis à la TVA, les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques décrites au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-30](#) quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

## I. La notion d'indépendance relative à la qualité d'assujetti

### 10

La qualité d'assujetti à la TVA résulte de la réalisation de manière indépendante d'opérations relevant d'une activité économique.

### A. Personnes qui sont réputées agir de manière indépendante

#### 20

Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

Sont notamment réputées agir d'une manière indépendante les personnes qui exercent une activité professionnelle en vertu :

- d'un contrat d'entreprise : convention par laquelle une personne s'engage à faire un ouvrage pour autrui, en conservant son indépendance dans les conditions d'exécution des tâches ;
- d'un contrat de mandat : convention par laquelle une personne s'engage à agir au nom d'une autre qu'elle représente juridiquement.

## **B. Personnes qui ne sont pas considérées comme agissant d'une manière indépendante**

---

### **30**

Il résulte des dispositions de l'[article 256 A du CGI](#) que ne sont pas considérés comme assujettis à la TVA :

- les salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur ;
- les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires, lorsqu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues par l'[article L. 7412-1 du code du travail](#), l'[article L. 7412-2 du code du travail](#) et l'[article L. 7413-2 du code du travail](#).

### **1. Salariés et autres personnes placées pour l'exercice de leur activité dans un état de subordination vis-à-vis de leur employeur**

---

#### **40**

L'existence de l'état de subordination s'apprécie généralement en fonction des situations de fait, mais il peut être utilement tenu compte des éléments exposés ci-après.

#### **a. Le contrat de travail (ou de louage de services)**

---

#### **50**

Le contrat de travail est une convention par laquelle une personne s'engage à exercer son activité professionnelle sous la direction d'une autre personne moyennant une rémunération. D'une manière générale, le salarié exerce sa profession au lieu et suivant l'horaire prescrits, sans auxiliaires rémunérés par lui, avec un matériel et des matières premières fournis par l'employeur et sous son contrôle.

#### **b. Critères retenus par la jurisprudence pour apprécier l'existence de liens de subordination**

---

#### **60**

En règle générale, sont assimilées à des salariés les personnes qui :

- sont soumises à des obligations précises quant au lieu et aux horaires de travail ainsi que, le cas échéant, à l'itinéraire à emprunter ou au secteur géographique à parcourir ;
- ne disposent que d'une liberté réduite quant à l'organisation et à l'exécution de leur travail ;
- ont l'interdiction de travailler pour le compte d'un autre employeur ou pour leur propre compte.

*Dans une [décision du 4 juillet 1973 \(CE, 4 juillet 1973, n° 87349\)](#) le Conseil d'État a décidé que doit être regardé comme se trouvant, à l'égard d'une clinique, dans un état de subordination un pharmacien qui, bien qu'exploitant d'une manière indépendante une officine, assume, en outre, en tant que gérant, les responsabilités du fonctionnement de la pharmacie de cette clinique et est, en cette qualité, chargé de satisfaire les besoins des divers services de l'établissement en médicaments et en préparations officinales et magistrales, dès lors qu'il ne délivre directement aucune fourniture aux malades, qu'il est contraint d'exercer ses fonctions dans des locaux dépendant de la clinique, enfin qu'il perçoit une rémunération forfaitaire. Au titre de cette fonction, l'intéressé n'agit pas de manière indépendante et n'a donc pas la qualité d'assujetti à la TVA.*

*En revanche, une personne immatriculée au registre du commerce et propriétaire de son fonds de commerce qu'elle exploite en exerçant pour le compte d'une société la double activité « d'installateur et de vendeur à la commission » doit être considérée non comme un salarié de cette société, mais comme réalisant à titre indépendant des opérations passibles de la TVA. Ne peuvent conférer à l'intéressée la qualité de salariée ni la qualification retenue par le juge judiciaire au regard de la législation du travail ou de la législation sociale, ni le fait que la société fournit des marchandises, fixe les tarifs, donne des indications concernant la gestion du personnel et considère comme des salaires les commissions versées ([CE, décision du 28 mars 1984, n° 35274](#)).*

### **c. Titulaires d'un statut particulier**

---

#### ***1° Apprentis***

---

**70**

Le contrat d'apprentissage régi par les [articles L. 6221-1 et suivants du code du travail](#) est un contrat de travail d'un type particulier par lequel un employeur s'engage à verser un salaire et à assurer une formation professionnelle à un jeune travailleur qui s'oblige en retour à travailler pour cet employeur, pendant la durée du contrat.

