



# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

## 3 A-1-10

N° 4 DU 11 JANVIER 2010

INSTRUCTION DU 4 JANVIER 2010

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE. CHAMP D'APPLICATION. TERRITORIALITE DES PRESTATIONS DE SERVICES. EXIGIBILITE. REDEVABLE. OBLIGATIONS.

(C.G.I., art. 259-0 à 259 D, 269, 286 ter, 287, 289 B, 289 C, 1649 quater B quater et 1788 A)

NOR : ECE L 10 30001 J

DGFiP Bureaux D1, CF3, GF-2A ; DGDDI

## PRESENTATION

La présente instruction a pour objet de présenter d'une part, les nouvelles règles concernant le lieu des prestations de services, et d'autre part, les modalités déclaratives afférentes à la nouvelle déclaration d'échange de services baptisée déclaration européenne de services (DES), telles qu'issues de la transposition en droit interne des dispositions des directives 2008/8/CE et 2008/117/CE du Conseil respectivement du 12 février 2008 et du 16 décembre 2008 par l'article 102 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, le nouvel article 259 du code général des impôts pose un nouveau principe général selon lequel le lieu des services entre assujettis est situé au lieu d'établissement du preneur quel que soit le lieu d'établissement du prestataire. Lorsque le prestataire n'est pas établi en France, c'est le preneur qui est redevable de la taxe. Dans l'hypothèse où le prestataire et le preneur redevable sont établis dans des États membres différents de l'Union européenne, ces prestations devront être déclarées sur la DES. Pour les services fournis à une personne non assujettie, le lieu de ces services reste en principe le lieu d'établissement du prestataire.

Par dérogation à ces principes généraux, le lieu de certains services est défini par des règles spécifiques.

Des commentaires seront apportés, le moment venu, pour celles des modifications induites par la directive, qui entreront en vigueur respectivement aux 1<sup>er</sup> janvier 2011, 2013 et 2015.

Sauf précisions particulières, la présente instruction n'a pas pour objet de modifier les exonérations actuellement applicables.

.

## SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION</b>	1
<b>CHAPITRE 1 : LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES</b>	8
<b>Section 1 : Définition des notions</b>	8
<b>A. NOTION D'ASSUJETTI</b>	9

<b>B. NOTION DE SIEGE ECONOMIQUE ET D'ETABLISSEMENT STABLE</b>	13
I. Définition du siège économique	13
II. Définition de l'établissement stable 16	
<b>C. NOTION DE DOMICILE ET DE RESIDENCE HABITUELLE</b>	19
I. Définition du domicile	19
II. Définition de la résidence habituelle	20
<b>Section 2 : Règles générales</b>	21
<b>A. LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES A UN ASSUJETTI AGISSANT EN TANT QUE TEL</b>	21
I. En fonction du lieu d'établissement du preneur assujetti	21
1. Règle de territorialité	21
2. Services visés	26
3. Cas de certaines prestations de services utilisées ou exploitées hors de la Communauté	27
II. Notion d'assujetti agissant en tant que tel	28
<b>B. LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES A UNE PERSONNE NON ASSUJETTIE</b>	33
<b>Section 3 : Dérogations aux règles générales</b>	38
<b>A. DEROGATIONS A LA REGLE GENERALE REGISSANT LE LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES TANT A DES ASSUJETTIS QU'A DES PERSONNES NON ASSUJETTIES</b>	40
I. Les locations de moyens de transport (art. 259 A-1°)	41
1. Définition du moyen de transport 41	

<b>2. Locations imposables</b>	45
<b>II. Les services se rattachant à un bien immeuble (art. 259 A-2°)</b>	54
<b>1. Services expressément visés à l'article 259 A-2° comme devant être taxés au lieu de l'immeuble</b>	56
<b>2. Autres services se rattachant à l'immeuble</b>	57
<b>III. Les prestations de transport de passagers (art. 259 A-4°)</b>	68
<b>IV. Les prestations de services ayant pour objet les activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires ou expositions, y compris les prestations des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations accessoires à ces activités (art. 259 A-5°a)</b>	70
<b>V. Les ventes à consommer sur place (art. 259 A-5°b et c)</b>	83
<b>1. Définition</b>	83
<b>2. Lieu d'imposition des ventes à consommer sur place, à l'exception de celles matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté</b>	85
<b>3. Lieu d'imposition des ventes à consommer sur place matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains</b>	88
<b>VI. Les prestations uniques des agences de voyages (art. 259 A-8°)</b>	97
<b>B. DEROGATIONS AUX REGLES GENERALES REGISSANT LE LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES A DES PERSONNES NON ASSUJETTIES</b>	102
<b>I. Les prestations de transport intracommunautaire de biens (art. 259 A-3°)</b>	104

<b>II. Les prestations de transport de biens autre qu'intracommunautaire (art. 259 A-4°)</b>	108
<b>III. Les prestations accessoires aux transports (art. 259 A-6°-a)</b>	111
<b>IV. Les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels (art. 259 A-6°-b)</b>	113
<b>V. Les prestations réalisées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui (art. 259 A-7°)</b>	115
<b>VI. Les prestations désignées à l'article 259 B</b>	117
<b>1. Précisions et solutions diverses relatives à ces prestations</b>	121
<b>a) Cession et concession de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires (art. 259 B-1°)</b>	121
<b>b) Location de biens meubles corporels autres que des moyens de transport (art. 259 B-2°)</b>	122
<b>c) Prestations de publicité (art. 259 B-3°)</b>	123
<b>d) Prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines, y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement ; prestations des experts-comptables (art. 259 B-4°)</b>	131
<b>e) Traitement de données et fournitures d'information (art. 259 B-5°)</b>	136
<b>f) Opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-fort (art. 259 B-6°)</b>	137
<b>g) Mise à disposition de personnel (art. 259 B-7°)</b>	140
<b>h) Obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné à l'article 259 B (art. 259 B-9°)</b>	141

<b>i) Prestations de télécommunication (art. 259 B-10°)</b>	142
<b>j) Services de radiodiffusion et de télévision (art. 259 B-11°)</b>	145
<b>k) Services fournis par voie électronique (art. 259 B-12°)</b>	146
<b>l) Accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui lui sont directement liés (art. 259 B-13°)</b>	148
<b>2. Récapitulatif sur le lieu d'imposition des prestations visées à l'article 259 B</b>	149
<b>VII. Les services fournis par voie électronique (art. 259 D)</b>	152
<b>VIII. Les prestations désignées à l'article 259 C 155</b>	
<b>1. Nature des services visés</b>	155
<b>2. Notion d'utilisation ou d'exploitation effectives</b>	159
<b>IX. Cas particulier des prestations de services rendues à des organisations internationales établies dans un Etat membre de la Communauté européenne autre que la France</b>	161
<b>Section 4 : Territorialité des prestations de services dans le cadre de relations avec les départements d'outre-mer (DOM)</b>	163
<b>A. RELATIONS ENTRE DOM ET METROPOLE</b>	164
<b>B. RELATIONS ENTRE DOM ET AUTRES PAYS</b>	166
<b>CHAPITRE 2 : FAIT GENERATEUR, EXIGIBILITE ET REDEVABLES DE LA TAXE</b>	167
<b>Section 1 : Fait générateur et exigibilité des prestations visées à l'article 259-1°</b>	171
<b>A. FAIT GENERATEUR</b>	172

<b>B. EXIGIBILITE</b>	174
<b>Section 2 : Redevable de la taxe</b>	177
<b>A. NOTION D'ASSUJETTI ETABLI EN FRANCE POUR LES BESOINS DE LA DETERMINATION DU REDEVABLE</b>	179
<b>1. Définition</b>	179
<b>2. Conséquences de l'attractivité du siège ou de l'établissement stable participant</b>	181
<b>a. Au regard du chiffre d'affaires à déclarer</b>	181
<b>b. Au regard du droit à déduction</b>	182
<b>B. DETERMINATION DU REDEVABLE</b>	184
<b>I. Autoliquidation : art. 283-2</b>	184
<b>II. Articulation avec les autres régimes d'autoliquidation</b>	188
<b>1. Article 283-1, 2<sup>nd</sup> alinéa</b>	188
<b>2. Article 283-2 sexies : prestations à façon sur déchets neufs d'industrie et matières de récupération</b>	191
<b>C. SOLIDARITE DE PAIEMENT</b>	195
<b>CHAPITRE 3 : OBLIGATIONS DES REDEVABLES</b>	197
<b>Section 1 : Identification des assujettis (art. 286 ter)</b>	197
<b>Section 2 : Déclarations de recettes (art. 287)</b>	205
<b>Section 3 : Facturation (art. 289)</b>	210
<b>Section 4 : Déclaration européenne des services (art. 289 B-III)</b>	214
<b>A. LES DECLARANTS</b>	215

<b>B. LE CONTENU DE LA DECLARATION</b>	217
<b>C. LA FORME DE LA DECLARATION</b>	220
<b>D. PERIODICITE DE LA DECLARATION</b>	224
<b>E. SANCTIONS</b>	227
<b>CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR</b>	228

### **Annexe 1 : Récapitulatif**

### **Annexe 2 : Tableau de concordance CGI-Directive 2006/112/ CE**

### **Annexe 3 : Demande d'attribution d'un numéro de TVA intracommunautaire**

### **Annexe 4 : Déclaration européenne de services (DES). Formulaire**

### **Annexe 5 : Notice d'utilisation du formulaire DES.**

### **Annexe 6 : DES. Centres de saisie des données.**

## **INTRODUCTION**

**1.** Afin d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur en modernisant et simplifiant les règles en matière de TVA, le Conseil de l'Union européenne a adopté le 12 février 2008 la directive 2008/8/CE qui modifie le lieu des prestations de service tel que défini par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette nouvelle directive est par ailleurs complétée par la directive 2008/117/CE adoptée le 16 décembre 2008 afin de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires qui est venue préciser notamment les modalités déclaratives afférentes à la nouvelle déclaration européenne de services<sup>1</sup>.

**2.** L'article 102 de la loi de finances pour 2010 transpose en droit interne les dispositions des directives 2008/8/CE et 2008/117/CE précitées applicables selon les situations à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2010, 2011, 2013 ou 2015**. Ces dispositions sont notamment codifiées aux articles 259-0, 259, 259 A, 259 B, 259 C et 259 D du code général des impôts (CGI) s'agissant des nouvelles règles relatives à la territorialité des prestations de services.

En application de ces nouvelles dispositions, le lieu des prestations de services fournies à des assujettis est en principe dorénavant le lieu où le preneur est établi. Par contre, s'agissant des prestations fournies à des non assujettis, le lieu des prestations reste celui où le prestataire est établi. Dans certains cas, ces règles générales sont écartées afin de mieux tenir compte du principe d'une imposition sur le lieu de consommation effective des services.

**3.** Pour les prestations de services taxables en France en application de l'article 259-1° lorsqu'elles sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la TVA doit être acquittée par le preneur.

**4. Précision :** le bénéficiaire, le cas échéant, d'une exonération prévue par la législation française pour une opération n'est applicable que pour autant que cette opération est réputée se situer en France en application des règles de territorialité. A cet égard, et sauf précision particulière apportée par la présente instruction, les exonérations ont déjà fait l'objet de commentaires administratifs auxquels il convient de se reporter.

**5.Nota** : Les nouvelles règles relatives à la territorialité des prestations de services ont vocation à s'appliquer dans tous les États membres de l'Union européenne, de sorte qu'elles ne doivent pas donner lieu à des distorsions de concurrence. Toutefois, dans l'hypothèse de difficultés trouvant leur origine dans des divergences d'interprétation entre États membres (cas de non imposition ou de double imposition), les entreprises qui y sont confrontées sont invitées à saisir le réseau SOLVIT<sup>2</sup> afin que leur dossier fasse l'objet d'une procédure de conciliation entre les administrations nationales.

**6.A défaut de précision contraire, les articles mentionnés dans cette instruction sont ceux du code général des impôts (CGI).**

**7.Les dispositions de la directive 2006/112/CE auxquelles il est fait référence dans la présente instruction sont celles en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.**

## CHAPITRE 1 : LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES

### Section 1 : Définition des notions

**8.Aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services tel que défini par les articles 259 à 259 D**, les notions d'assujetti, de siège de l'activité économique, d'établissement stable, de domicile et de résidence doivent s'entendre de la façon suivante.

#### A. NOTION D'ASSUJETTI

**9.**Dès lors que les règles de territorialité sont différentes selon que le preneur est un assujetti ou une personne non assujettie, la qualité du preneur est déterminante pour localiser le lieu de taxation des prestations de services.

**10.**Conformément à l'article 259-0, outre les assujettis de droit commun, il convient de considérer comme assujetti au regard des règles de territorialité :

..... pour tous les services qui lui sont fournis, un assujetti au sens de l'article 256 A<sup>3</sup> quand il réalise également des opérations dans le cadre d'une activité placée hors du champ d'application de la TVA, alors même que les services en cause seraient acquis pour les besoins de cette dernière activité<sup>4</sup> ;

**Exemple 1** : une commune acquiert une prestation de services de conseil auprès d'un prestataire établi dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour les besoins de son service d'Etat civil, activité placée hors du champ d'application de la TVA. Elle exploite par ailleurs une centrale hydroélectrique et procède à des ventes d'électricité imposables de plein droit. Pour la détermination du lieu de la prestation de services de conseil, la commune est réputée avoir la qualité d'assujettie.

**Exemple 2** : une société holding, outre sa gestion de titre de participations, réalise des prestations de services à titre onéreux auprès de ses filiales. Pour la détermination du lieu des prestations de services qu'elle acquiert, la société holding est, en tout état de cause, réputée avoir la qualité d'assujettie.

..... une personne morale non assujettie qui possède néanmoins un numéro d'identification à la TVA en application du 2° de l'article 286 ter<sup>5</sup>, c'est-à-dire une personne morale non assujettie visée au a du 2° de l'article 256 bis<sup>6</sup> qui ne relève pas du régime dérogatoire conduisant sous certaines conditions<sup>7</sup> à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens.

Il en est ainsi lorsque le numéro d'identification à la TVA qui a été attribué à la personne morale non assujettie est en cours de validité au moment de la réalisation de la prestation de services. A cet égard, et conformément à la doctrine administrative 3 A 1142 § 49 et suivants, lorsque la personne morale non assujettie opte pour la taxation de ces acquisitions intracommunautaires de biens, la validité du numéro d'identification court, en principe, à compter du premier jour du mois au cours duquel l'option est formulée, jusqu'au 31 décembre de la deuxième année civile qui suit celle de l'option<sup>8</sup> ou au-delà si elle n'a pas fait l'objet d'une dénonciation. De même, lorsque la personne morale non assujettie réalise des acquisitions intracommunautaires de biens pour un montant supérieur à 10 000 € et se trouve exclue de plein droit du bénéfice du régime dérogatoire, un numéro d'identification à la TVA lui est attribué dès le dépassement de ce seuil au cours d'une année et demeure valide jusqu'au 31 décembre de l'année suivante<sup>9</sup>.

**Exemple 3** : une association dont l'activité est de divertir gratuitement les patients d'un hôpital a fait l'acquisition en décembre 2009 de trois ordinateurs en provenance d'un autre Etat membre de la Communauté européenne qu'elle a choisi de soumettre à la TVA conformément à l'article 260 CA. Un numéro d'identification lui a donc été délivré. En



juin 2010, elle fait l'acquisition d'un logiciel spécifique auprès d'une entreprise établie hors de France. Dans la mesure où elle dispose d'un numéro d'identification, elle est considérée comme un preneur assujéti pour la détermination du lieu de l'opération de fourniture du logiciel spécifique.

