



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION RÉGIONALE DES FINANCES PUBLIQUES
DE BRETAGNE ET D'ILLE-ET-VILAINE

Direction régionale des Finances publiques
de Bretagne et d'Ille-et-Vilaine
Avenue Janvier
BP 72102
35021 RENNES Cedex 9
Téléphone : 02 99 79 80 00
drfip35.pgf.contentieux@dgifp.finances.gouv.fr

POUR NOUS JOINDRE :

Affaire suivie par :
Téléphone :
Réf. : 2022/125

Rennes, le 2 août 2022

Objet : article 261, 4-4° b du CGI / recours à des tiers

Madame,

Par un courrier reçu le 4 juillet dernier, vous avez sollicité l'avis de la Direction Régionale des Finances Publiques d'Ille et Vilaine au sujet de l'application de la TVA à votre activité d'enseignement de Pilates. Ce courrier a été complété le 19 juillet suite à une demande de précision de ma part.

Vous donnez des cours de Pilates que vous avez créé à
Cette activité d'enseignement sportif est exercée sous forme d'entreprise individuelle et les revenus sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Afin de développer l'activité, depuis janvier 2022, vous avez augmenté le nombre de cours dispensés par le recours à deux intervenants qui exercent leur activité en intervenant en différents lieux. Ces deux enseignants ont le statut d'auto-entrepreneurs et vous avez signé avec chacun d'eux, un contrat relatif aux horaires et à l'occupation des lieux. Pour ce qui est de la rémunération, vous reversez leur quote-part d'enseignement puisque les élèves payent l'intégralité de leurs cours sans distinction de l'intervenant.

Votre demande porte sur l'exonération de TVA visée à l'article 261, 4-4°-b du code général des impôts (CGI). Aux termes de cet article, les personnes qui dispensent un enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif, bénéficient d'une exonération de taxe sur les cours dispensés personnellement et payés directement par les élèves, à l'exclusion de toute autre somme encaissée.

Du fait du recours aux deux intervenants, votre comptable et votre centre de gestion vous ont alertée sur le risque de ne plus pouvoir bénéficier de l'exonération visée à l'article précité dès lors que vous percevez des recettes grâce au recours de tiers. A ce sujet, ils soulignent l'existence d'une contradiction entre la documentation fiscale privée (1) et la doctrine administrative (2) en cas de recours à des tiers pour assurer des cours :

►1) cette documentation précise que en application de la jurisprudence de la Cour administrative d'appel de Versailles en 2016 (CAA Versailles 3^e ch., 1-2-2011 n° 09-2016), si une partie de l'enseignement est confiée à un tiers, cela n'est pas de nature à faire perdre son exonération à l'exploitant, mais l'en prive pour la partie des cours qu'il n'effectue pas personnellement et cela même si les élèves continuent de le rémunérer pour la partie des cours dispensés par le tiers.

► 2) la doctrine administrative, BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 §370, indique quant à elle, que dans cette situation, l'exonération ne s'applique plus pour l'ensemble de l'activité c'est-à-dire y compris pour la partie dispensée par l'exploitant.
Vous précisez que cette version est également celle du Conseil d'État.

Par conséquent, vous souhaitez savoir :

- si l'ensemble de l'activité reste non soumise à TVA, dès lors que le chiffre d'affaires des deux auto-entrepreneurs n'excède pas 34 000€ ;
- si le chiffre d'affaires exclusivement réalisé par ces deux personnes est assujéti à la TVA ;
- si le fait de dispenser des cours par ces tiers entraîne la perte totale de l'exonération de TVA pour l'ensemble du chiffre d'affaires de l'activité y compris votre propre activité.

J'ai procédé à un examen attentif de votre demande.

Il convient de souligner qu'elle ne constitue pas un rescrit au sens de l'article L 80 B 1° du livre des procédures fiscales (LPF) pour les raisons suivantes :

-une demande de rescrit doit être préalable à l'opération car pour être opposable, la prise de position de l'administration doit être antérieure à l'expiration du délai de déclaration, ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieure à la liquidation spontanée de l'impôt, ou au fait générateur pour les impôts locaux, les droits d'enregistrement et assimilés.