#### ***2° Artistes du spectacle***

---

**80**

Tout contrat par lequel une personne physique ou morale s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un artiste du spectacle en vue de sa production est présumé être un contrat de louage de services. Cette présomption est instituée par l'[article L. 7121-3 du code du travail](#) et l'[article L. 7121-4 du code du travail](#). Elle subsiste quel que soit le mode et le montant de la rémunération, ainsi que la

qualification donnée au contrat par les parties. Elle n'est pas détruite par le fait que l'artiste est propriétaire de tout ou partie du matériel utilisé ou qu'il emploie lui-même une ou plusieurs personnes pour le seconder, dès lors qu'il participe personnellement au spectacle (voir aussi [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20](#) et [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30](#)).

### ***3° Journalistes***

---

#### **90**

Toute convention par laquelle une entreprise de presse s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un journaliste professionnel est présumée être un contrat de travail. Cette présomption est instituée par l'[article L. 7111-3 du code du travail](#), l'[article L. 7111-4 du code du travail](#) et l'[article L. 7112-1 du code du travail](#). Elle subsiste quel que soit le mode et le montant de la rémunération, ainsi que la qualification donnée à la convention par les parties.

Peuvent se prévaloir de la qualité de journaliste professionnel salarié les personnes énumérées à l'[article L. 7111-3 du code de travail](#), à l'[article L. 7111-4 du code du travail](#) et à l'[article L. 7112-1 du code du travail](#) et titulaires de la carte d'identité professionnelle. Peu importe, à cet égard, qu'ils soient payés au mois, lorsqu'ils travaillent à temps complet, ou « à la pige », lorsqu'ils collaborent à diverses entreprises de presse.

### ***4° Correspondants locaux de presse***

---

#### **100**

Les correspondants locaux de presse transmettent aux journaux des informations d'intérêt local soit de façon régulière, soit de façon exceptionnelle, moyennant une rémunération forfaitaire mensuelle ou à la pige.

Compte tenu des conditions pratiques dans lesquelles elles sont exercées et de la nature des services rendus, ces prestations sont assimilables au plan fiscal à celles des journalistes professionnels (**I-B-1-c-3° § 90**).

En conséquence, les opérations réalisées par les personnes qui se livrent à cette activité ne sont pas soumises à la TVA.

### ***5° Mannequins***

---

#### **110**

Aux termes de l'[article L. 7123-2 du code du travail](#), de l'[article L. 7123-3 du code du travail](#), de l'[article L. 7123-4 du code du travail](#) et de l'[article L. 7123-6 du code du travail](#), est présumé contrat de louage de services tout contrat par lequel une personne physique ou morale s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un mannequin.

En revanche, les séances de pose que les modèles ou mannequins placés sous la dépendance d'un employeur réalisent pour les éditeurs de publications de mode sont assujetties à la TVA.

### ***6° Voyageurs représentants placiers***

---

#### **120**

Le représentant de commerce est un intermédiaire lié à une ou plusieurs personnes pour le compte desquelles il prospecte la clientèle, propose ou conclut des achats, des ventes ou des prestations de services sans s'engager personnellement.

Le représentant peut être salarié ou avoir la qualité de travailleur indépendant.

Il est considéré comme salarié et n'a donc pas la qualité d'assujetti à la TVA :

- lorsqu'il bénéficie du statut défini par les [articles L. 7313-1 et suivants du code du travail](#) (représentant statutaire). Le représentant statutaire ne doit effectuer aucune opération commerciale pour son compte personnel. Il doit être lié à son employeur par un engagement - écrit ou verbal - déterminant :

- la nature des marchandises offertes à la vente ;

- la région dans laquelle il doit exercer son activité ou les catégories de clients qu'il est chargé de visiter ;

- le taux de sa rémunération.

- lorsque, ne remplissant pas les conditions exigées pour bénéficier du statut, il est titulaire d'un contrat de travail et placé dans un état de subordination vis-à-vis de son employeur.

Les rémunérations perçues par les représentants statutaires ou par les représentants titulaires d'un contrat de travail échappent au paiement de la TVA.

### 130

En revanche, les représentants libres, qui agissent à titre indépendant, entrent dans le champ d'application de la TVA.