**11.** Un opérateur qui n'est pas redevable de la TVA en raison de l'application de la franchise prévue à l'article 293 B ou du fait d'une exonération de TVA applicable aux opérations qu'il réalise n'en a pas moins la qualité d'assujéti au sens de l'article 256 A. Dès lors qu'il acquiert des prestations de services relevant du principe général applicable aux prestations fournies par un prestataire établi hors de France, il sera attributaire d'un numéro individuel d'identification et sera également considéré comme un assujéti pour la détermination du lieu de taxation des prestations de services.

## **12. Cas des opérateurs établis hors de la Communauté européenne.**

Les définitions du § 10 sont également applicables aux personnes physiques ou morales établies dans un pays ou un territoire tiers à la Communauté européenne. Il revient alors au prestataire dans le cadre des relations d'affaires qu'il entretient avec son client de s'assurer par tout moyen de la position de son client au regard de ces critères.

Tous éléments suffisamment probants visant à démontrer que le preneur du service est un assujéti peuvent être admis pour établir de cette qualité. Il en va ainsi notamment et sans que cette liste soit exhaustive, du numéro utilisé par l'Etat d'établissement pour identifier les entreprises, des informations obtenues à partir du site internet du preneur attestant de l'exercice d'une activité économique, des informations obtenues de la part des autorités fiscales dont dépend le preneur (certificat d'assujétissement délivré aux fins d'obtenir un remboursement selon la procédure de la 13<sup>ème</sup> directive notamment<sup>10</sup>), de bons de commande ou autres documents du preneur mentionnant son adresse commerciale et son numéro d'inscription à un registre du commerce et des sociétés ou à tout autre registre en tenant lieu dans l'Etat d'établissement.

Il en va de même d'une personne établie hors de la Communauté européenne qui dispose par ailleurs d'un numéro d'identification à la TVA attribué par un Etat membre de la Communauté et qui, dès lors, est considérée comme ayant la qualité d'assujéti aux fins de la territorialité des prestations de services.

## **B. NOTION DE SIEGE ECONOMIQUE ET D'ETABLISSEMENT STABLE**

### **I. Définition du siège économique**

**13.** Pour déterminer au regard de la TVA le lieu du siège de l'activité économique d'un assujéti, il est nécessaire de prendre en considération un faisceau d'indices, tels que le siège statutaire de la société, le lieu de son administration centrale, le lieu de réunion de ses dirigeants sociaux et celui, habituellement identique, où est arrêtée la politique générale de cette société. D'autres éléments, tels que le domicile des principaux dirigeants, le lieu de réunion des assemblées générales, le lieu où sont tenus les documents administratifs et comptables ou celui du déroulement principal des activités financières, notamment bancaires, peuvent également être pris en compte.

**14.** En cas de contradiction d'indices, le lieu du siège de l'activité économique est en définitive le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de la société, ou encore celui où sont exercées les fonctions d'administration centrale de celle-ci. Ainsi, le fait que le lieu à partir duquel les activités de la société sont effectivement exercées ne soit pas situé dans un Etat membre n'exclut pas pour autant la possibilité que la société y ait établi le siège de son activité économique (CJCE, Aff. C-73/06 du 28 juin 2007, « Planzer Luxembourg Sarl »).

**15.** En ce sens, la présence d'une société « boîte aux lettres » ou « écran », ne saurait conférer à un lieu le statut de siège d'une activité économique d'un assujéti s'il ne satisfait pas aux conditions précitées.

### **II. Définition de l'établissement stable**

**16.** Pour la détermination du lieu des prestations de services au regard du prestataire ou du preneur, il convient de se référer à la jurisprudence selon laquelle doit être considéré le point de rattachement le plus utile du point de vue fiscal<sup>11</sup>. Si l'endroit où l'assujéti a établi le siège de son activité économique apparaît comme le point de rattachement prioritaire, la prise en considération d'un autre établissement stable s'impose toutefois dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre.<sup>12</sup>

La définition de l'établissement stable en matière de TVA doit être distinguée, le cas échéant, de celles qui seraient retenues pour d'autres impôts et taxes.

**17.** A cet égard, un établissement stable est caractérisé par un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique<sup>13</sup>, à rendre possible :

- soit la fourniture par cet établissement d'un service au sens de l'article 259-2° (cf. paragraphes 33 et s.) ;
- soit l'utilisation par cet établissement des services qui lui sont rendus au sens de l'article 259-1° (cf. paragraphes 21 et s.).

Ainsi, il est nécessaire que l'établissement à partir duquel la prestation de services est effectuée au sens de l'article 259-2° soit capable de fournir les services concernés ou, que l'établissement à qui la prestation de services est fournie au sens de l'article 259-1° soit capable de recevoir et d'utiliser les services concernés.

La succursale française d'une société étrangère qui ne réaliserait que des opérations au profit de son siège qui, s'agissant d'opérations internes, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA, peut néanmoins constituer un établissement stable si elle présente une consistance minimale rendant possible l'utilisation de services pour les besoins de prestations exclusivement rendues au siège<sup>14</sup>.

De même, les bureaux de représentation d'entreprises étrangères ou les chantiers ne présentent pas, en principe, le caractère d'établissement stable prestataire mais peuvent néanmoins avoir une consistance suffisante pour constituer des établissements stables au regard de l'utilisation des services. Cette dernière analyse emporte des conséquences sur le lieu des services relevant du principe général qui seraient fournis à ces entités (cf. infra).

#### 18. Précisions :

Le fait pour un assujetti de disposer d'un numéro d'identification à la TVA en France n'est pas suffisant en soi pour considérer qu'il y dispose d'un établissement stable.

Dès lors qu'un assujetti a son siège dans un Etat, il n'y a pas lieu de considérer l'existence d'un établissement stable distinct dans ce même Etat.

## C. NOTION DE DOMICILE ET DE RESIDENCE HABITUELLE

### I. Définition du domicile

19. Le lieu de domicile d'une personne physique, assujettie ou non-assujettie, est en principe celui qui résulte de l'adresse déclarée à l'administration fiscale.

### II. Définition de la résidence habituelle

20. La résidence habituelle d'une personne physique, assujettie ou non-assujettie, est le lieu où, au moment où les services sont fournis, cette personne réside habituellement en raison d'attaches personnelles et professionnelles ou, dans le cas d'une personne sans attaches professionnelles, en raison d'attaches personnelles, révélant des liens étroits entre elle-même et l'endroit où elle habite.

## Section 2 : Règles générales

### A. LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES A UN ASSUJETTI AGISSANT EN TANT QUE TEL

#### I. En fonction du lieu d'établissement du preneur assujetti

##### 1. Règle de territorialité

21. Le lieu des prestations de services autres que celles désignées à l'article 259 A (1°, 2°, 4°, 5° et 8°) est situé en France lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel qui a en France :

- le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les services sont rendus ;
- ou à défaut de posséder un tel siège ou un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle.

Inversement, le lieu des mêmes services n'est pas situé en France lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel qui remplit les mêmes conditions dans un autre Etat membre ou en dehors de la Communauté.

Comme indiqué au paragraphe 17, une structure qui prend des services peut être considérée comme constitutive d'un établissement stable en fonction de sa capacité à utiliser les services qui lui sont rendus. Cette capacité doit être évaluée au cas par cas.

**22.** Pour la détermination du lieu d'une prestation de services lorsque le preneur dispose de plusieurs établissements, le siège de l'activité économique apparaît comme le point de rattachement prioritaire. Toutefois, lorsque la prestation est explicitement fournie à un établissement stable du preneur situé dans un autre Etat que celui de son siège, elle est imposable au lieu de cet établissement. A défaut de siège économique ou d'établissement stable, le domicile ou la résidence habituelle du preneur peuvent constituer un autre point de rattachement.

**23.** Pour déterminer le lieu d'imposition de la prestation de services, le prestataire doit obtenir les informations nécessaires auprès du preneur et assurer un niveau raisonnable de vérification de ces informations. Sous la responsabilité du preneur, il doit être ainsi en mesure d'apprécier :

- si le contrat et/ou bon de commande identifie l'établissement stable comme preneur de service ;
- si l'établissement stable est l'entité qui paie pour les prestations de services ou si le coût de ces prestations est effectivement pris en charge par cette entité ;
- si la nature de la prestation permet d'identifier l'établissement stable particulier ou les établissements stables auquel(s) le service est fourni.

**24.** Pour les besoins du contrôle, lorsque le numéro d'identification à la TVA du preneur mentionné sur la facture est attribué par un autre Etat membre, il est présumé que les services sont fournis dans cet Etat membre, sauf preuve contraire.

#### **25. Précisions diverses :**

- nonobstant la présomption reconnue ci-dessus, lorsque le preneur dispose d'un numéro d'identification dans un Etat membre où il ne dispose pas d'un établissement stable au sens du § 17, ce numéro ne saurait être utilisé pour la détermination du lieu de la prestation de services ;
- dans le cas de prestations fournies au titre d'un contrat global et destinées à être utilisées en plusieurs endroits, le preneur doit être entendu comme le client direct désigné comme tel au prestataire pour les besoins de la facturation<sup>15</sup>, sous réserve de l'abus de droit.

**Exemple 4 :** une entreprise dispose du siège de son activité économique en France et d'un établissement stable dans un autre Etat membre de la Communauté européenne. Un avocat français rend à l'établissement stable une prestation de conseil. Le lieu de cette prestation n'est pas situé en France.

**Exemple 5 :** une entreprise établie dans un autre Etat membre de la Communauté européenne rend une prestation d'entremise à l'établissement stable situé en France d'un preneur assujéti qui a établi le siège de son activité économique dans un autre Etat membre. Le lieu de cette prestation est situé en France.

## **2. Services visés**

**26.** Relèvent, entre autres, des dispositions de l'article 259-1° les services suivants :

- les prestations des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'un autre assujéti, lorsqu'elles ne se rattachent pas à un bien immobilier ;
- les prestations de transports de biens, qu'il s'agisse de transports internationaux, de transports intracommunautaires ou de transports nationaux de biens, ainsi que leurs prestations accessoires (telles que chargement, déchargement, manutention et activités similaires) ;
- les prestations d'expertises ou de travaux sur des biens meubles corporels ;
- les prestations de la nature de celles visées à l'article 259 B (cf. ci-après § 117) ;
- les prestations de stockage qui consistent dans la fourniture d'une prestation complexe comprenant par exemple diverses prestations de conservation ou de logistique. Lorsque la prestation s'analyse en une simple location d'espaces, voir § 54 et suivants ;
- les locations de moyens de transport notamment en vertu d'un contrat de crédit-bail, dès lors qu'elles ne sont pas de courte durée au sens de l'article 259 A-1°<sup>16</sup>. Pour la définition des moyens de transport, voir § 41 à 43.

**Exemple 6 :** une société établie dans un pays tiers à la Communauté européenne effectue dans ce pays une prestation de réparation sur un bien meuble pour le compte d'une société établie en France. Le lieu de cette prestation est en principe situé en France, notamment dans l'hypothèse où le bien demeure dans le pays dans lequel il a fait l'objet de la réparation.<sup>17</sup>

**Exemple 7 :** une société française fait appel à un intermédiaire transparent établi dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour vendre, dans un pays tiers, des biens qui y ont été préalablement acquis. Le lieu de la prestation est situé en France, sans préjudice de l'exonération de l'article 263.

**Exemple 8 :** les prestations de services directement liées au placement d'un bien lors de son entrée en France ou dans un autre Etat membre sous l'un des régimes douaniers prévus par les règlements communautaires en vigueur<sup>18</sup> sont situées en France lorsque le preneur y est établi, sans préjudice de l'exonération de TVA du 2° du III de l'article 291 dont la portée a, par ailleurs, été étendue par l'article 102 de la loi de finances pour 2010.

**Exemple 9 :** une société A établie hors de France réalise une livraison après montage ou installation d'une machine-outil dans l'usine située en France de l'assujéti B. Un sous-traitant C établi hors de la Communauté fournit à A la prestation de montage. La livraison de biens après montage n'est pas une prestation de services mais une livraison de biens soumise à la TVA en France en application du b du I de l'article 258. Le fait que le prix demandé par A intègre le coût du montage est sans incidence sur la qualification de livraison de biens<sup>19</sup>. La prestation de montage fournie par C n'est pas soumise à la TVA en France dès lors que A n'est pas établi en France.

## **3. Cas de certaines prestations de services utilisées ou exploitées hors de la Communauté**

**27.** Les prestations de services désignées ci-après et fournies à des assujettis établis en France sont normalement soumises à la TVA en France. Toutefois, conformément à la possibilité offerte par le a) de l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, il est admis que ces prestations de services ne sont pas soumises à la TVA en France lorsqu'elles sont effectivement utilisées ou exploitées hors de la Communauté européenne, cette caractérisation résultant du fait qu'elles sont matériellement exécutées hors de la Communauté.

Sont **limitativement** visés dans de telles conditions :

- les transports de marchandises et les commissions afférentes à ces transports ;
- les prestations de convoyage de moyens de transport pour les besoins de transport de marchandises ;
- les locations de véhicules et de matériels pour les besoins de transports de marchandises ;
- le gardiennage, le magasinage, la manutention, le chargement et le déchargement des marchandises.

A titre de règle pratique, les critères suivants pourront être retenus :

- la distance parcourue hors de la Communauté européenne, s'agissant des transports de marchandises et des prestations de convoyage de moyens de transport ;
- de même, la distance parcourue hors de la Communauté européenne, s'agissant des locations de véhicules et de matériels, ainsi que des commissions afférentes aux transports ;
- le lieu de leur exécution matérielle, s'agissant de gardiennage, de magasinage, de manutention, ou de chargement et de déchargement.

En sorte d'éviter les contraintes de double imposition, il est également admis que bénéficient du même traitement les prestations de réparation, de transformation, d'adaptation, de façon ou d'ouvraison portant sur les biens qui sont soumis à la TVA lors de leur importation ou de leur réimportation soit en application du premier alinéa de l'article 292, soit en application de l'article 293.

## II. Notion d'assujetti agissant en tant que tel

**28.** Pour la détermination du lieu des prestations de services, un assujetti au sens des articles 256 A et 259-0 (Cf. paragraphe 9) est réputé agir comme un non assujetti lorsqu'il acquiert des services pour ses besoins privés ou ceux de son personnel (CJCE, Aff. C-415/98 du 8 mars 2004, « Baksci »). Le lieu de ces prestations est alors situé à l'endroit où le prestataire est établi conformément à l'article 259-2° (cf. paragraphes 33 et s.), à moins que, selon la nature du service, ce lieu soit déterminé en fonction des règles dérogatoires (cf. § 40 et suivants et §102 et suivants).

**Exemple 10 :** M. X, commerçant, acquiert des prestations informatiques pour la création d'un site internet destiné à présenter son activité et commercialiser ses produits à distance. Dans cette situation, M. X agit bien en qualité d'assujetti (le service relèvera alors de l'article 259-1°). A l'inverse, cela ne sera pas le cas, s'il demande à ce même prestataire de lui créer un site personnel à usage familial (le service relèvera alors de l'article 259-2°).