Au cas particulier, les deux intervenants travaillent avec vous depuis le début de l'année 2022.

Aux termes du b du 4° du 4 de l'article 261 du CGI, sont exonérés de TVA, « *Les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif, dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves ;* ».

En ce sens, la doctrine administrative, BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50, §360 et suivants, précise que l'exonération de la TVA sur les cours ou leçons particuliers s'applique dès lors qu'ils sont dispensés personnellement par des personnes physiques et que ces dernières perçoivent, directement de leurs élèves, la rémunération de leur activité enseignante.

Ainsi, la condition de cette exonération est la rémunération directe de l'enseignant par ses élèves pour des cours qu'il leur dispense personnellement sans le concours d'intervenants extérieurs.

Le Conseil d'État confirme la documentation administrative, en particulier dans une décision CE 3e-8e ch. 27-1-2017 n° 391373, dans laquelle il juge que l'emploi de personnel salarié par un enseignant fait obstacle à ce que l'enseignement qu'il délivre lui-même soit regardé comme des leçons données à titre personnel.

La Cour administrative de Nantes (CAA Nantes 7-1-2022 n° 20NT03378) a conclu récemment qu'« *Il résulte de ces dispositions (b du 4° du 4 de l'article 261 du CGI) que les leçons qu'un enseignant ou moniteur donne avec le concours d'autres personnes ne peuvent être regardées comme dispensées à titre personnel, quelles que soient les fonctions, bénévoles ou salariés, exercées par ces personnes. Elles ne peuvent donc être exonérées de taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement des dispositions précitées du code général des impôts.* »

Par conséquent, les cours ou leçons donnés par l'enseignant avec le concours d'autres personnes ne peuvent être considérés comme dispensés à titre personnel, quelles que soient les fonctions, bénévoles ou salariés, exercées par ces personnes. A ce titre, l'exonération n'est pas applicable.

La documentation privée fait référence à un arrêt de la Cour administrative de Versailles de 2011 (CAA Versailles 3° ch., 1-2-2011) qui a jugé qu'en application des dispositions du b du 4° du 4 de l'article 261 du CGI, une personne dispensant un enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif ne peut bénéficier de l'exonération de la TVA qu'à proportion de la part de son activité correspondant aux cours qu'elle dispense personnellement et qui lui sont payés directement par les élèves.



RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE

Liberté
Égalité
Fraternité



FINANCES PUBLIQUES

Ainsi, selon les termes de la Cour administrative, le fait pour une personne physique de confier l'exécution d'une partie des enseignements à un tiers, n'est pas à elle-seule une circonstance suffisante pour faire lui perdre le bénéfice de l'intégralité du droit à exonération : seule la partie des cours dont l'exécution a été confiée à un tiers, est privée du bénéfice de l'exonération et cela quand bien même les élèves continueraient de rémunérer la personne physique pour la partie des cours dont la dispense a été déléguée.

Toutefois, cette position est contraire à la doctrine administrative et à la jurisprudence du Conseil d'État.

Les commentaires contenus dans la doctrine administrative, BOFiP-Impôts, expriment l'interprétation donnée par l'administration aux textes fiscaux. C'est donc cette application du texte fiscal qui doit être retenue.

En l'espèce, il convient de considérer en application du BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50, §360 et suivants, que le recours à deux auto-entrepreneurs ne vous permet pas de bénéficier de l'exonération de TVA au sens du b de l'article 261,4-4° du CGI pour l'ensemble des cours dispensés dans votre studio de Pilates.

En revanche, la franchise de TVA de l'article 293 B reste applicable dès lors que le chiffre d'affaires annuel n'excède pas les limites prévues.

Par conséquent, je vous invite à tirer les éventuelles conséquences de cette absence d'exonération de TVA au sens du b de l'article 261,4-4° du CGI et ce depuis le 1^{er} janvier 2022.

Je me tiens à votre disposition pour tout renseignement complémentaire et vous prie d'agréer, Madame, l'expression de ma considération distinguée.

La responsable de la division affaires juridiques et contentieux

Inspectrice Principale des finances publiques