En ce qui concerne les agents commerciaux, il convient de se reporter au [I-C-2-b § 250 à 260](#).

### 140

Les organismes de crédit versent parfois des ristournes aux commerçants dont les clients souscrivent des contrats d'achat à crédit. Ces ristournes constituent des profits commerciaux soumis à la TVA, mais, le garagiste qui n'intervient à aucun titre dans la conclusion ou l'établissement du contrat de prêt et justifie d'un mandat exprès prévoyant formellement que son rôle se borne à recueillir et à transmettre les demandes de crédit à l'établissement financier, peut être considéré comme exerçant une activité de représentant non soumise à la TVA ([RM Leroy-Beaulieu, n° 11402, JO AN du 11 juillet 1970, p. 3393](#)).

## 2. Travailleurs à domicile

---

### a. Nature de l'activité exercée

---

## 150

Sont réputées travailleurs à domicile au sens de l'[article L. 7412-1 du code de travail](#) et de l'[article L. 7411-1 du code du travail](#) les personnes qui satisfont aux conditions suivantes :

- exécuter, moyennant rémunération forfaitaire, pour le compte d'un ou plusieurs établissements industriels, artisanaux ou non, commerciaux ou agricoles de quelque nature que soient les établissements, qu'ils soient publics ou privés, laïques ou religieux, même s'ils ont un caractère d'enseignement professionnel ou de bienfaisance, un travail qui leur est confié soit directement, soit par un commissaire ou un intermédiaire ;
- n'utiliser d'autres concours que ceux qui sont prévus (**I-B-2-a § 170**).

Il est précisé qu'il n'y a pas lieu de rechercher :

- s'il existe ou non entre ces personnes et leurs employeurs un lien de subordination juridique ;
- si elles travaillent ou non sous la surveillance immédiate et habituelle de l'employeur ;
- si le local où elles travaillent et l'outillage qu'elles emploient leur appartient ou non ;
- si elles se procurent elles-mêmes ou non les fournitures accessoires ;
- si elles sont inscrites ou non au registre des métiers ;
- quel est le nombre d'heures effectuées.

## 160

Conservent également la qualité de travailleur à domicile ceux qui fournissent, en même temps que leur travail, tout ou partie des matières premières mises en œuvre lorsque celles-ci leur sont vendues par le donneur d'ouvrage qui acquiert ensuite l'objet fabriqué, ou par un fournisseur indiqué par le donneur d'ouvrage et auquel les travailleurs sont tenus de s'adresser ([Code du travail, art. L.7412-2](#)).

## 170

Les travailleurs à domicile peuvent, sans perdre leur qualité, utiliser le concours :

- de leur conjoint ;
- d'un auxiliaire ;
- de leurs enfants à charge, au sens fixé par les dispositions du 2° de l'[article L. 161-1 du code de la sécurité sociale](#) et de l'[article R. 161-4 du code de la sécurité sociale](#).

Sont considérés comme enfants à charge de l'assuré, de son conjoint, de son concubin ou de la personne à laquelle il est lié par un pacte civil de solidarité, les enfants mineurs à leur charge et, jusqu'à vingt ans, les enfants qui poursuivent leurs études et ceux qui par suite d'infirmités ou de maladies chroniques, sont dans l'impossibilité permanente d'exercer un travail salarié.

En principe, les travailleurs à domicile doivent bénéficier des congés payés, selon la réglementation en vigueur ; toutefois l'administration admet que les intéressés puissent être exonérés nonobstant le fait qu'ils ne profitent pas de l'octroi de congés payés.

## 180

*La qualité de travailleur à domicile peut être reconnue à des travailleurs intellectuels ou à des prestataires de services. C'est ainsi qu'a été qualifiée de travailleur à domicile la personne qui, travaillant pour le compte d'une société industrielle, effectue à domicile la traduction de revues techniques moyennant une rémunération à la page (Cour de cassation, chambre sociale, n° 71-10700, décision du 24 mai 1972).*

### **b. Limites du travail à domicile**

---

## 190

Il convient de distinguer les travailleurs à domicile :

- des artisans inscrits au registre des métiers, qui exercent leur activité pour leur propre compte et livrent eux-mêmes les produits de leur travail à leurs clients ;
- des façonniers qui ne répondent pas aux conditions énumérées ci-dessus et exécutent leur travail pour le compte d'industriels ou de commerçants, en toute indépendance technique et sous leur propre responsabilité ;
- des entrepreneurs qui exercent une activité pour leur propre compte.