**29. Précision :** si toutes les activités non économiques sont placées hors du champ d'application de la TVA, toutes ne peuvent pas être considérées comme étant réalisées à des fins étrangères à l'entreprise au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous a) de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (CJCE, Aff. C-515/07 du 12 février 2009, « VNLTO »).

**Exemple 11 :** un holding mixte qui gère un portefeuille de participations (activité hors du champ d'application de la TVA) et qui rend des services de gestion à certaines de ses filiales (activité dans le champ d'application de la TVA), n'exerce pas la première activité à des fins étrangères à l'entreprise, bien que ce ne soit pas une activité économique au sens de l'article 256 A. Pour la territorialité des prestations de services, ce holding mixte qui est assujetti partiel est caractérisé, d'une part, comme un assujetti et, d'autre part, comme un « assujetti agissant en tant que tel », y compris pour les services acquis pour les besoins de son activité de gestion de portefeuille. Aux fins d'une application correcte des règles de territorialité, il incombe au prestataire de s'assurer de la position du preneur.

**30.** Dans ce cadre, la communication par le preneur à son prestataire de son numéro d'identification à la TVA en cours de validité à la date de l'opération, la mention de ce numéro sur la facture ainsi qu'une référence à l'article 44 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 faisant apparaître que le preneur a déclaré utiliser le service aux fins de son entreprise constitue une présomption simple que le preneur agit bien en tant qu'assujetti permettant de ne pas engager la responsabilité du prestataire s'agissant du lieu des prestations de services. Toutefois, cette présomption simple ne dispense pas le prestataire de son obligation de vigilance et notamment de vérifier la validité du numéro d'identification de son preneur.

**Précision :** Pour les preneurs assujettis non établis dans la Communauté visés au § 12, la mention sur la facture d'une référence à l'article 44 de la directive 2006/112/CE confère une présomption simple que le preneur a la qualité d'un assujetti agissant en tant que tel. Pour les services qui ne sont pas de ceux qui sont communément utilisés dans le cadre de l'activité exercée par le preneur, il est recommandé au prestataire de réunir tous autres éléments attestant que son preneur agit bien en tant qu'assujetti.

**31.** Lorsqu'une prestation de services est destinée en partie à des besoins privés et en partie à des besoins professionnels d'un preneur assujetti, y compris des activités ou opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (cf. § 29), la qualité d'assujetti du preneur n'est pas remise en cause et le lieu de la prestation doit être déterminé, pour la totalité de la prestation sans possibilité de la scinder, selon les règles applicables aux preneurs assujettis.

**32.** Les circonstances d'utilisation du service intervenant dans la détermination de son lieu d'imposition sont à prendre en considération uniquement au moment où le service est fourni. Sauf abus de droit, le lieu d'imposition du

service ne sera pas remis en cause par la modification ultérieure de l'utilisation qui en sera faite.

## B. LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES A UNE PERSONNE NON ASSUJETTIE

**33.** En ce qui concerne les prestations de services fournies à des personnes non assujetties, le lieu des prestations de services autres que celles désignées aux articles 259 A, est dans tous les cas réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, a son domicile ou sa résidence habituelle, sous réserve, le cas échéant, des dispositions des articles 259 B, 259 C et 259 D.

**34.** Pour la détermination du lieu d'une prestation de services, le siège de l'activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire sauf si le service est fourni par un établissement stable du prestataire. Dans cette hypothèse, il convient de rattacher la prestation au lieu d'établissement stable (CJCE, Aff. C-168/84 du 4 juillet 1985, « Berkholz »). A défaut de siège économique ou que le service soit rendu par un établissement stable établi hors de France, le domicile ou la résidence habituelle du prestataire peuvent constituer un autre point de rattachement.

**35.** Les services visés par ces dispositions peuvent être, par exemple :

- des prestations destinées à la consommation des particuliers (services rendus à la personne tels que la coiffure, les soins corporels...);
- des prestations de services listées à l'article 259 B ;
- des prestations d'exécution testamentaire<sup>20</sup>.

**36.** Précisions :

- les locations de moyens de transport autres que de courte durée au sens de l'article 259 A 1° relèvent en principe des dispositions de l'article 259-2° et sont donc taxables en France lorsque le prestataire y a son siège économique ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu, ou à défaut que les services soient rendus par un établissement stable hors de France, y a son domicile ou sa résidence habituelle<sup>21</sup>. Toutefois, lorsque le service est utilisé en France, cf. §

Pour information : ces dispositions sont applicables jusqu'au 31 décembre 2012. A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, les locations de moyens de transport autres que de courte durée au sens de l'article 259 A-1° à une personne non assujettie seront taxables en France lorsque cette personne y sera établie, ou y aura son domicile ou sa résidence habituelle. Toutefois, les locations de bateaux de plaisance, autres que de courte durée à des personnes non assujetties, demeureront taxables en France lorsque ces bateaux y seront effectivement mis à la disposition de ces personnes et que le prestataire rendra effectivement le service à partir de son siège économique ou d'un établissement stable situé en France.

Ces modifications feront l'objet de commentaires ultérieurement :

- pour les services fournis par voie électronique, cf. § 148 et suivants ;
- pour certains services immatériels fournis à des personnes non assujetties établies hors de la Communauté, cf. § 117 et suivants.

### **37. Cas de certaines prestations de services utilisées ou exploitées hors de la Communauté.**

Les prestations de services relevant de l'article 259-2° et fournies à des collectivités publiques établies hors de la Communauté européenne sont normalement soumises à la TVA en France lorsqu'elles n'ont pas la qualité d'assujetti<sup>22</sup>. Toutefois, sur le fondement du a) de l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, il y a lieu de considérer comme étant situées hors de la Communauté européenne et non soumises à la TVA en France les prestations de services rendues depuis la France à ces collectivités publiques, dès lors qu'en règle générale l'utilisation de ces services s'effectue sur le territoire de ces collectivités.

## Section 3 :

## Dérogations aux règles générales

**38.** Aux fins de garantir que les prestations sont imposées au plus près de leur lieu de consommation, d'autres critères que ceux résultant des règles générales exposées à la section 2 sont utilisés pour déterminer le lieu d'imposition de certains services.

**39.** Ces dérogations concernent, d'une part, certains des services de l'article 259 A fournis indistinctement à des assujettis ou des personnes non assujetties, et d'autre part, certains services des articles 259 A, 259 B, 259 C, 259 D fournis aux seules personnes non assujetties.

## A. DEROGATIONS A LA REGLE GENERALE REGISSANT LE LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES TANT A DES ASSUJETTIS QU'A DES PERSONNES NON ASSUJETTIES

40. Par dérogation à la règle générale posée à l'article 259, la détermination du lieu d'imposition des services suivants s'effectue en fonction d'autres critères que celui de la qualité du preneur :
- les locations de moyens de transport de courte durée (259 A-1°) ;
  - les services se rattachant à un immeuble (259 A-2°) ;
  - les prestations de transport de passagers (259 A-4°) ;
  - les prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, leurs prestations accessoires ainsi que leur organisation (259 A-5°-a) ;
  - les ventes à consommer sur place (259 A-5°-b et c) ;
  - les prestations des agences de voyages (259 A-8°).

## I. Les locations de moyen de transport (art. 259 A-1°)

### 1. Définition du moyen de transport

41. Aux fins des articles 259 A-1° et 259 B, les véhicules motorisés ou non et les autres dispositifs ou équipements conçus dans le but de transporter des personnes ou des objets d'un endroit à un autre, pouvant être tirés, tractés ou poussés par des véhicules et normalement conçus et utilisés pour le transport, doivent être considérés comme des moyens de transport. Il en est de même des remorques, semi-remorques et des wagons de chemin de fer.

42. Les dispositifs suivants constituent notamment des moyens de transport dans la mesure où ils sont normalement conçus et effectivement capables d'être utilisés pour transporter des biens ou des personnes :

- les véhicules terrestres motorisés ou non, comme les automobiles, les motocyclettes, les bicyclettes, les tricycles et les caravanes, à moins qu'elles soient fixées au sol ;
- les bateaux et les aéronefs motorisés ou non ;
- les véhicules spécialement conçus pour le transport de personnes malades ou blessées ;
- les tracteurs agricoles et les autres véhicules agricoles ;
- les véhicules militaires, autres que ceux destinés au combat, et les véhicules de surveillance ou de défense passive ;
- les véhicules à propulsion mécanique pour personnes handicapées.

43. **Attention** : les conteneurs ne constituent pas des moyens de transport. Par conséquent, la location de conteneurs est couverte par les dispositions générales de l'article 259 dans sa rédaction en vigueur au 1er janvier 2010, et le cas échéant, par les dispositions de l'article 259 B ou de l'article 259 C.

44. Cette définition aux fins de la territorialité des prestations de services demeure sans incidence sur la définition des moyens de transport neufs ou d'occasion aux fins du régime prévu à l'article 298 sexies.

### 2. Locations imposables

45. Le lieu d'une location de courte durée d'un moyen de transport est situé en France lorsque le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en France<sup>23</sup>.

46. Un moyen de transport est considéré comme « effectivement mis à la disposition du preneur » à l'endroit où ce moyen de transport se trouve au moment où le preneur en prend effectivement et physiquement possession. La simple prise de possession juridique du moyen de transport (signature du contrat, remise des clés) ne suffit pas à caractériser la mise à disposition du preneur.

47. Une location d'un moyen de transport est dite de courte durée lorsque la possession ou l'utilisation continue de ce moyen de transport couvre une période ne dépassant pas trente jours. Dans le cas d'un moyen de transport maritime, la période de location ne doit pas dépasser quatre-vingt dix jours.

48. L'évaluation de la durée de la possession ou de l'utilisation continue d'un moyen de transport est, en principe, réalisée selon la durée réelle de cette possession ou de cette utilisation continue et doit, en tout état de cause, s'apprécier au cas par cas.

49. Toutefois, il est admis que la durée de la location puisse être déterminée sur la base de l'analyse des dispositions du contrat signé entre les parties. Néanmoins, la durée contractuelle de possession ou d'utilisation continue ne constitue qu'une présomption simple qui pourra être réfutée par tous moyens de fait ou de droit permettant d'établir la durée réelle de cette possession ou utilisation continue.

50. Ainsi, en cas de contrats de location successifs entre les mêmes parties portant sur un même moyen de transport, la durée du premier contrat sera prise en compte pour évaluer si le deuxième contrat est de courte durée ou non. Sont considérés comme successifs, les contrats qui se succèdent avec une interruption de 48 heures au plus. La durée de chaque contrat ultérieur est évaluée dans les mêmes conditions en tenant compte de la durée des contrats précédents portant sur le même moyen de transport. A cet égard, le fait qu'un contrat de courte durée ait une clause de reconduction tacite n'est pas suffisant en soi pour considérer que la location n'est pas de courte durée.

51. Par contre, la durée des contrats de location de courte durée qui précèdent le contrat qui est qualifié de longue durée, compte tenu des contrats précédents, ne sera pas remise en cause rétroactivement, sous réserve de l'abus de droit.

**52.** De même, lorsqu'un contrat de courte durée fait l'objet d'une prolongation due à des raisons échappant au contrôle des parties signataires (comme par exemple, le cas de force majeure tel que l'état de catastrophe naturelle interdisant tout déplacement) conduisant à dépasser la durée de 30 ou 90 jours, cela n'est pas suffisant pour requalifier la location comme étant de la longue durée.

**53.** Enfin, si des contrats de location se succèdent entre les mêmes parties contractantes mais portent sur des moyens de transport différents<sup>24</sup>, chaque contrat est examiné séparément afin de déterminer s'il est ou non de courte durée sous réserve de l'abus de droit.

**Exemple 12 :** une entreprise établie dans un autre Etat membre de la Communauté européenne que la France donne en location pour deux semaines un véhicule automobile à Monsieur Y domicilié en France qui souhaite visiter cet autre Etat membre. Le contrat prévoit que le véhicule est mis à disposition du client dans cet autre Etat membre, mais la remise matérielle du véhicule se fait en France et le véhicule doit être rendu au terme du contrat dans une succursale de l'entreprise également située dans cet autre Etat membre. La location du véhicule est réputée se situer en France.

**Exemple 13 :** lors de son séjour dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, M. Y prend en location pour une journée un hélicoptère auprès d'une société établie dans cet autre Etat membre. L'hélicoptère y est également mis à sa disposition. Le lieu de la prestation de location n'est pas en France.

**Exemple 14 :** la société X, assujettie établie en France, prend en location un camion auprès d'une société établie dans un Etat membre A de la Communauté européenne autre que la France pour une durée de 31 jours consécutifs. Le camion est mis à disposition dans un autre Etat membre B. Cette location est taxable en France sur le fondement de l'article 259-1° (principe général), dès lors que la location n'est pas de courte durée.

**Exemple 15 :** la société Z, assujettie établie en France, prend en location un navire de commerce auprès d'un armateur établi dans un autre Etat membre de la Communauté européenne que la France pour une durée de 91 jours. Le navire est mis à sa disposition en France à partir du 1<sup>er</sup> mai. Or la société Z ne récupère le navire que le 3 mai pour des raisons qui lui sont propres et l'utilise effectivement pendant 89 jours. Dès lors qu'aux termes du contrat, la société Z avait la jouissance du navire pendant une période consécutive de 91 jours, il ne s'agit pas d'une location de courte durée. Le lieu de l'opération relève donc des dispositions de l'article 259.

**Exemple 16 :** M et Mme X louent un camping-car auprès d'une société établie dans un autre Etat membre que la France. La location est consentie pour 30 jours (du 1<sup>er</sup> au 30 septembre) et le véhicule est mis à leur disposition en France. Toutefois, M et Mme X rendent le véhicule le 2 octobre à la suite d'une tempête intervenue le 29 septembre rendant toute circulation impossible. Bien que la possession réelle du véhicule soit supérieure à 30 jours, le caractère de location de courte durée n'est pas remis en cause dès lors que la non restitution du véhicule n'est pas liée à la volonté du preneur (cas de force majeure).

## II. Les services se rattachant à un bien immeuble (art. 259 A-2°)

**54.** Les prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux, sont taxables en France lorsque le bien immeuble y est situé.

**55.** Définition : outre les terrains, entendus comme portion déterminée de la surface terrestre, constituent des « biens immeubles », les constructions incorporées au sol, y compris leurs accessoires<sup>25</sup>, lorsqu'elles ne sont pas aisément démontables et déplaçables. Ainsi, un bien qui n'est pas indissociablement incorporé au sol peut présenter un caractère immobilier<sup>26</sup>.

### 1. Services expressément visés à l'article 259 A-2° comme devant être taxés au lieu de l'immeuble.

**56.** Il s'agit :

- Prestations d'experts et d'agents immobiliers : notamment services d'évaluation de biens immobiliers, prestations d'intermédiation à l'achat, à la vente ou à la location de biens immobiliers des agents immobiliers, prestations de bomage ;
- Fourniture de logements dans le secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire ;
- L'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble : sont notamment visés sous cette dénomination les locations autres que dans le secteur hôtelier (à usage d'habitation meublé, à usage industriel, commercial<sup>27</sup> ou agricole), droits d'accès aux voies de communication et ouvrages d'art (péages), les cessions ou concessions de droits de chasse ou de pêche sur une partie déterminée d'un territoire, les prestations de garde-meubles<sup>28</sup>.
- Prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers : sont rattachées à l'immeuble sur ce fondement les prestations des architectes qu'elles consistent dans la conception des projets immobiliers dès la phase de dialogue compétitif ou dans leur mise en œuvre une fois leur projet sélectionné, y compris celles qui sont directement consécutives à la construction, les prestations des géomètres, bureaux d'études relatives à des projets immobiliers.

