RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 3A1121-20/10/1999
Date de publication : 20/10/1999

SECTION 2 LA NOTION D'ASSUJETTI

Sommaire :

SECTION 2
La notion d'assujetti
SOUS-SECTION 1
Notion d'indépendance

SECTION 2

La notion d'assujetti

1L'article 256 A du CGI, **dans sa rédaction applicable à compter du 1er janvier 1993,** dispose que :

« Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au troisième alinéa, 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.

Ne sont pas considérés comme agissant de manière indépendante :

- 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 aux articles L. 721-1, L. 721-2 et L. 721-6 du code du travail.

2Conformément aux dispositions de l'article 4-1 et 2 de la sixième directive, l'assujetti est désormais, **à compter du 1er janvier 1993,** défini **expressément** comme la personne effectuant une des activités économiques mentionnées au troisième alinéa de l'article 256 A du CGI.

3Il 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 A 113 ci-après 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,

SOUS-SECTION 1

Notion d'indépendance

1La qualité d'assujetti à la TVA résulte de la réalisation de **manière indépendante** d'opérations relevant d'une **activité économique.**

1. Personnes qui sont réputées agir de manière indépendante.

2Les 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.

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

3Il 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 les articles L. 721-1, L. 721-2 et L. 721-6 du code du travail (CGI, art. 80).

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

4L'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.

1 ° Le contrat de travail (ou de louage de services).

5Le 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.

2° Critères retenus par la jurisprudence pour apprécier l'existence de liens de subordination.

6En 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 un arrêt du 4 juillet 1973 (req. n° 87-349, RJ, III p. 117) 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, arrêt du 28 mars 1984, req. n° 35274).

3° Titulaires d'un statut particulier.

7 ***• Apprentis.***

Le contrat d'apprentissage régi par les articles L. 117-1 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.

8 **• *Artistes du spectacle (voir aussi DB 3 A* 1154).**

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. 762-1 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.

9 **• *Journalistes.***

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. 761-2 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. 761-2 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.

10 **• *Correspondants locaux de presse.***

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 (cf. ci-dessus n° 9).

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

11 **• *Mannequins.***

Aux termes des articles L. 763-1 et L. 763-2 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.

12 **• *Voyageurs représentants placiers.***

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 :

1° Lorsqu'il bénéficie du statut défini par les articles L. 751-1 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.

2° 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.

13En 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, voir ci-dessous n°s 24 à 28 .

14Les 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 (réponse à M. Leroy-Beaulieu, député, JO, débats AN n° 63 du 11 juillet 1970, p. 3393).

b. Travailleurs à domicile visés par les articles L. 721-1, L. 721-2 et L. 721-6 du code du travail.

1° Nature de l'activité exercée.

15Sont réputées travailleurs à domicile au sens de l'article L. 721-1 du code du travail les personnes qui satisfont aux conditions suivantes :

1° 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 ;

2° N'utiliser d'autres concours que ceux qui sont prévus (cf. ci-après n° 17).

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.

16Conservent également la qualité de travailleur à domicile ceux qui fournissent, en même temps que leur travail, tout ou partie des matières premières mises en oeuvre lorsque celle-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. 721-2).

17Les 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 conjointes des articles L. 313-3-2° et 3° et R. 313-12 du code de la sécurité sociale.

Sont considérés comme enfants à charge :

- jusqu'à vingt ans, les enfants non salariés (qu'ils poursuivent leur études ou soient par suite d'infirmités ou de maladies chroniques, dans l'impossibilité permanente de se livrer à un travail salarié) à la charge de l'assuré ou de son conjoint, qu'ils soient légitimes, naturels, reconnus ou non, adoptifs, pupilles de la nation dont l'assuré est tuteur, ou enfants recueillis ;

- jusqu'à dix-huit ans, ceux placés en apprentissage dans les conditions déterminées par les articles L. 117-1 à L. 119-5 du code du travail et L. 900-1 et suivants du même code.

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.

18La 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, arrêt du 24 mai 1972).