### **c. Régime d'imposition**

---

## 200

Les opérations effectuées par les travailleurs à domicile n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA dès lors qu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues par l'article L. 7411-1 du code de travail, l'article L. 7412-1 du code de travail, l'article L. 7412-2 du code de travail, l'article L. 7412-3 du code de travail et l'article L. 7413-2 du code du travail et dans la mesure où leurs gains sont assimilés à des salaires (I § 10 à 80 du BOI-RSA-CHAMP-10-40-10).

## **C. Cas particuliers**

---

### **1. Présidents des établissements publics et représentants de l'État ou d'organismes de droit public**

---

## 210

Les présidents des établissements publics, dont les vacations sont fixées par l'État, ne doivent pas être considérés comme agissant à titre indépendant vis-à-vis des organismes qu'ils administrent. Leur situation s'apparente en fait à celle des salariés.

En conséquence, les intéressés ne sont pas assujettis à la TVA sur le montant des indemnités qu'ils perçoivent à l'occasion de l'exercice de leur fonction, dès lors que ces indemnités sont, par ailleurs, soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires.

Les mêmes dispositions s'appliquent, bien entendu, à tous les fonctionnaires et assimilés en activité qui assument, en tant que représentants de l'État ou des organismes de droit public, des tâches de direction, de contrôle ou de conseil dans le secteur public ou parapublic et dont les rémunérations relèvent, en matière d'impôt sur le revenu, de la catégorie des traitements et salaires.

## 2. Agents commerciaux

---

### a. Régime juridique des agents commerciaux

---

#### 220

Aux termes du premier alinéa de l'[article L. 134-1 du code de commerce](#), l'agent commercial est un mandataire qui, à titre de profession indépendante, sans être lié par un contrat de louage de services, est chargé, de façon permanente, de négocier et, éventuellement, de conclure des contrats de vente, d'achat, de location ou de prestation de services, au nom et pour le compte de producteurs, d'industriels, de commerçants ou d'autres agents commerciaux. Il peut être une personne physique ou une personne morale.

En revanche, les représentants de commerce sont considérés comme des salariés lorsqu'ils réunissent les conditions requises pour bénéficier du statut de représentant (représentants statutaires) ou qu'ils sont seulement liés à leur employeur par un contrat de travail (représentants salariés) ([I-B-1-c-6 § 300](#)).

Ces deux professions obéissent donc à des règles qui diffèrent non seulement par la nature des contrats qui leur servent de support mais encore par les conditions dans lesquelles sont effectuées les opérations relevant de chacune d'elles.

#### 230

En effet, les personnes qui ont la qualité de VRP sont liées à leur employeur par un contrat de louage de service, alors que la conclusion d'un tel contrat est incompatible avec la qualité d'agent commercial. L'[article R. 134-6 du code de commerce](#) leur fait obligation avant de commencer d'exercer leur activité, de se faire immatriculer, en tant que tels, sur un registre spécial tenu au greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement dans le ressort duquel ils sont domiciliés.

#### 240

Par ailleurs, les agents commerciaux peuvent recruter ou employer, sans autorisation, des sous-agents qu'ils rémunèrent eux-mêmes (ces derniers auront, de leur côté, soit la qualité d'agent commercial, soit celle de VRP), alors qu'un VRP perdrait de ce fait le bénéfice de son statut.

De plus, les agents commerciaux peuvent non seulement exercer leur activité vis-à-vis de plusieurs commettants, mais également effectuer des opérations commerciales pour leur propre compte, ce qui est interdit aux VRP puisque ces derniers doivent se consacrer à l'exercice exclusif de leur profession.

## **b. Régime fiscal des agents commerciaux**

---

### **250**

Eu égard à leur statut juridique, les agents commerciaux sont, en application des dispositions de l'[article 256 A du CGI](#), redevables de la TVA pour les opérations qu'ils réalisent en tant que mandataires ou pour leur propre compte.