### 2. Autres services se rattachant à l'immeuble.

**57.** Outre les services expressément visés à l'article 259 A 2° comme se rattachant à un immeuble, relèvent de

cette catégorie les services présentant un lien suffisamment étroit avec un immeuble.

**58.** Conformément à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, doivent être regardés comme entretenant un lien suffisamment étroit avec l'immeuble les services dont l'immeuble constitue un élément central et indispensable de la prestation<sup>29</sup>.

**59.** A cet égard, les services ayant pour objet de modifier physiquement ou juridiquement un bien immeuble présentent un lien suffisamment étroit avec l'immeuble sur lequel ils portent.

**60.** Constituent des prestations modifiant physiquement un immeuble, notamment, les travaux immobiliers de construction, de démolition, de réparation, de rénovation, d'amélioration, transformation, d'aménagement portant sur un immeuble bâti ou non bâti (aménagements de jardins, terrassements de terrains).

**61.** Constituent notamment des prestations modifiant juridiquement un immeuble, l'établissement des actes et conventions par lesquels des droits réels ou personnels sont consentis sur un immeuble (rédaction des actes translatifs de propriété, rédaction de baux)<sup>30</sup>. Lorsque la transaction n'est pas menée à son terme, ces prestations relèvent néanmoins des dispositions de l'article 259 A 2°.

**62.** En revanche, ne peuvent être considérés comme modifiant juridiquement l'immeuble et relèvent par conséquent du principe général<sup>31</sup>, les prestations de conseil juridique antérieures à l'établissement d'un contrat de vente d'un bien immeuble (tendant, par exemple, à déterminer le régime fiscal applicable à l'opération envisagée ou à évaluer les conditions dans lesquelles le transfert du bien immeuble pourra se réaliser).

**Exemple 17 :** une prestation de conseil pour la mise en place d'un schéma de défiscalisation ayant pour objet l'acquisition d'un bien immobilier n'est pas imposable au lieu de situation de l'immeuble dont l'acquisition est projetée.

**63.** Il en est de même des services juridiques de conseil lorsque leur finalité immédiate n'est pas la modification juridique de l'immeuble mais concerne un différend au sujet d'un contrat portant sur un immeuble (par exemple : litige sur l'existence même d'un contrat ou sur l'exécution de ce contrat).

**64.** Les opérations portant sur les parts de sociétés immobilières non transparentes (ie. dont la détention n'assure ni en droit ni en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble) ne relèvent pas des dispositions du 2° de l'article 259 A.

**65.** Outre ces services, et à titre purement indicatif, constituent des prestations entretenant un lien suffisamment étroit avec l'immeuble, les services suivants dont la liste n'est pas exhaustive :

- les prestations de nettoyage d'immeuble ;
- les prestations de gardiennage/surveillance de l'immeuble ;
- les travaux de réparation et les prestations d'entretien de l'immeuble ;
- les prestations des experts relatives à l'évaluation des dommages et des indemnités destinées à réparer les dommages causés à l'immeuble.

**66.** Lorsqu'un service juridique, composé de plusieurs éléments, est fourni, il y a lieu de déterminer la finalité globale pour apprécier si le service unique relève des dispositions du 2° de l'article 259 A.

### **67. Cas particulier – Travaux immobiliers et convention franco-monégasque**

Les entrepreneurs de travaux immobiliers qui ont le siège de leur exploitation en France, mais qui effectuent des travaux à Monaco, doivent acquitter les taxes sur le chiffre d'affaires afférentes à ces travaux auprès des services de la Principauté.

Réciproquement les entrepreneurs établis à Monaco, effectuant des travaux en France, sont tenus d'acquitter les mêmes taxes auprès des services fiscaux français.

## **III. Les prestations de transport de passagers (art. 259 A-4°)**

**68.** Les prestations de transport de passagers sont situées en France en fonction des distances parcourues en France.

**69.** Lorsqu'un transport de passagers est imposable en France pour partie, la TVA est due sur la somme correspondant au prix de cette fraction sous réserve, le cas échéant, des dispositions d'exonération en matière de transports internationaux. Sauf si le prix de cette fraction est déjà clairement identifié, la base d'imposition est déterminée en appliquant au prix du transport le rapport entre la longueur du transport exécuté en France et la longueur totale du transport (cf. art. 68 de l'annexe III au CGI).

IV. Les prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires telles que les foires ou expositions, y compris les prestations des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations accessoires à ces activités (art. 259 A-5° a)

**70.** Ces prestations sont imposables en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées.

**71.** Les prestations visées par cette disposition sont celles qui sont délivrées à l'occasion d'événements ponctuels de nature culturelle, artistique (tels que concerts, spectacles, expositions), sportive (compétitions, matchs, rencontres sportives), scientifique (colloques, congrès), foires, salons, qui se tiennent en France, qu'il s'agisse des



droits d'accès à ces événements lorsqu'il en est perçu ou, en amont, des prestations réalisées pour leur organisation.

**72.** Il s'agit également des prestations, qui sans pouvoir être rattachées à un événement, sont fournies pour l'exercice d'une activité de la nature de celles qui sont mentionnées à l'article 259 A-5° a) telles que notamment la pratique d'un sport (adhésion à un club, abonnement à une salle de sport), l'accès à une installation sportive, à un musée, à un parc d'attraction situé en France, le suivi d'un enseignement dispensé par un établissement de formation situé en France (autre que les prestations d'enseignement fournies par voie électronique et sous réserve de l'exonération de l'article 261-4-4° sous a).

**73.** Sont imposées en France comme constituant l'accessoire de ces prestations, celles qui, sans qu'elles constituent par elles-mêmes des prestations de la nature de celles visées à l'article 259 A-5°, constituent une condition nécessaire de leur réalisation<sup>32</sup>, c'est-à-dire celles dont le coût entre dans le prix de la prestation globale payée par le consommateur final.

**74.** Seules les personnes qui assument effectivement la responsabilité d'organiser des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires sont considérées comme les organisateurs de telles activités.

#### **75. Cas particulier des prestations de services réalisées à l'occasion des foires, salons, expositions et autres manifestations en France**

**76.** Lorsque dans le cadre d'une foire commerciale ou manifestation similaire, un assujetti fournit un ensemble complexe de services à un exposant pour un prix global, cet ensemble de services doit être considéré comme un service unique qui, comprenant diverses composantes qui ne peuvent être scindées, se rattache à la catégorie des prestations visées à l'article 259 A-5° a<sup>33</sup>. Ces dispositions sont également applicables aux prestations fournies par les sous-traitants au titulaire du marché.

**77.** Dans de telles circonstances, il en est ainsi notamment :

- de la location d'emplacements ;
- des travaux d'installation ou d'aménagement des stands ;
- de la mise à disposition par une entreprise d'éléments de stands ou d'autres éléments mobiliers lorsque cette entreprise procède ou fait procéder à leur installation ou à leur aménagement ;
- de la mise à disposition, notamment par l'organisateur de la foire, d'installations téléphoniques ou d'autres systèmes de communication ;
- de la mise à disposition de locaux aménagés pour des réunions diverses.

**78.** Ces prestations sont imposables en France lorsqu'elles sont réalisées à l'occasion de foires qui se déroulent en France. Il en est de même des prestations de surveillance et de nettoyage qui y sont rendues.

**79.** Toutefois, les locations isolées de mobiliers ou la mise à disposition d'hôtesse constituent, selon le cas, des prestations des articles 259, 259 B ou 259 C.

#### **80. Formation du personnel d'une entreprise étrangère.**

Les prestations de services directement liées à des livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de la Communauté européenne restent exonérées conformément à l'article 262-I. Il s'ensuit que les prestations de formation directement liées à l'exportation de matériels sont exonérées sur ce fondement si leur lieu de taxation est France.

Par ailleurs, **à titre transitoire jusqu'au 31 décembre 2010**, si elles sont fournies à un assujetti, les prestations de formation de personnel ne sont pas imposables en France, en application du 1° de l'article 259, lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté européenne ou dans un autre État membre de la Communauté.

Les frais de logement, de restauration et d'entretien engagés en France, ainsi que la livraison de fournitures pendant les stages de formation demeurent en toute hypothèse passibles de la TVA, conformément aux dispositions des articles 258, 259 et 259 A du CGI.

#### **81. Cas particulier des services de formation fournis à l'occasion de la cession de logiciels, standards ou spécifiques**

Ces opérations constituent des prestations de services imposables dans les conditions de droit commun lorsqu'elles font l'objet d'un prix distinct de la cession du logiciel.

Elles sont situées en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées (art. 259 A-5°).

Elles peuvent éventuellement bénéficier des dispositions de l'article 261-4-4°-a qui exonèrent les opérations de formation professionnelle continue si les conditions d'exonération posées par ce texte sont remplies.

**82. Pour information :** à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, dans les relations entre assujettis, seules les prestations de services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les prestations accessoires à cet accès, demeureront taxables en France lorsque ces manifestations y auront effectivement lieu. Les autres prestations de services relèveront de la règle générale de l'article 259-1°.

Ces modifications feront l'objet de commentaires à paraître ultérieurement.

## V. Les ventes à consommer sur place (art. 259 A-5° b et c)

### 1. Définition

**83.**Cf. BOI 3 C-4-09 du 30 juin 2009. Les ventes à consommer sur place consistent en la fourniture de nourriture préparée ou non et/ou de boissons, destinées à la consommation humaine, accompagnée de services connexes suffisants pour permettre leur consommation immédiate sur place.

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

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

- la livraison de nourriture préparée ou non et/ou de boissons qualifiée de vente à emporter ;
- de manière générale, les prestations de préparation ainsi que celles de transport et de livraison de nourriture préparée ou non et/ou de boissons sans aucun autre service connexe (par exemple la livraison de repas par un traiteur accompagnée d'une mise à disposition de matériel)<sup>34</sup>.

**84.**Les opérations qui ne répondent pas à la définition des ventes à consommer sur place constituent des ventes à emporter dont les règles de TVA sont celles applicables en matière de livraison de biens.

### 2. Lieu d'imposition des ventes à consommer sur place, à l'exception de celles matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté (art. 259 A-5° b)

**85.**Ces prestations sont taxables en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées<sup>35</sup>.

**86.**Les opérations réalisées par les hôteliers, restaurateurs, débits de boissons établis en France sont donc imposables quelle que soit la nationalité du bénéficiaire du service.

Il en est de même des opérations effectuées dans les cars de tourisme circulant sur le territoire français ou des ventes à consommer sur place réalisées en France par des entreprises étrangères à l'occasion, par exemple, de foires ou d'expositions.

**87. Restaurants sous douane :** pour permettre aux voyageurs en transit d'y accéder sans subir les formalités douanières, certains restaurants, dans les aéroports, par exemple, sont placés sous douane ; mais au regard de la TVA, les opérations réalisées par ces établissements n'en sont pas moins faites en France et doivent être imposées selon les conditions de droit commun.

### 3. Lieu d'imposition des ventes à consommer sur place matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains (art. 259 A-5° c)

**88.**Ces prestations sont taxables en France lorsqu'elles interviennent au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté et que le lieu de départ du transport de passagers est situé en France.

**89.**Une « partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté » est la partie d'un transport dont le point de départ et le point d'arrivée se situent à l'intérieur de la Communauté sans escale en dehors de la Communauté. Est inclus dans la « partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté » le trajet effectué en dehors de la Communauté sans escale, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers qui sont situés dans la Communauté.

**90.**Le lieu de départ d'un transport de passagers est le premier point d'embarquement de passagers prévu dans la Communauté, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté.

**91.**Le lieu d'arrivée d'un transport de passagers est le dernier point de débarquement prévu dans la Communauté, pour les passagers ayant embarqué dans la Communauté, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté.

**92.**En présence d'un transport de passagers aller-retour, le retour est considéré comme un transport distinct.

**93.**Ainsi, aux fins de la détermination de la partie du transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté, c'est le moyen de transport qui est déterminant, et non le voyage des différents passagers qui l'empruntent. En d'autres termes, il n'existe qu'une seule partie du transport de passagers effectuée au sein de la Communauté, même lorsqu'il y a des escales au sein de la Communauté, si le voyage est effectué par un seul moyen de transport. Le lieu où les différents passagers embarquent ou débarquent n'a pas d'incidence sur cette analyse.

**94.**En particulier, un vol comportant des escales au sein de la Communauté doit être considéré comme une seule partie du transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté lorsqu'il a un seul numéro de vol. Pour les trains, l'itinéraire doit être déterminant pour identifier l'unique partie d'un transport de passagers.

#### Précision :

**95.** Lorsque les ventes à consommer sur place commencent à être matériellement effectuées au cours de la partie

d'un transport qui, s'achevant à l'extérieur de la Communauté, n'est pas situé dans la Communauté, la règle applicable à la vente à consommer sur place est celle du lieu de son exécution matérielle. Il en est de même dans le cas inverse de la partie d'un transport à l'extérieur de la Communauté s'achevant dans un Etat membre.

**96.** Cela étant, le lieu de la prestation rendue à une personne est défini au moment où l'exécution de cette prestation a commencé, et par conséquent en se référant à la partie de transport où s'est situé ce commencement. Dans un transport dont le point de départ ou le point d'arrivée est dans un pays tiers avec des escales dans un ou des Etats membres, si l'exécution de la prestation de service a commencé entre des étapes communautaires, le lieu de cette prestation sera au point de départ de cette partie de transport à l'intérieur de la Communauté, même si l'exécution de la prestation s'achève au cours du trajet hors de la Communauté.

## VI. Les prestations uniques des agences de voyages (art. 259 A-8°)

**97.** La prestation de services unique d'une agence de voyages est taxable en France lorsque l'agence de voyages y a son siège économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de service est rendue.

**98.** On entend par prestation de services unique, la prestation réalisée par l'agence de voyages lorsqu'elle agit en son nom propre à l'égard du client (intermédiation opaque au sens de l'article 256-V) et utilise, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

**99. Précision :** la qualification d'agence de voyages n'est pas réservée à ceux des opérateurs qui ont une licence mais à tout opérateur qui propose une prestation de service unique pour la réalisation d'un voyage.

**100.** Le régime particulier applicable aux agences de voyages est par ailleurs commenté à la DB 3 L.

**101.** Pour ce qui concerne les services rendus par des agences de voyages étrangères à l'occasion de voyages ou de séjours en France de leurs clients, voir DB 3 A 2311, n° 15.

## B. DEROGATIONS AUX REGLES GENERALES REGISSANT LE LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES A DES PERSONNES NON ASSUJETTIES

**102.** Par dérogation à la règle générale posée à l'article 259, la détermination du lieu d'imposition des prestations de services suivantes fournies à des personnes non assujetties s'effectue en fonction d'autres critères que celui du lieu d'établissement du prestataire :

- les prestations de transport intracommunautaire de biens (259 A-3°) ;
- les prestations de transport de biens autres que les transports intracommunautaires de biens (259 A-4°) ;
- les prestations accessoires au transport (259 A-6°-a) ;
- les travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels (259 A-6°-b) ;
- les prestations d'intermédiation au nom et pour le compte d'autrui (259 A-7°) ;
- les prestations de services immatérielles (259 B) ;
- les prestations de services fournies par voie électronique (259 D).

**103.** Par ailleurs, pour les prestations de services rendues à des personnes non assujetties autres que celles visées par les dispositions des articles 259 A et D dont le lieu d'imposition est en principe situé en dehors de la Communauté européenne, les dispositions de l'article 259 C permettent néanmoins de les réputer situées en France lorsqu'elles font l'objet d'une utilisation ou d'une exploitation effective en France (cf. § 155 à 160).

### I. Les prestations de transport intracommunautaire de biens (art. 259 A-3°)

**104.** Le lieu d'une prestation de transport intracommunautaire de biens fournie à des personnes non assujetties est en France lorsque le lieu de départ du transport y est situé.

**105.** Tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés dans deux États membres différents est considéré comme transport intracommunautaire de biens.

Le lieu de départ est le lieu où commence effectivement le transport des biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens. Le lieu d'arrivée est celui où s'achève effectivement le transport des biens.

#### Cas des transports nationaux d'approche

**106.** Les transports nationaux précédant ou faisant suite à un transport intracommunautaire (transport destiné à acheminer un bien vers une plate-forme de groupage ou une plate-forme d'éclatement situées en France jusqu'à son acquéreur) ne sont plus assimilés à des transports intracommunautaires à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010. De tels transports sont en effet visés à l'article 259 A-4° et sont taxables en France, en fonction des distances parcourues (cf. § 108 et suivants).

**Exemple 18 :** Madame X déménage de France vers un autre Etat membre de la Communauté européenne. Elle fait

appel à une société de déménagement pour transporter son mobilier et ses effets personnels de son domicile français à sa résidence située dans cet autre Etat. Les lieux de départ et d'arrivée étant situés dans deux États membres différents, la prestation constitue un transport intracommunautaire. Cette prestation est taxable en France dès lors que le lieu de départ y est situé.

**Exemple 19** : Monsieur Y fait appel à des ébénistes situés en France pour la création de mobilier pour meubler son domicile situé dans un autre Etat membre de la Communauté européenne. Il fait appel à deux transporteurs. Le premier est chargé de transporter les meubles de chez l'ébéniste jusqu'à la plate-forme de groupage du second transporteur chargé d'acheminer l'ensemble du mobilier de la plate-forme au domicile situé dans l'autre Etat.

----- **hypothèse 1** : la plate-forme de groupage est située en France. La prestation de transport réalisée par le premier transporteur (entre l'ébénisterie et la plate-forme) est un transport interne qui est taxable en France conformément à l'article 259 A-4°. La prestation de transport réalisée par le second transporteur est un transport intracommunautaire de biens taxable en France (le lieu de départ étant la plate-forme de groupage).

----- **hypothèse 2** : la plate-forme de groupage est située en dans l'autre Etat membre. La prestation de transport réalisée par le premier transporteur (entre l'ébénisterie et la plate-forme) est un transport intracommunautaire qui est taxable en France (le lieu de départ étant l'ébénisterie). La prestation de transport réalisée par le second transporteur est un transport interne de biens qui n'est pas taxable en France.

----- **hypothèse 3** : la plate-forme de groupage est située dans un pays tiers à la Communauté européenne. Aucune des prestations de transport ne constitue un transport intracommunautaire de biens. La prestation de transport réalisée par le premier transporteur (entre l'ébénisterie et la plate-forme) est un transport de biens taxable en France en fonction des distances parcourues en France conformément à l'article 259 A-4°. La prestation de transport réalisée par le second transporteur est un transport de biens qui n'est pas taxable en France.

### **107. Cas particulier : transports intracommunautaires de biens à destination ou en provenance de Madère et des Açores.**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, les prestations de transports intracommunautaires de biens effectuées à destination ou en provenance des Açores et de Madère sont exonérées de TVA en application des dispositions de l'article 262-II-11° bis.

## **II. Les prestations de transport de biens autre qu'intracommunautaire (art. 259 A-4°)**

**108.** Sous réserve des dispositions prévues en matière de transports internationaux (cf. DB 3 A 22), les prestations de transport de biens autres qu'intracommunautaires sont imposées en France en fonction des distances parcourues en France.

**109.** Lorsqu'un transport est imposable en France pour partie seulement, la base d'imposition est déterminée dans les conditions exposées dans la documentation administrative 3 A 223, n° 1.

**110.** Le règlement 4059/89 du Conseil des Communautés européennes en date du 21 décembre 1989 autorise, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1990, tout transporteur de marchandises par route établi dans un État membre de la CEE à effectuer des transports nationaux pour compte d'autrui dans un autre État membre sans y disposer d'un siège ou d'un autre établissement (cabotage routier de marchandises). Ces transports sont imposables en France en application de l'article 259 A-4° (cf. DB 3 A 2311, n°s 20 et suiv.).

**Exemple 20** : un transport de biens est réalisé entre un Etat membre de la Communauté européenne et un pays tiers à la Communauté, en passant par la France. Ce transport n'est pas un transport intracommunautaire (cf. § 104). Cela étant, sous réserve le cas échéant des exonérations applicables aux transports internationaux, la partie du transport de biens réalisée en France, déterminée conformément à la DB 3 A 223, est soumise à la TVA en France.

## **III. Les prestations accessoires aux transports (art. 259 A-6°-a)**

**111.** Les prestations accessoires aux transports de tous types (national, intracommunautaire...) rendues à des personnes non assujetties sont imposables en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées.

**112.** Sont visés le chargement, le déchargement, la manutention et les activités similaires.

## **IV. Les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels (art. 259 A-6°-b)**

**113.** Les expertises et les travaux portant sur des biens corporels, y compris les opérations de travail à façon, qui sont réalisées pour des personnes non assujetties, sont imposables en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées.

**Exemple 21** : réparation en France sur le véhicule automobile de M. X domicilié dans un autre Etat membre, au cours de ses vacances en France.

**114. Précisions** : expertises réalisées à la suite d'un sinistre ayant entraîné des dégradations sur des biens

meubles corporels.

Le lieu de ces prestations est différent suivant que :

**a. L'expert procède à des constatations matérielles sur le bien meuble corporel.**

Tel est le cas des expertises se rapportant notamment à la constatation matérielle des dommages subis.

En application de l'article 259 A-6°-b, le lieu de ces prestations est situé en France si la constatation matérielle des dommages subis est matériellement exécutée en France.

**b. L'expert ne procède pas à des constatations matérielles sur le bien meuble corporel.**

Il en est ainsi de la prestation consistant pour un expert, auquel n'est pas confiée la réalisation de constatations matérielles, à rechercher les causes des sinistres portant sur des biens meubles corporels et les responsabilités des parties. Plus généralement, il s'agit des prestations d'études et de conseils rendues par un expert à partir de documents fournis notamment par l'assureur ou l'assuré.

Ces prestations sont soumises au régime d'imposition résultant de l'application de l'article 259-2° sauf lorsqu'elles sont rendues à des personnes non assujetties établies hors de la Communauté européenne.

**V. Les prestations réalisées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui (art. 259 A-7°)**

**115.** Conformément à l'article 259 A-7°, le lieu des prestations des intermédiaires qui interviennent au nom et pour le compte de leur client non assujetti est situé en France lorsqu'ils interviennent dans des opérations (livraisons de biens ou prestations de services) dont le lieu d'imposition est situé en France.

**Exemple 22 :** un intermédiaire intervient au nom et pour le compte de Mme Y auprès d'un transporteur pour réaliser le déménagement de Mme Y depuis la France vers un pays hors de la Communauté européenne. La prestation de transport de biens réalisée par le transporteur est taxable en France en fonction de la distance qui y est parcourue (art. 259 A-4°). La prestation d'intermédiation est également taxable en France dans la même proportion.

**Exemple 23 :** un intermédiaire intervient au nom et pour le compte de Mme Z auprès d'un transporteur pour réaliser le déménagement de Mme Z de France vers un autre Etat membre de la Communauté européenne. La prestation de transport de biens qui est réalisée par le transporteur est un transport intracommunautaire taxable en France (art. 259 A-3°). La prestation d'intermédiation est également taxable en France dès lors que le lieu de départ du transport y est situé.

Par ailleurs, pour la détermination du lieu d'une activité d'intermédiaire, il est indifférent que l'opération principale soit soumise à la TVA ou qu'il s'agisse d'une opération non imposable. (CJCE, arrêt du 27 mai 2004, C- 68/03, « Lipjes ».). Le lieu de l'opération principale est déterminé selon les critères retenus pour les opérations de même nature situées dans le champ d'application à la TVA.

**Exemple 24 :** un intermédiaire intervient au nom et pour le compte de M. X qui souhaite vendre en France son ancien mobilier à d'autres particuliers. Bien que la livraison du mobilier n'entre pas dans le champ d'application de la TVA et que M. X n'ait pas la qualité d'assujetti, la prestation d'intermédiaire est soumise à la TVA en France, lieu où se situe la livraison du mobilier.

**116.** Les prestations réalisées par les intermédiaires mentionnés à l'article 256-V (« intermédiaires opaques ») ne sont pas concernées par les dispositions de l'article 259 A-7°.

**VI. Les prestations désignées à l'article 259 B**

**117.** L'article 259 B dispose que le lieu de certaines prestations est réputé ne pas se situer en France lorsqu'elles sont fournies à une personne non assujettie<sup>36</sup> qui n'est pas établie ou n'a pas sa résidence habituelle dans un Etat membre de la Communauté

**118.** En revanche, elles sont imposables en France si le preneur non assujetti est établi ou a sa résidence habituelle dans un autre Etat membre de la Communauté européenne (art. 259-2°).

**119.** Il s'agit des prestations suivantes :

- cession et concession de droit d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;
- locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport ;
- prestations de publicité ;
- prestations des conseillers, en ce inclus les avocats, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines, prestations des experts-comptables ;
- traitement de données et fournitures d'information ;
- opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts ;
- mise à disposition de personnel ;
- obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné à l'article 259 B ;

- prestations de télécommunication ;
- services de radiodiffusion et de télévision ;
- services fournis par voie électronique ;
- accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui lui sont directement liés.

**120.** A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les prestations des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui dans la fourniture de services visés à l'article 259 B relèvent des dispositions de l'article 259 A-7° (cf. § 115).

### 1. Précisions et solutions diverses relatives à ces prestations

#### a) Cession et concession de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires (art. 259 B-1°)

**121.** Constituent par exemple des prestations de l'article 259 B-1° au titre des cessions et concessions de droit :

- la concession de droits d'utilisation d'un logiciel spécifique (spécialement adapté aux besoins du preneur<sup>37</sup>) consentie au profit d'un preneur particulier ;
- la cession du droit d'utilisation d'une photographie à une ONG ;
- en ce qui concerne les opérations réalisées par les auteurs et les artistes-interprètes, cf. DB 3 A 1154, n° s 39 et suiv.

#### b) Location de biens meubles corporels autres que des moyens de transport (art. 259 B-2°)

**122.** Si les conditions de l'article 259 B ne sont pas réunies, lorsque le lieu de ces prestations est en France, elles sont soumises à la TVA sous réserve des exonérations prévues :

- pour les locations de certains matériels utilisés en vue de l'exportation des biens (art. 262-I, cf. DB 3 A 3321, n°s 10 et 11) ;
- pour les locations d'objets incorporés dans les bateaux ou aéronefs désignés aux 2° et 4° de l'article 262-II (3° et 5° de l'article 262-II du CGI ; cf. DB 3 A 3331, n°s 25 et suiv.).

Pour ce qui concerne les locations de matériels de transport (autres que des moyens de transports), tels que les conteneurs, il est admis qu'elles soient exonérées lorsque les matériels sont destinés exclusivement à un trafic international (cf. également DB 3 A 2224, n° 6, pour les matériels utilisés dans les déménagements internationaux). Bien entendu, toutes les justifications utiles devront être apportées par les loueurs.

#### c) Prestations de publicité (art. 259 B-3°)

**123.** Constituent des prestations de publicité toutes les opérations, quels qu'en soient les auteurs, la nature ou la forme, dont l'objet est de transmettre un message destiné à informer le public de l'existence et des qualités d'un bien ou d'un service dans le but d'en augmenter les ventes, ou qui font indissociablement partie d'une campagne publicitaire.

**124.** Une prestation de publicité n'est pas nécessairement réalisée par un professionnel de la publicité.

Les prestations de publicité sont le plus souvent réalisées par un professionnel de la publicité. Il n'est cependant pas nécessaire que le prestataire ait cette qualité pour qu'une prestation soit qualifiée de prestation de publicité. Une prestation de publicité peut, en effet, être fournie par une entreprise ne s'occupant pas exclusivement, ni même principalement, de publicité.

Inversement, toutes les opérations réalisées par un professionnel de la publicité ne constituent pas nécessairement des prestations de publicité. Il en est ainsi notamment des opérations qui n'ont pas pour finalité la promotion d'un produit ou d'un service ;

**125.** Dès lors qu'elles ont pour finalité la promotion d'un bien ou d'un service, sont des prestations de publicité les opérations qui consistent notamment :

- à concevoir différents projets de campagnes publicitaires et à conseiller sur le choix du projet définitif ;
- à fournir des conseils dans l'élaboration d'une politique publicitaire, dans la sélection des supports publicitaires, dans l'organisation d'une campagne publicitaire ;
- à céder ou à louer un espace publicitaire ;
- à concevoir des annonces, des formules ou des textes publicitaires puis les faire diffuser par tout moyen ;
- à assurer la diffusion d'annonces, de formules ou de textes publicitaires ;
- à fabriquer ou à faire fabriquer des supports publicitaires : films, photographies, messages radiodiffusés ou télévisés, documents divers (affiches, catalogues, brochures, prospectus...), objets destinés à être distribués gratuitement ;
- à vendre des biens en vue de leur distribution gratuite aux consommateurs à l'occasion de jeux, loterie, concours... ;
- à organiser des manifestations diverses de relations publiques : cocktails, banquets, séances récréatives, séminaires, conférences de presse... ;
- à promouvoir l'action de l'annonceur (promotion de l'image de marque de l'organisme, diffusion d'informations sur la vie de l'organisme, sa politique commerciale, ...).

Les opérations en cause peuvent être réalisées de manière isolée ou dans le cadre d'une campagne publicitaire.

**Exemple 25 :** une organisation internationale non gouvernementale de lutte contre la faim établie hors de la Communauté, n'ayant ni la qualité d'assujetti au sens de l'article 256 A ni de numéro d'identification à la TVA dans la Communauté, fait appel à une entreprise établie en France pour élaborer à destination de la France une

campagne d'information sur ses missions et d'appel aux dons. Cette prestation de publicité n'est pas soumise à la TVA en France en application de l'article 259 B.

**126.** En revanche, ne constituent pas des prestations de publicité, dès lors qu'elles n'ont pas une action de promotion directe ou indirecte d'un bien ou d'un service, les opérations qui consistent :

- à rechercher des ordres publicitaires puis à les transmettre à des exploitants de supports de publicité (presse, affichage, cinéma, radio, télévision) ;
- à organiser des foires, salons, expositions ou manifestations similaires ;
- à assurer la conception ou la diffusion d'annonces légales de publicité financière ou d'annonces judiciaires et légales.

**127.** Lorsque les diverses opérations effectuées par le prestataire en exécution du contrat conclu avec le preneur forment un ensemble indissociable d'actions à finalité publicitaire, la prestation s'analyse globalement comme une prestation de publicité mentionnée à l'article 259 B.