### **260**

*Bien que les règles spécifiques aux professions d'agent commercial et de représentant de commerce s'opposent normalement au cumul de ces deux qualités, il a cependant été admis, du point de vue fiscal, que le fait pour une personne d'opérer en qualité d'agent commercial à l'égard de certaines maisons ne lui interdisait pas de se comporter comme représentant, statutaire ou salarié, pour d'autres maisons (CE, 15 janvier 1965 n° 63409, et CE, 6 mars 1970, n° 72022).*

En conséquence, lorsque des personnes ont, d'une part, la qualité d'agent commercial d'un ou plusieurs commettants et, d'autre part, agissent vis-à-vis d'autres entreprises dans les conditions requises pour bénéficier du statut défini par l'[article L. 7311-3 du code de travail](#) et l'[article L. 7313-2 du code de travail](#), ou sont titulaires d'un contrat leur conférant la qualité de salarié, ces personnes ne sont pas assujetties à la TVA pour les opérations qu'elles réalisent en tant que représentant statutaire ou salarié, et pour ces seules opérations.

Dans une telle hypothèse, les intéressés doivent, non seulement ventiler dans leurs déclarations, les différentes rémunérations qu'ils perçoivent, selon leur nature (commissions, salaires, etc.), mais encore conserver à l'appui de leur comptabilité tous documents justifiant cette ventilation.

## **3. Professeurs de navigation aérienne**

---

### **270**

Les professeurs de navigation aérienne qui exercent leur activité en tant que simples salariés d'une école d'aviation ne sont pas considérés comme agissant d'une manière indépendante et échappent, de ce fait, à l'assujettissement à la TVA.

Il en est de même pour les professeurs de pilotage rémunérés en qualité de simples vacataires qui dispensent leurs cours dans des conditions impliquant des liens étroits de subordination vis-à-vis des associations qui les emploient (en ce qui concerne les leçons particulières, il convient de se reporter au [III § 380 du BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50](#)).

## **4. Opérations effectuées entre entités d'une même personne morale**

---

### **a. Règle générale**

---

### **280**

Lorsqu'une même personne morale assujettie à la TVA dispose de plusieurs établissements stables, les opérations réalisées entre ces différents établissements constituent des opérations internes

étrangères au système de la TVA. Tel est le cas même lorsque ces différents établissements sont situés dans des États différents, qu'il s'agisse de pays tiers ou d'États membres de l'Union européenne.

**Remarque** : Ce principe vaut notamment pour les prestations rendues par le siège d'une société à ses succursales, par les succursales au siège ou entre les succursales.

*Un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre État membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre de ces prestations (CJUE, 23 mars 2006, aff. C-210/04, FCE Bank plc, ECLI:EU:C:2006:196).*

## **b. Cas particulier en cas d'existence d'un « groupe TVA »**

---

### **285**

L'article 11 de la [directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) permet à chaque État membre de considérer, sous certaines conditions, que les établissements relevant de personnes morales différentes, mais situés sur son territoire, constituent un assujetti unique (« groupe TVA »). Dans une telle situation, les opérations entre ces différents établissements constituent des opérations internes à l'assujetti unique et sont donc étrangères au système de la TVA (situées en dehors de son champ d'application).

L'assujetti unique ne regroupe que les établissements stables situés sur le territoire de l'État membre dans lequel il est lui-même situé, à l'exclusion des établissements situés dans d'autres États, y compris les établissements principaux des personnes morales dont relèvent ces établissements stables. En conséquence, par dérogation à la règle générale mentionnée au **I-C-4 § 280**, les établissements d'une personne morale membre d'un groupe TVA ne relèvent pas tous du même assujetti : ceux situés dans l'État membre du groupe TVA relèvent de l'assujetti unique alors que ceux situés dans d'autres États relèvent de l'assujetti de droit commun.

Lorsqu'une personne morale est membre de différents groupes TVA constitués dans différents États membres, ses établissements stables situés dans chacun de ces États relèvent chacun d'un assujetti unique différent, distinct de l'assujetti de droit commun.

Il en résulte que :

- les opérations que les établissements stables non situés dans l'État membre du groupe TVA réalisent auprès de l'assujetti unique ou acquièrent auprès de l'assujetti unique sont dans le champ de la TVA, alors même qu'elles bénéficient à un établissement relevant de la même personne morale. Tel est également le cas des opérations entre établissements stables relevant de groupes TVA constitués dans des États membres différents ;

**Remarque** : En revanche, ne sont pas affectées et restent placées en dehors du champ de la TVA les opérations réalisées entre les établissements relevant d'une même personne morale membre d'un groupe TVA et situés en dehors de l'État membre où est constitué ce groupe. Ainsi, constituent des opérations internes étrangères au système de la TVA les prestations réalisées par une succursale française au profit de la succursale d'une même société située dans un autre État membre A, quand bien même l'établissement principal de cette société est membre d'un groupe TVA dans un troisième État membre B.

- les établissements stables non situés dans l'État membre du groupe TVA sont, le cas échéant, soumis aux obligations d'identification et de déclaration de ces opérations imposables dans les conditions de droit commun ;
- l'assujetti unique constitué dans l'État membre du groupe TVA est, le cas échéant, soumis aux obligations de déclaration de ces opérations imposables dans les conditions de droit commun ;
- la déductibilité de la TVA grevant les coûts supportés pour la réalisation de ces opérations est appréciée compte tenu de la nature de ces opérations (ouvrant droit à déduction ou non), et non des opérations ultérieures réalisées par le preneur. Corrélativement, la déductibilité de la TVA grevant ces opérations est appréciée compte tenu de la nature de ces opérations ultérieures.

**Exemple 1** : Une opération de crédit est effectuée par le siège d'une entité situé en France au profit de sa succursale établie dans un autre État membre de l'Union Européenne et qui y est membre d'un groupe TVA. Ces prestations sont dans le champ de la TVA. Leur lieu d'imposition n'est pas situé en France conformément aux dispositions du 1° de l'article 259 du CGI. La TVA grevant les coûts de l'opération donnant lieu aux intérêts perçus par le siège n'est pas déductible.

**Exemple 2** : Le siège d'une personne morale situé dans un autre État membre de l'UE et qui y est membre d'un groupe TVA fournit des prestations de conseil à sa succursale établie en France qui les utilise pour effectuer une activité d'octroi de crédits à des entreprises et des particuliers situés dans l'Union européenne. Ces prestations de conseil sont imposables à la TVA et soumises à la taxe en France. Le redevable de la taxe est la succursale en tant qu'assujetti preneur des prestations. Les prestations de conseil étant utilisées par la succursale pour effectuer des opérations de crédit exonérées n'ouvrant pas droit à déduction, celle-ci ne peut pas déduire la TVA y afférente.

**Exemple 3** : Une prestation d'ingénierie informatique est effectuée par la succursale française d'une personne morale dont le siège est établi dans un pays tiers au profit d'une autre succursale de cette personne qui est établie dans un État membre de l'UE autre que la France et qui y est membre d'un groupe TVA. Ces prestations sont imposables à la TVA. Leur lieu d'imposition n'est pas situé en France conformément aux dispositions du 1° de l'article 259 du CGI. Elles ouvrent droit à déduction pour leur prestataire.

*Les prestations de services fournies par un établissement principal, établi dans un pays tiers, à sa succursale située dans un État membre de l'Union européenne (UE) constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la TVA au sens de l'article 11 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Ce groupement, en tant que preneur de ces services, devient alors redevable de la TVA exigible ( CJUE, décision du 17 septembre 2014, aff. C-7/13, Skandia America Corp., ECLI:EU:C:2014:2225).*

*De même, l'établissement principal d'une société, situé dans un État membre et faisant partie d'un groupement TVA constitué sur le fondement de l'article 11 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et la succursale de cette société, établie dans un autre État membre, doivent être considérés comme des assujettis distincts lorsque cet établissement principal fournit à cette succursale des services dont il lui impute les coûts ( CJUE, 11 mars 2021, aff. C-812/19, Danske Bank A/S,*

[ECLI:EU:C:2021:196](#)).

*En conséquence, le caractère déductible de la taxe grevant les dépenses afférentes à de telles opérations dépend de l'opération de refacturation, et non pas des opérations ultérieures réalisées par le bénéficiaire de la prestation (CE, 4 novembre 2020, n° 435295, Société BNP Paribas Securities Services, ECLI:FR:CECHS:2020:435295.20201104).*

## 5. Gérance d'une copropriété de navire

---

290

En règle générale l'administrateur gérant d'une copropriété de navire régie conformément aux dispositions de l'[article L. 5114-30 du code des transports](#) à l'[article L. 5114-50 du code des transports](#) agit comme un salarié. En conséquence la rémunération qui lui est attribuée pour frais de gérance n'est pas soumise à la TVA.