**128.** Par ailleurs, le fait pour un prestataire chargé de promouvoir la vente des produits ou des services de son client de confier en totalité ou en partie l'exécution matérielle de la prestation à un ou plusieurs sous-traitants ne remet pas en cause la qualification de l'opération réalisée par ce prestataire.

#### Précisions

**129.** Certaines opérations qui ne constituent pas des prestations de publicité proprement dites peuvent, néanmoins, relever de l'article 259 B à un autre titre. Tel est le cas :

- des études nécessaires à l'élaboration d'une campagne publicitaire (études économiques, de marché, enquêtes de motivation, tests,...) ou du contrôle des résultats d'une telle campagne ;
- de la fourniture aux annonceurs d'informations sur les méthodes commerciales et publicitaires du secteur d'activité concerné ;
- de l'exploitation de leurs droits par les créateurs d'œuvres publicitaires (cf. DB 3 A 1154, n°s 17 à 20).

**130.** Les opérations effectuées par les fournisseurs de l'entreprise de publicité suivent leur régime propre. Il en est ainsi notamment des prestations suivantes qui ne sont pas des prestations de publicité au sens de l'article 259 B :

- de la réalisation de films (conception, tournage, montage, sonorisation, doublage,...) ;
- de l'impression de documents publicitaires ;
- de la cession ou de la location d'espaces publicitaires ;
- de la fourniture de repas, d'aliments ou de boissons ;
- de la location de biens meubles corporels ;
- du transport de personnes ou de biens.

#### d) Prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études ... (art. 259 B-4°)

**131.** Ces opérations constituent des prestations de l'article 259 B-4° sans qu'il y ait à tenir compte du statut juridique du prestataire, de la nature de la profession qu'il exerce à titre principal ou du caractère permanent ou occasionnel de la prestation.

**132.** 1° Les prestations en cause s'entendent des opérations de la nature de celles effectuées notamment par :

- les conseils en brevets d'invention travaillant pour le compte de sociétés ayant la qualité d'inventeur ;
- les conseils en organisation qui interviennent dans la définition de la politique générale de l'organisme non assujéti, dans l'organisation de la production et dans la gestion des ressources humaines ;
- les conseils en matière d'études de marchés ;
- les conseils en informatique qui guident dans le choix des matériels et des programmes adaptés aux besoins des clients ;
- les conseils en ingénierie qui se chargent de définir les besoins techniques du client en vue d'optimiser la rentabilité de ses investissements ;
- les prestations des experts-comptables ;
- les prestations des commissaires aux comptes ;
- les prestations des avocats ;
- les prestations des notaires.

**133.** 2° S'analysent également en des prestations de conseil ou d'études :

- les prestations d'analyse portant sur un produit et pour lequel le prestataire ne se borne pas à définir ses caractéristiques mais examine en outre ses possibilités d'emploi en vue d'orienter le client sur ses utilisations éventuelles ;
- les essais, vérifications ou contrôles effectués sur des biens en vue de s'assurer qu'ils sont conformes aux prescriptions techniques réglementaires ;
- les prestations d'études et de recherches réalisées par les établissements publics d'enseignement pour le compte de tiers ;
- les services rendus par un prestataire et qui met à la disposition de ses clients ses connaissances et son savoir-faire pour leur permettre d'améliorer leur gestion.

**134.** Toutefois, les prestations de rédaction d'actes publics ou sous seing privé se rapportant à l'achat, la souscription ou la vente d'immeubles ou d'actions ou parts de sociétés immobilières ont pour lieu l'endroit où l'immeuble est situé.

Les prestations des commissaires-priseurs ne relèvent pas en principe de l'article 259 B. Cependant, quand leur lieu de taxation est en France, elles sont susceptibles d'être exonérées en application de l'article 262 I, si elles sont directement liées à des exportations de biens.

**135.** Il est rappelé que les actes de poursuites effectués par les huissiers de justice et les prestations d'entremise réalisées par les commissaires-priseurs ne relèvent pas de l'article 259 B.

e) Traitement de données et fournitures d'information (art. 259 B-5°)

**136.** Constituent des prestations de cette nature :

- les travaux de traduction de documents juridiques, commerciaux ou autres ;
- la fourniture des nom et adresse de personnes figurant sur son fichier.

**f) Opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-fort (art. 259 B-6°)**

**137.** Pour les opérations bancaires et financières, cf. DB 3 L 5.

**138.** Pour les opérations d'assurance et de réassurance, cf. DB 3 A 3181 § 32 à 41.

**139.** Les locations de coffres-fort constituent des services se rattachant à un immeuble (cf. § 54).

**g) Mise à disposition de personnel (art. 259 B-7°)**

**140.** Sont visées ici les mises à disposition de personnel réalisées pour le compte d'un preneur non assujéti établi hors de la Communauté européenne.

**h) Obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné à l'article 259 B (art. 259 B-9°)**

**141.** Cette obligation consiste en une renonciation à accomplir l'activité ou le droit en question.

**i) Prestations de télécommunication (art. 259 B-10°)**

**142.** Par prestation de télécommunication, il convient d'entendre la transmission, l'émission ou la réception de signes, signaux, écrits, images et sons ou toute autre forme d'intelligence par câble, radio, fibre optique ou tout autre signal électromécanique.

Il s'agit des prestations de télécommunication proprement dites, c'est-à-dire le service téléphonique, le service télex, les liaisons spécialisées, le service télégraphe, les réseaux spécialisés (réseau caducée, réseau transcom, etc.), les communications de groupe (téléconférences, réunions téléphone, etc.), les communications avec les mobiles (eurosignal, téléphones de voitures, réseaux d'entreprise, réseaux radioélectriques, etc.), les communications entre réseaux (télétext, transpac, etc.) et l'exploitation des réseaux câblés de vidéocommunications ;

Il en est de même :

- des frais forfaitaires de raccordement, de transfert et de cession d'abonnement ;
- des redevances d'abonnement.

**143.** Ce régime s'applique également aux recettes encaissées au titre des comptes spécialisés tels que les « P.C.V. internationaux » et les « comptes transférés » qui sont considérés comme la contrepartie de services de télécommunications.

**144.** En outre, sont notamment assimilées à une prestation de télécommunication :

- la vente de télécartes<sup>38</sup> qui constituent le support matériel d'une prestation de télécommunication ;
- la mise à disposition d'un réseau de téléphonie (lignes spécialisées notamment) pour les besoins d'une prestation de télécommunication nationale ou internationale (droit d'usage) ;
- la prestation qui consiste à mettre à la disposition une capacité satellitaire permettant de relayer les signaux reçus vers le sol ainsi que la mise à disposition d'antennes terrestres nécessaires au fonctionnement des répéteurs ;
- les abonnements permettant l'accès à un réseau du type Internet et qui offrent un bouquet de services pour un prix global.

Il en est ainsi lorsque l'abonnement donne accès à des services de base incluant notamment un service postal électronique (messagerie électronique), la consultation de bulletins d'information variés, l'accès à Internet ou l'utilisation d'un système de conférences électroniques.

Certaines prestations de services ne s'analysent pas comme des prestations de télécommunications mais doivent être considérées comme des prestations visées au 4° ou au 5° de l'article 259 B.

Tel est le cas par exemple :

- des prestations de services de multimessagerie. Dans la généralité des cas, ce service permet à un utilisateur de taper un message sur un terminal d'ordinateur et de le transmettre par fax ou télex. Le cas échéant, l'offre de services comporte la possibilité de fournir des logos, d'adresser les messages transmis, de traduire le texte, d'en contrôler l'acheminement et d'archiver le message transmis ;
- de la mise en réseaux d'entreprises. Ces prestations de services consistent à transformer des données ou des fichiers préalablement à leur acheminement et à leur réception de manière à rendre compatibles entre eux des ordinateurs différents et utilisant des langages différents. Dans cette situation la compatibilité entre différentes technologies est rendue possible au moyen d'équipements spécifiques dont le prestataire conserve la propriété et assure la maintenance sur chaque site concerné ;
- des opérations de contrôle de réception d'un système de communication. Il en est ainsi des opérations qui consistent à contrôler la qualité du matériel utilisé et du bon comportement du commutateur et de son interface après installation lorsque les opérations effectuées sont consignées dans un rapport qui décrit les essais réalisés,



précise les non-conformités mises en évidence et propose l'agrément de l'installation ou son report.

#### j) Services de radiodiffusion et de télévision (art. 259 B-11°)

**145.** Sur la définition des services de radiodiffusion et de télévision, cf. BOI 3 A-3-03 du 8 septembre 2003.

#### k) Services fournis par voie électronique (art. 259 B-12°)

**146.** Pour la définition des services fournis par voie électronique ou services électroniques visés, cf. BOI 3 A-3-03 du 8 septembre 2003.

**147.** Conformément au dernier alinéa de l'article 59 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 repris à l'article 98 C de l'annexe III au CGI, lorsque le prestataire et le preneur du service communiquent par voie électronique, cela ne signifie pas en soi que le service est un service fourni par voie électronique.

#### l) Accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui lui sont directement liés (art. 259 B-13°)

**148.** Sur les services visés, cf. BOI 3 A-5-05 du 23 juin 2005, § 41 à 45 et 50.

### 2. Récapitulatif sur le lieu d'imposition des prestations visées à l'article 259 B

**149.** Les prestations de services de la nature de celles visées à l'article 259 B sont en principe imposables en France lorsque le prestataire y est établi conformément à l'article 259-2°.

**150.** Tableau récapitulatif du lieu d'imposition des services de la nature de ceux visés à l'article 259 B rendus à un preneur assujéti ou à un preneur non assujéti.



**Etat CE** : désigne un Etat de la Communauté européenne autre que la France.

**Pays tiers** : pays n'appartenant pas à la Communauté européenne et territoire d'un Etat membre exclu du territoire de la Communauté européenne (art. 256-0 du CGI).

**151.** ATTENTION : pour les services rendus par voie électronique et les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, cf. § 152 et suivants.

## VII. Les services fournis par voie électronique (art. 259 D)

**152.** Les prestations de services fournis par voie électronique, telles que définies aux § 146 et suivants, qui sont réalisées par des assujéti non établis dans la Communauté européenne sont réputées se situer en France lorsqu'elles sont réalisées au profit de preneurs non assujéti qui sont établis ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle en France.

**153.** Récapitulatif :



**Etat CE** : désigne un Etat de la Communauté européenne autre que la France.

**Pays tiers** : pays n'appartenant pas à la Communauté européenne et territoire d'un Etat membre exclu du territoire de la Communauté européenne (art. 256-0 du CGI).

**Preneur** : client direct du prestataire.

**154.** Pour information : ces dispositions sont applicables jusqu'au 31 décembre 2014. A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, les services fournis par voie électronique, ainsi que les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision seront taxables en France lorsque le preneur est une personne non assujéti qui y sera établie ou y aura son domicile ou sa résidence habituelle quel que soit le lieu d'établissement du prestataire (France, autre Etat membre de la Communauté européenne ou pays ou territoire exclu de la Communauté européenne).

Ces modifications feront l'objet de commentaires à paraître ultérieurement.

## VIII. Les prestations désignées à l'article 259 C

### 1. Nature des services visés

**155.** Outre les prestations de services qui sont taxables en France en application des articles 259, 259 A et 259 D, les dispositions de l'article 259 C prévoient que, pour les services autres que ceux visés aux articles 259 A et 259 D, le lieu des prestations de services est réputé situé en France lorsque :

- elles sont fournies à des personnes non assujéti qui sont établies ou domiciliées ou ont leur résidence habituelle en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ;

- elles sont effectuées par un prestataire qui a établi le siège de son activité économique ou qui dispose d'un établissement stable à partir duquel les services sont fournis en dehors de la Communauté européenne, ou qui, à défaut d'une telle situation, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté européenne ;
- et que les services sont effectivement utilisés ou exploités en France.

**156.** Sont donc visées par l'article 259 C les prestations de services de toute nature **autres que** :

- les prestations de transport de biens, y compris intracommunautaires, et les prestations accessoires à ces transports ;
- les prestations de transport de passagers ;
- les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels ;
- les prestations réalisées par les intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui ;
- les locations de moyens de transport de courte durée ;
- les services se rattachant à un bien immeuble ;
- les prestations de services culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires telles que les foires ou les expositions, y compris les prestations des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations accessoires à ces activités ;
- les ventes à consommer sur place ;
- les prestations uniques des agences de voyages ;
- les services fournis par voie électronique.

**157.** Ces dispositions s'appliquent également, lorsque le preneur n'est pas assujéti et que le prestataire est établi hors de la Communauté, aux locations de moyens de transport autres que de courte durée dont le lieu est en principe situé en dehors de la Communauté<sup>39</sup> (pour la définition des moyens de transport, cf. paragraphes 35 et suivants).

**158.** Récapitulatif :



**Etat CE** : désigne un Etat de la Communauté européenne autre que la France.

**Pays tiers** : pays n'appartenant pas à la Communauté européenne et territoire d'un Etat membre exclu du territoire de la Communauté européenne (art. 256-0 du CGI).

**Preneur** : client direct du prestataire.

## 2. Notion d'utilisation ou d'exploitation effectives

**159.** Les critères d'utilisation ou d'exploitation effectives tiennent compte de la nature de chaque service visé par les dispositions de l'article 259 C et des conditions dans lesquelles celui-ci est utilisé ou exploité. L'analyse doit donc être effectuée au cas par cas.

**160.** A titre d'exemple :

- les prestations de publicité sont situées en France sur le fondement de l'article 259 C lorsque l'endroit à partir duquel sont diffusés les messages publicitaires au public cible est situé en France, c'est à dire, notamment dans le cadre d'une campagne publicitaire par voie d'affichage, si les panneaux publicitaires sont situés en France, ou dans le cadre d'une campagne de presse si le média écrit est diffusé à titre principal en France, ou encore dans le cadre d'une campagne audiovisuelle, si le média émet à destination du public français. Le fait que le média puisse être reçu au delà de la France est sans incidence lorsque le public cible est effectivement situé en France (CJCE, arrêt du 19 février 2009, aff. C-1/08, « Athesia Druck ».) ;
- les locations de moyens de transport sont réputées être utilisées ou exploitées en France à proportion des distances qui y sont parcourues<sup>40</sup>. Afin d'apprécier ces éléments, le prestataire doit obtenir les informations nécessaires du preneur et en vérifier l'exactitude au moyen, le cas échéant, des dispositifs de localisation dont serait équipé le moyen de transport loué et qui permettent d'en déterminer la position géographique. A défaut de pouvoir établir de manière précise la proportion de l'utilisation en France sur la base de ces éléments, les véhicules dont l'immatriculation en France est imposée par la réglementation nationale en vigueur sont présumés faire l'objet d'une utilisation ou exploitation effective en France ;
- les prestations de télécommunication fournies au moyen d'une ligne fixe, sont réputées effectivement utilisées en France lorsque le téléphone du bénéficiaire qui émet la communication s'y trouve. Dans le cas d'un téléphone mobile, l'utilisation ou l'exploitation effectives sont présumées avoir lieu en France lorsque la carte SIM y a été délivrée, sauf à ce que des éléments permettent d'établir que l'appel a été émis à partir d'un autre endroit ;
- le lieu d'utilisation ou d'exploitation effectives des services de radiodiffusion et de télévision, qui permettent au preneur de regarder la télévision ou d'écouter la radio est réputé se situer en France lorsque les appareils du bénéficiaire permettant de recevoir ces services y sont situés, ce qui dans de nombreux cas correspond au lieu d'un immeuble où l'accès à ces services est fourni.