## 6. Médecins attachés à une collectivité, un organisme ou une entreprise

---

300

Ne sont pas considérés comme des assujettis au sens de l'[article 256 A du CGI](#) les médecins ou les membres des professions paramédicales qui se trouvent dans un état de subordination vis-à-vis de la collectivité, de l'établissement ou de l'entreprise qui utilise leurs services. Leur activité n'entre donc pas dans le champ d'application de la TVA.

## 7. Syndicats coopératifs gestionnaires d'immeubles en copropriété ; syndic de copropriété

---

310

Les rémunérations perçues, pour leur propre compte, par les syndicats coopératifs qui assument la gestion et l'administration d'immeubles en copropriété dont l'usage est limité au logement ou, éventuellement, à une occupation professionnelle (bureaux, commerces) doivent être soumises à la TVA bien que les remboursements de certaines dépenses puissent ne pas être imposés. Toutefois, comme tout propriétaire qui remplit ces fonctions, dans sa résidence, un syndicat coopératif constitué dans le cadre des dispositions de l'article 14, 2e alinéa, de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965, et qui représente la collectivité des copropriétaires, n'est pas assujetti au paiement de la taxe si son intervention s'effectue à titre gratuit, sans aucune contrepartie financière autre que les remboursements de dépenses communes engagées au profit exclusif de ses membres (RM Pierre Bas, n° 52804, JO, AN du 1<sup>er</sup> octobre 1984, p. 4376). De même, il a été admis qu'un retraité ou un salarié qui se borne à remplir les fonctions de syndic dans un immeuble dont il est lui-même copropriétaire ne soit pas recherché en paiement de la taxe (RM Brocard, n° 40420, JO, AN du 13 février 1984, p. 613).

Toutefois, les syndicats de copropriétaires sont parfois amenés à rendre des services supplémentaires aux résidents, notamment dans le cadre des résidences avec services (restauration, blanchisserie, loisirs...).

*En revanche, l'activité de syndic de copropriété qu'exerce à titre principal un contribuable s'analyse en des prestations de services passibles, en application des dispositions de l'article 256 du CGI, de l'article 256 bis du CGI et de l'article 256 A du CGI, de la TVA (CE, 27 février 1985, req. n° 38533 et 38592).*

**Premier cas** : syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une copropriété traditionnelle dont l'usage est limité à l'habitation ou à l'occupation professionnelle (activités commerciales, libérales) des immeubles.

Agissant le plus souvent en leur nom propre, les syndicats de copropriétaires qui rendent aux copropriétaires un service de gestion de l'immeuble, devraient soumettre à la TVA l'intégralité des remboursements de charges qu'ils perçoivent et pourraient déduire, sous réserve des limitations et des exclusions de droit commun, la TVA grevant les dépenses qui leur sont facturées.

Toutefois, pour tenir compte des contraintes inhérentes à leur activité, il a paru possible d'admettre que les syndicats de copropriétaires dont l'activité se limite à gérer des immeubles utilisés pour l'habitation ou pour une occupation professionnelle continuent à exclure de leur base d'imposition les versements effectués par les copropriétaires et destinés à couvrir les charges des syndicats (« remboursements de charges »). Il en va de même des unions de copropriétaires ([article 29 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée](#)) lorsqu'elles agissent dans les mêmes conditions que les syndicats pour la répartition des charges de copropriété ([III-B-2-a § 330 à 370 du BOI-TVA-BASE-10-10-30](#)).

Le bénéfice de cette mesure est strictement limité à certains « remboursements de charges ».

**Deuxième cas** : syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une copropriété fournissant des services supplémentaires.

Il s'agit principalement du cas des résidences avec services (résidences pour personnes âgées, par exemple).

Le syndicat de copropriétaires qui gère une résidence avec services exerce deux types d'activité : une activité liée à la gestion classique d'une copropriété et une activité liée à la gestion des services supplémentaires.

Pour la première de ces activités, le syndicat bénéficie de la mesure prévue au premier cas ci-dessus dans les mêmes conditions et limites.

En revanche, les services supplémentaires (restauration, soins, blanchissage, services de coiffure, installations sportives autres que celles qui sont considérées comme des services courants, animations, aide ménagère...) et, le cas échéant, les livraisons de biens doivent être soumis à la TVA selon les modalités décrites au [II-B § 100 à 160 du BOI-TVA-LIQ-30-20-10-10](#).

Ces opérations sont imposables qu'elles soient exécutées directement par le syndicat ou que celui-ci fasse appel à un fournisseur extérieur et quelles que soient les modalités selon lesquelles le prix en est réclamé aux copropriétaires : inclusion dans les charges communes de copropriété ou prix réclamé distinctement au copropriétaire.

## 8. Collaborateurs occasionnels du service public

---

### 320

Sous réserve des cas prévus au [I-A-2-b-1° § 50 du BOI-BNC-CHAMP-10-30-10](#) et au [II-G § 200 du BOI-RSA-CHAMP-10-30-10](#), les personnes intervenant en qualité de collaborateurs du service public sont en principe assujetties à la TVA.

S'agissant plus particulièrement des expertises judiciaires et médicales, il convient de se reporter aux [III-E et III-F § 160 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50](#).

## II. Éléments sans influence sur l'attribution de la qualité d'assujetti

### 330

L'attribution de la qualité d'assujetti est indépendante :

- des buts ou des résultats ([CGI, art. 256, I](#)) ;
- du statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ([CGI, art. 256 A](#)) ;
- de la situation des personnes imposables au regard des autres impôts ([CGI, art. 256 A](#)) ;
- de la forme ou de la nature de l'intervention des personnes imposables ([CGI, art. 256 A](#)) ;
- du paiement effectif ou non de la TVA.

Toutefois, l'article 256 A du CGI ne précise plus que les opérations peuvent être réalisées à titre habituel ou occasionnel. Le caractère habituel implique la réalisation de prestations de services ou de livraisons de biens. En revanche, la personne qui réalise à titre occasionnel une opération économique n'a en principe pas la qualité d'assujetti.

## A. Absence de bénéfice

---

### 340

Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti quels qu'en soient les buts ou les résultats.

Peu importe, à cet égard, que les opérations soient effectuées ou non dans un but lucratif ou qu'elles se traduisent par un bénéfice ou une perte.

Toutefois, il est précisé que sous certaines conditions ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-40](#)) les remboursements de frais effectués par les membres de groupements ayant pour objet de leur permettre l'utilisation commune de moyens nécessaires à l'exercice de leur profession sont exonérés de la TVA ([CGI, art. 261 B](#)).

## **B. Statut des personnes**

---

### **350**

À l'exception des salariés et des travailleurs à domicile qui sont considérés comme agissant de manière dépendante, le statut juridique des personnes est sans influence sur l'attribution de la qualité d'assujetti.

C'est ainsi que sont normalement assujettis :

- les sociétés en participation ([I § 1 à 60 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-50](#)) ;
- les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 qui exercent une activité économique, sans préjudice du bénéfice des exonérations spécifiques prévues par le 9° du 4 de l'[article 261 du CGI](#) et le 7 de l'article 261 du CGI ;
- les groupements d'intérêt économique ([II § 70 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-50](#)).

## **C. Indépendance de la TVA vis-à-vis des autres impôts**

---

### **360**

En précisant que la TVA s'applique quelle que soit la situation des personnes au regard des autres impôts, l'[article 256 A du CGI](#) fait disparaître toute relation entre l'imposition à la TVA et l'imposition à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

En effet, toutes les opérations relevant d'une activité économique entrent maintenant dans le champ d'application de la TVA.

Par ailleurs, sauf disposition législative particulière, la TVA peut se cumuler avec un autre impôt (droits indirects, droits de douanes, etc.).

## **D. Forme de l'intervention**

---

### **360**

Ainsi qu'il a été déjà indiqué, la TVA s'applique quelle que soit la forme ou la nature de l'intervention de la personne qui effectue ces opérations.

C'est ainsi que sont imposés les échanges, les prêts de consommation ([I-B § 100 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10](#)), certains prélèvements.

## **E. Indépendance vis-à-vis du paiement effectif ou non de la TVA**

---

### **370**

L'assujetti s'entend de toute personne qui effectue de manière indépendante des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, que ces opérations donnent effectivement lieu au paiement de

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-20-29/12/2021

Date de publication : 29/12/2021

Date de fin de publication : 25/10/2022

la TVA ou soient exonérées.