**Exemple 25** : les services de télévision par satellite fournis dans la résidence secondaire située en France d'un vacancier ayant son domicile habituel dans un autre Etat membre de la Communauté que la France, par un opérateur établi dans un pays tiers à la Communauté européenne sont imposables en France dès lors que le point de connexion aux services de télévision est situé en France.

## IX. Cas particulier des prestations de services rendues à des organisations internationales établies dans un Etat membre de la Communauté européenne autre que la France

**161.** Les prestations de services rendues à une organisation internationale établie dans un autre Etat membre de la CE, sans y être assujettie au sens des articles 256 A et 259-0 du CGI sont normalement soumises à la TVA lorsqu'elles sont situées en France en application des règles de territorialité.

**162.** Toutefois, en vertu de la décision ministérielle du 29 juillet 1980, certaines prestations de services dont le lieu d'imposition est situé en France ne sont pas soumises à la TVA sous réserve de satisfaire aux conditions suivantes :

- il doit s'agir de prestations de services désignées à l'article 259 B du CGI ;
- ces prestations doivent être fournies par une entreprise française à une organisation internationale établie dans un Etat membre de la CE autre que la France et n'y étant pas assujettie à la TVA ;
- les textes ou les accords internationaux concernant l'organisation doivent faire obligation à la France d'assurer l'effacement de l'incidence de la TVA ;

Il est confirmé que les prestations en cause ouvrent néanmoins droit à déduction pour le prestataire.

## Section 4 :

### territorialité des prestations de services dans le cadre de relations avec les départements d'outre-mer (DOM)

**163.** Dès lors qu'en matière de prestations de service les DOM ne sont pas considérés en droit interne comme des territoires tiers, il y a lieu de distinguer les relations entre les DOM et la métropole ou les DOM entre eux, d'une part, et entre les DOM et les autres pays, d'autre part.

#### A. RELATIONS ENTRE DOM ET METROPOLE

**164.** Le lieu des prestations réalisées par des prestataires établis dans les DOM ou de celles dont les assujettis qui y sont établis sont preneurs sont déterminées en fonction des critères retenus aux articles 259 à 259 D aux fins de définir les taux applicables à ces opérations.

**165.** Par conséquent, les prestations sont soumises à la TVA aux taux métropolitains ou aux taux prévus par l'article 296-1° selon que le lieu de la prestation, déterminé en fonction de ces critères se situe en métropole ou dans les départements de la Martinique, de la Guadeloupe ou de la Réunion.

Lorsque ce lieu se situe en Guyane, la prestation n'est pas soumise à la TVA<sup>41</sup>.

#### B RELATIONS ENTRE DOM ET AUTRES PAYS

**166.** En ce qui concerne les relations des DOM avec les autres États membres de la Communauté européenne ou les pays tiers à la Communauté, le lieu des prestations de services est déterminé dans les mêmes conditions que dans les relations entre la métropole et ces autres États membres ou pays tiers à la Communauté européenne.

**Exemple 27 :** un assujetti établi dans un DOM fournit un service d'expertise à un assujetti établi :

- dans un autre DOM. En application de l'article 259-1°, le lieu de la prestation est situé dans le DOM où est établi le preneur et le taux applicable sera celui de ce DOM, sauf s'il s'agit de la Guyane où la TVA n'est pas applicable en application de l'article 294-1 ;
- en métropole. Le service est taxable au lieu d'établissement du preneur, soit en métropole et au taux métropolitain ;
- dans un autre Etat membre ou dans un pays tiers. En application de l'article 259-1°, le service n'est pas taxable en France, c'est à dire au cas particulier dans le DOM.

**Exemple 28 :** un assujetti établi dans un DOM acquiert un service de conseil auprès d'un assujetti établi dans un autre DOM, en métropole ou hors de France. En application de l'article 259-1°, le lieu de la prestation est situé dans le DOM où est établi le preneur et le taux applicable sera celui de ce DOM, sauf s'il s'agit de la Guyane où la TVA n'est pas applicable en application de l'article 294-1.

**Exemple 29 :** une prestation d'exécution testamentaire est fournie à une personne non assujettie établie dans un DOM par un assujetti établi :

- dans un autre DOM. En application de l'article 259-2°, le lieu de la prestation est situé dans le DOM où est établi le prestataire et le taux applicable sera celui de ce DOM, sauf s'il s'agit de la Guyane où la TVA n'est pas applicable en application de l'article 294-1 ;
- en métropole. Le service est taxable au lieu d'établissement du prestataire, soit en métropole et au taux métropolitain ;
- dans un autre Etat membre. En application de l'article 259-2°, le service n'est pas taxable en France ;

- dans un pays tiers. En application de l'article 259 C, le service est taxable dans le DOM s'il y est effectivement utilisé (sauf s'il s'agit de la Guyane où la TVA n'est pas applicable conformément à l'article 294-1).

**Exemple 30** : un assujetti établi dans un DOM fournit un service de conseil à un non assujetti établi :

- en métropole. En application de l'article 259-2°, le lieu de la prestation est situé dans ce DOM ;
- dans un pays tiers. En application de l'article 259 B, le service n'est pas taxable en France, c'est à dire au cas particulier dans le DOM ;
- dans un autre DOM. En application de l'article 259-2°, le lieu de la prestation est situé dans le DOM où est établi le prestataire, et le taux applicable sera celui de ce DOM, sauf s'il s'agit de la Guyane où la TVA n'est pas applicable en application de l'article 294-1.

## CHAPITRE 2 :

# FAIT GENERATEUR, EXIGIBILITE ET REDEVABLES DE LA TAXE

**167.** Le principe général de l'article 44 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 transposé en droit interne à l'article 259-1° selon lequel une prestation de services fournie à un preneur assujetti est imposable à l'endroit où ce preneur est établi est assorti de dispositions particulières pour ces prestations en matière de fait générateur, d'exigibilité et de redevable.

**168.** S'agissant de la détermination du redevable, le principe posé par l'article 259-1° du CGI s'accompagne de la mise en place d'un nouveau cas d'autoliquidation par le preneur du service prévu par l'article 283-2. Cette évolution a conduit, aux fins de lutte contre la fraude, à la mise en place d'un système d'échanges d'informations permettant à l'Etat membre de taxation de s'assurer que la TVA qui lui est due au titre des opérations relevant du principe général a bien été autoliquidée par le preneur en cohérence avec les déclarations du prestataire.

**169.** Dès lors, le prestataire qui réalise des prestations de services intracommunautaires relevant du principe général de territorialité et pour lesquelles le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre doit souscrire une déclaration européenne de services dont les informations seront transmises à l'Etat membre dans lequel la taxe est due.

**170.** Enfin, pour que la vérification croisée des informations ainsi échangées entre États membres soit opérationnelle, ces opérations doivent être déclarées, au titre de la même période, par le prestataire et le preneur. Aussi, des dispositions particulières ont été adoptées afin d'harmoniser, pour l'ensemble des États membres, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA afférente à ces opérations.

## Section 1 :

# Fait générateur et exigibilité des prestations visées à l'article 259-1°

**171.** Les règles applicables en matière de fait générateur et d'exigibilité aux prestations de services autres que celles visées à l'article 259-1° ne sont pas modifiées (Cf. DB 3 B 233).

## A. FAIT GENERATEUR

**172.** Conformément aux dispositions de l'article 269-1-a quater, dans sa rédaction issue de l'article 102 de la loi de finances pour 2010, pour les prestations visées au 1° de l'article 259 fournies par un prestataire qui n'est pas établi en France<sup>42</sup> à un preneur assujetti, le fait générateur intervient à l'expiration de chaque année civile, tant qu'il n'est pas mis fin à la prestation de services,

**173.** A cet égard, il est rappelé qu'en application de l'article 283-I-3, les factures doivent en principe être émises dès la réalisation du fait générateur retenu pour ces opérations en matière de TVA<sup>43</sup>. En l'espèce, le fait que le service dont le fait générateur n'est pas intervenu n'ait pas donné lieu à un paiement demeure sans incidence sur l'obligation de facturation qui incombe au prestataire.

**Exemple 31** : une société non établie en France au sens de l'article 283-0 mais dans un autre Etat membre de la Communauté européenne donne en location des conteneurs à un transporteur maritime établi en France pour une période de 15 mois (1<sup>er</sup> septembre N au 30 novembre N+1). La location est consentie pour un prix total de 159 600 € HT. Le prix est versé au terme du contrat :

- 31 décembre N : intervention du fait générateur en application de l'article 269-1-a quater sur une partie de la prestation à hauteur de  $159\,600 \times (4/15) = 42\,560$  € HT ;
- 30 novembre N+1 : fin de la prestation et paiement du prix ; intervention du fait générateur en application de

l'article 269-1-a sur le solde de la prestation à savoir :  $159\,600 \times (11/15) = 117\,040$  € HT.

## B. EXIGIBILITE

**174.** Conformément aux dispositions de l'article 269-2-b bis issu de l'article 102 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009, la taxe est exigible lors du fait générateur ou lors de l'encaissement des acomptes pour les prestations de services situées en France en application de l'article 259-1° pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application de l'article 283-2 sous réserve que :

- le prestataire ne soit pas établi en France au sens de l'article 283-0<sup>44</sup>,
- et que le preneur ait en France le siège de son activité économique, ou un établissement stable pour lequel le service est rendu, ou à défaut de l'un ou de l'autre, y ait son domicile ou sa résidence habituelle.

**175.** Ne sont donc pas visées par ces dispositions, les prestations de services qui sont rendues :

- à des personnes non assujetties, quelle que soit la nature de la prestation ;
- à des assujettis :
  - lorsque la prestation de services est
    - une location de moyens de transport de courte durée (art. 259 A-1°) ;
    - un service se rattachant à un immeuble (art. 259 A-2°) ;
    - une prestation de transport de passagers (art. 259 A-4°) ;
    - une prestation de service ayant pour objet une activité culturelle, artistique, sportive, scientifique, éducative, de divertissement ou similaire telle que les foires ou expositions, y compris les services des organisateurs de telles activités, et les prestations accessoires à ces activités (art. 259 A-5° a) ;
    - une vente à consommer sur place (art. 259 A-5° b) ;
    - une prestation unique d'agence de voyages (art. 259 A-8°).
  - ou lorsque la prestation de services est située en France en application de l'article 259-1° et que le prestataire a en France le siège de son activité économique, ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu, ou à défaut d'un siège ou d'un établissement stable établi hors de France à partir duquel le service serait rendu, y a son domicile ou sa résidence habituelle.

### Précisions :

**176.** Ces prestations sont par ailleurs exclues du champ de l'option pour le paiement de la TVA d'après les débits dans les conditions de l'article 77 de l'annexe III au CGI<sup>45</sup>

**Exemple 31** : une collectivité territoriale assujettie, preneuse d'un service fourni par un prestataire établi dans un autre Etat membre ne pourra pas déclarer la taxe afférente à cette prestation, pour laquelle elle est redevable en application de l'article 283-2, au titre de la période au cours de laquelle elle aura émis le titre de paiement correspondant mais devra déclarer la taxe au titre de la période au cours de laquelle le fait générateur de la prestation sera intervenu. La tolérance peut toutefois jouer pour les paiements effectués, à titre d'acomptes avant la réalisation du fait générateur.

## Section 2 : Redevable de la taxe

**177.** Le redevable de la TVA afférente à une livraison de biens ou une prestation est en principe l'assujetti qui réalise l'opération imposable (CGI, art. 283-1, 1<sup>er</sup> alinéa). Toutefois, la directive 2008/8/CE du 12 février 2009 relative au lieu des prestations de services élargit les situations où le preneur (ou l'acquéreur) est redevable de la taxe.

**178.** En règle générale, cette inversion du redevable implique que le prestataire (ou le fournisseur) ne soit pas établi en France.

## A. NOTION D'ASSUJETTI ETABLI EN FRANCE POUR LES BESOINS DE LA DETERMINATION DU REDEVABLE

### 1. Définition

**179.** Conformément à l'article 283-0, un assujetti qui réalise à partir du siège de son activité économique ou d'un établissement stable situés hors de France, une **livraison de biens ou une prestation de services** située en France en application des règles de territorialité<sup>46</sup>, est considéré, pour les seuls besoins de la détermination du redevable<sup>47</sup>, comme non établi quand bien même il disposerait d'un établissement stable en France, au sens du 1<sup>er</sup> tiret du § 17, dès lors que ce dernier **ne participe pas** à la réalisation de cette opération.

Ces dispositions demeurent sans incidence pour la détermination du lieu de taxation des opérations.

#### 180. Précisions :

- « attractivité de l'établissement stable » : un établissement stable est réputé participer à la réalisation des opérations imposables en France lorsque les moyens humains et matériels de cet établissement sont utilisés à cette fin. Il en va ainsi que ces moyens soient mobilisés avant, pendant ou après la réalisation de l'opération<sup>48</sup>. L'établissement stable n'est toutefois pas considéré comme participant à l'opération lorsqu'il ne mobilise ses moyens que pour des tâches de support administratif comme par exemple la comptabilisation, la facturation ou le recouvrement des créances ;
- dans la mesure où la facture doit mentionner le numéro d'identification à la TVA sous lequel le fournisseur ou le prestataire a effectué la livraison de biens ou la prestation de services<sup>49</sup>, celui-ci sera présumé participer à l'opération et donc être établi en France au sens de l'article 283-0 lorsque la facture mentionne le numéro d'identification à la TVA qui lui aurait été attribué au titre d'un établissement stable situé en France.

Pour autant, le fait qu'un assujetti dispose en France d'un établissement stable identifié à la TVA (et éventuellement redevable à raison d'autres opérations) ne suffit pas en tant que tel pour que cet assujetti soit regardé comme établi en France au sens de l'article 283-0, c'est-à-dire que cet établissement participe à l'opération en cause et soit redevable en lieu et place du preneur.

Ainsi, lorsque l'établissement stable en cause n'est capable au sens du second tiret du § 17 que d'utiliser les services qui lui sont fournis sans être capable de réaliser les prestations concernées, la présomption de participation reconnue supra sera renversée, le preneur demeurant auquel cas le redevable ;

- les dispositions de l'article 283-0 demeurent sans incidence dans le cas d'un assujetti ayant établi le siège de son activité économique en France qui y réalise par ailleurs des opérations imposables. Dans cette hypothèse, l'assujetti doit être considéré comme établi en France pour la détermination du redevable même si ce siège ne participe pas à la réalisation de ces opérations (« attractivité du siège »).

**Exemple 33** : une société ayant le siège de son activité économique en France dispose d'un établissement stable dans un autre Etat membre. Cet établissement stable réalise une livraison de biens avec montage taxable en France en application de l'article 258-I-b au profit d'un assujetti identifié à la TVA en France. Aux fins de la détermination du redevable, le fournisseur est considéré comme établi en France dès lors que son siège y est situé. L'autoliquidation visée au 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article 283-1 n'est pas applicable.

**Exemple 34** : une société A ayant son siège dans un autre Etat membre dispose d'un établissement stable en France. La société fournit une prestation d'expertise sur biens meubles corporels à un assujetti établi en France :  
 - l'établissement stable est chargé d'assurer l'expertise. La société A est considérée comme établie en France au sens de l'article 283-0 dès lors que son établissement stable participe à la réalisation de l'opération. Les conditions d'application de l'article 283-2 ne sont pas réunies et la taxe est due par l'établissement stable ;  
 - l'établissement stable est chargé d'émettre la facture sous le numéro du siège qui assure les opérations d'expertise. La société A est considérée comme non établie en France au sens de l'article 283-0 dès lors que l'établissement stable ne participe pas à la réalisation de l'opération. La taxe est due par le preneur (art. 283-2).

**Exemple 35** : une entreprise A ayant son siège dans un autre Etat membre, réalise des travaux immobiliers sur un immeuble industriel situé en France au profit d'un assujetti identifié à la TVA en France. Le contrat prévoit que les éventuelles reprises sur travaux seront réalisées par l'établissement stable de l'entreprise A situé en France. L'établissement stable est considéré comme participant à la réalisation des travaux. La taxe est due par l'établissement stable (art. 283-1 al.1).

## 2. Conséquences de l'attractivité du siège ou de l'établissement stable participant

### a. Au regard du chiffre d'affaires à déclarer.

**181.** Lorsque l'assujetti est considéré comme établi en France pour les besoins de la détermination du redevable, du fait de la présence de son siège ou d'un établissement stable participant à la réalisation de l'opération, la TVA afférente à cette opération doit être déclarée par le siège ou cet établissement stable sur sa propre déclaration de recettes (art. 287), alors même que cette opération ne relève pas du chiffre d'affaires à prendre en compte pour la détermination du résultat imposable en matière d'impôt direct<sup>50</sup>.

### b. Au regard du droit à déduction.

**182.** Les notions d'attractivité du siège économique et de l'établissement stable n'ont de portée qu'au regard de la détermination du redevable de la TVA. Elles demeurent donc sans incidence sur la détermination des droits à déduction.

Ainsi, en cas d'attractivité de l'établissement stable situé en France, le chiffre d'affaires correspondant aux prestations fournies par son siège situé hors de France ne doit pas être pris en compte pour le calcul du coefficient de taxation forfaitaire de l'établissement stable tel qu'il résulte des dispositions de l'article 206.III.3 de l'annexe II au CGI, alors même que l'établissement est redevable de la taxe à raison de ces mêmes prestations.

**183.** De même, lorsqu'un assujetti a son siège économique en France, le chiffre d'affaires correspondant aux prestations fournies par ses établissements stables situés hors de France et pour lesquelles ce siège est redevable de la taxe ne doit pas être pris en compte pour le calcul du coefficient de taxation forfaitaire du siège tel qu'il résulte des dispositions de l'article 206.III.3 de l'annexe II au CGI.

## B. DETERMINATION DU REDEVABLE

## I. Autoliquidation : art. 283-2

**184.** L'article 283-2 modifié par l'article 102 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 prévoit que le preneur assujéti au sens de l'article 259-0, qu'il s'agisse d'un assujéti ou d'une personne morale non assujétiée identifiée à la TVA, est le redevable de la TVA au titre des services visés à l'article 259-1° lorsqu'ils lui sont fournis par un prestataire non établi en France au sens de l'article 283-0 (cf. § 179).

**185.** Sont concernées par ces dispositions, les prestations de services qui réunissent les conditions suivantes :

- être fournies à un assujéti au sens des articles 256 A et 259-0 (cf. § 9) qui agit en tant que tel au sens du § 28, le fait que cet assujéti réalise des opérations exonérées ou bénéficie d'une franchise ou d'un régime particulier (régime forfaitaire agricole, PBRD) n'ayant aucune incidence ;
- être situées en France en application de la règle générale de l'article 259-1°. Sont donc exclues les locations de moyens de transport de courte durée (259 A-1°), les services se rattachant à un immeuble (259 A-2°), les prestations de transport de passagers (259 A-4°), les prestations ayant pour objet une activité culturelle, artistique, sportive, scientifique, éducative, de divertissement ou similaires, leurs prestations accessoires ainsi que leur organisation (259 A-5°-a), les ventes à consommer sur place (259 A-5°-b et c), les prestations des agences de voyages (259 A-8°) ;
- être réalisées par un prestataire qui n'est pas établi en France, c'est-à-dire qui n'a en France, ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel le service est fourni (ou participant à la réalisation de la prestation) ni, à défaut que la prestation soit rendue à partir d'un établissement hors de France, son domicile ou sa résidence habituelle.

**186.** Précisions :

- les départements français d'outre-mer (DOM) et la principauté de Monaco ne sont pas considérés comme des territoires tiers même si les relations avec les DOM et Monaco peuvent être régies par des dispositions spécifiques. Aussi, les dispositions de l'article 283-2 ne sont pas applicables lorsque le preneur assujéti est établi dans un DOM ou à Monaco et le prestataire en métropole, ce dernier étant dès lors le redevable de la taxe. De même, le prestataire établi dans un DOM ou à Monaco qui fournit un service relevant du principe général de l'article 259-1° à un preneur établi en France métropolitaine reste redevable de la taxe ;
- la tolérance administrative du répondant (cf. BOI 3 A-9-06) ne trouve plus à s'appliquer lorsque la taxe est due par le preneur sur le fondement de l'article 283-2 ;
- le fait que le prestataire établi dans un autre Etat membre n'ait pas déclaré la prestation de services sur la déclaration européenne de services qu'il doit déposer dans son Etat d'établissement ne dispense pas le preneur établi en France d'autoliquider la TVA afférente à cette prestation de services conformément aux dispositions de l'article 283-2 au titre de la période au cours de laquelle l'exigibilité de la taxe est intervenue ;
- le défaut d'autoliquidation est sanctionné dans les conditions du 4 de l'article 1788 A.

**187.** Sur les modalités de déclaration de la TVA, cf. § 205.

## II. Articulation avec les autres régimes d'autoliquidation<sup>51</sup>

### 1. Article 283-1, 2<sup>nd</sup> alinéa

**188.** Conformément aux dispositions de l'article 283-1, second alinéa, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2006<sup>52</sup>, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujéti établi hors de France.

**189.** A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'article 102 de la loi de finances pour 2010 modifie les dispositions de l'article 283-1, second alinéa, de sorte que l'autoliquidation sur ce fondement ne concerne plus que les seules prestations qui ne relèvent pas de l'article 283-2 ou du régime spécial d'autoliquidation du 283-2 sexies pour les prestations à façon sur déchets neufs d'industrie et matières de récupération (Cf. BOI 3 A-7-08) et dont le preneur est un assujéti qui agit en tant que tel au sens du § 28.

**Exemple 36** : un prestataire non établi en France mais dans un autre Etat membre de la Communauté européenne fournit une prestation de transport de biens dont les lieux de départ et d'arrivée sont situés en France à un assujéti établi et identifié à la TVA en France. Jusqu'au 31 décembre 2009, la prestation de transport relève des dispositions de l'article 259 A-3° bis et le redevable est désigné conformément aux dispositions de l'article 283-1 2<sup>nd</sup> alinéa. A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, la prestation de transport relève des dispositions de l'article 259-1° et le redevable est désigné conformément aux dispositions de l'article 283-2.

**190.** Sous réserve du §179, les commentaires relatifs à ce régime d'autoliquidation publiés dans l'instruction 3 A-9-06 précitée conservent leur portée s'agissant notamment des restrictions au champ d'application du dispositif (cf. § 4 de la dite instruction) ou du mécanisme du répondant.

**Exemple 37** : les locations de locaux nus, soumises sur option à la TVA en France (art. 259-2° et 260-2°), sont exclues du champ de l'autoliquidation visée à l'article 283-2 dès lors qu'elles ne relèvent pas de l'article 259-1°, et sont également exclues du champ de l'autoliquidation de l'article 283-1 2<sup>nd</sup> alinéa conformément au § 4 de

l'instruction 3 A-9-06.

## 2. Article 283-2 sexies : prestations à façon sur déchets neufs d'industrie et matières de récupération

**191.** Conformément aux dispositions de l'article 283-2 sexies, le preneur est redevable de la taxe afférente aux prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération, lorsqu'il est identifié à la TVA en France. Le lieu d'établissement du prestataire n'a aucune incidence.

**192.** Or, au regard des règles de territorialité en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les prestations de façon portant sur des biens meubles corporels, tels que des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération, relèvent du principe général visé à l'article 259-1° lorsqu'elles sont réalisées entre assujettis.

**193.** Dans l'hypothèse où de telles prestations sont réalisées par des prestataires non établis en France, la taxe est due par le preneur assujetti sur le fondement de l'article 283-2. La taxe est autoliquidée par le preneur sur le fondement de l'article 283-2 sexies lorsqu'ils sont établis en France.

**194.** Récapitulatif des règles de détermination du redevable pour les services rendus à des assujettis :



**Etat CE** : désigne un Etat de la Communauté européenne autre que la France.

**Pays tiers** : pays n'appartenant pas à la Communauté européenne et territoire d'un Etat membre exclu du territoire de la Communauté européenne (art. 256-0 du CGI).

**Preneur** : client direct du prestataire au sens du paragraphe 25.

## C. SOLIDARITE DE PAIEMENT

**195.** Jusqu'au 31 décembre 2009, l'article 283-4 bis prévoyait un mécanisme de solidarité de paiement entre l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens, et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens ne serait pas reversée de manière frauduleuse, et la personne redevable de la taxe (Cf. BOI 3 A-7-07).

**196.** A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les dispositions de cet article sont modifiées afin d'étendre dans les mêmes conditions et avec les mêmes garanties le mécanisme de solidarité de paiement existant pour les livraisons de biens aux prestations de services (article 283-4 bis issu de l'article 93 de la loi de finances rectificatives pour 2006 n° 2006-1771 du 30 décembre 2006).

A cet égard, les commentaires des § 34 à 53 de l'instruction du 30 novembre 2007 publiée au Bulletin officiel des impôts 3 A-7-07, s'appliquent, au cas par cas, dans les mêmes conditions aux prestations de services<sup>53</sup>.

**Exemple 38** : acquisition par un assujetti A établi en France auprès d'un prestataire établi dans un autre Etat membre de la Communauté européenne que la France de droits d'auteur, opération sur laquelle il est redevable de la taxe en application de l'article 283-2. Cet assujetti A, sans avoir autoliquidé la taxe, revend ce droit sans en acquitter la taxe à un preneur B assujetti en France qui, par hypothèse, savait ou ne pouvait ignorer l'existence d'une fraude. L'administration fiscale peut mettre en œuvre les dispositions de l'article 283-4 bis à l'encontre de B, qui sera solidaire du paiement de la TVA sur son achat de services auprès de A.

## CHAPITRE 3 :

## OBLIGATIONS DES REDEVABLES

### Section 1 :

### Identification des assujettis (art. 286 ter)

**197.** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, et selon les dispositions de l'article 286 ter, un **numéro individuel d'identification** est attribué sous certaines conditions à tout assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction, ainsi qu'aux personnes visées à l'article 256 bis-I-2° de ce même code (PBRD) qui sont redevables de la taxe au titre de leurs acquisitions intracommunautaires.

**198.** Un numéro individuel d'identification est également attribué à tout assujetti qui effectue en France des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ses opérations qui relèvent des activités économiques visées à l'article 256 A, 3<sup>ème</sup> alinéa du CGI, et effectuées à l'étranger.



**199.** Les personnes morales non assujetties, les assujettis non redevables, les assujettis bénéficiant du régime de la franchise visé à l'article 293 B, les agriculteurs visés aux articles 298 bis bénéficiant du remboursement forfaitaire agricole, ne disposent d'un numéro individuel d'identification que dès lors qu'ils déclarent effectuer des opérations rendant cette attribution obligatoire ou qu'ils optent pour acquitter la TVA sur les acquisitions intracommunautaires.

**200.** A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, un numéro individuel d'identification est également attribué à :

- à tout assujetti preneur d'une prestation de services au titre de laquelle il est redevable de la taxe en France en application de l'article 283-2. Les assujettis établis en France qui n'ont pas de numéro individuel d'identification en application des dispositions des 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 3<sup>o</sup> ou 5<sup>o</sup> de l'article 286 ter se voient attribuer, sur demande auprès du service des impôts des entreprises de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) dont ils dépendent, un numéro individuel d'identification lorsqu'ils font l'acquisition de telles prestations de services. Un modèle de « demande d'attribution de numéro de TVA intracommunautaire » est joint en annexe 3 ;
- à tout prestataire établi en France d'une prestation de services au titre de laquelle seul le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de la Communauté en application de l'article 196 de la directive 2006/112/CE. Il s'agit des assujettis établis en France qui n'ont pas de numéro individuel d'identification en application des dispositions des 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 3<sup>o</sup> ou 4<sup>o</sup> de l'article 286 ter. Ils se voient attribuer, sur demande auprès du service des impôts des entreprises de la DGFIP dont ils dépendent, un numéro individuel d'identification lorsqu'ils réalisent de telles prestations. Un modèle de « demande d'attribution de numéro de TVA intracommunautaire » est joint en annexe 3.

**201.** Dans le cas où un numéro d'identification a été attribué dans les conditions visées au § 200, l'attributaire ne perd pas, le cas échéant, la qualité de personne bénéficiant d'un régime dérogatoire si le montant de ses acquisitions n'excède pas le seuil de 10 000 € prévu au 2<sup>o</sup> du I de l'article 256 bis. En conséquence, lorsque l'assujetti formule une demande d'attribution d'un numéro de TVA intracommunautaire selon les dispositions du paragraphe 200, il doit préciser au SIE dont il relève s'il souhaite continuer à bénéficier ou non du régime dérogatoire en matière de taxation des acquisitions intracommunautaires de biens. A cette fin, il peut utiliser le modèle de lettre joint en annexe 3.

**202.** L'imprimé 3558-SD, qui permet notamment d'attester auprès des autorités fiscales étrangères ou des fournisseurs de la qualité d'assujetti à la TVA en France, est aménagé afin de préciser le motif d'attribution du numéro de TVA intracommunautaire (cf. modèle joint en annexe 4). L'assujetti peut en effet être identifié à la TVA dans les trois situations suivantes :

1. Lorsqu'il est redevable de la TVA de plein droit ;
2. Lorsqu'il a opté pour le paiement de la TVA sur ses acquisitions intracommunautaires de biens ou dépasse le seuil de 10 000 € d'acquisitions intracommunautaires ;
3. Lorsqu'il fournit des services à un assujetti établi dans un autre Etat membre de l'Union qui est le redevable de la taxe ou acquiert des prestations de services au titre desquelles il est redevable de la taxe en France, quand bien même il continue à bénéficier du régime dérogatoire qui lui permet de ne pas soumettre ses acquisitions intracommunautaires de biens à la TVA en France.

**203.** Lorsqu'un assujetti ne réalise plus d'opérations pour lesquelles l'identification à la TVA est obligatoire, il doit se rapprocher de son service des impôts des entreprises afin que son numéro de TVA intracommunautaire soit invalidé dans la base des assujettis communautaires.

#### **204. Observations**

Les départements français d'outre-mer étant, pour l'application de la TVA intracommunautaire, exclus du territoire français, il n'est pas attribué de **numéro individuel d'identification** aux entreprises fiscalement établies dans ces départements ;

Le fait qu'un organisme sans but lucratif se voie attribuer un numéro d'identification dans les conditions visées au § 200 est sans incidence sur l'application des exonérations des impôts commerciaux<sup>54</sup> dont il bénéficie le cas échéant.

## **Section 2 :**

### **Déclarations de recettes (art. 287)**

**205.** Les assujettis qui sont redevables de la TVA, en application de l'article 283-2, au titre des prestations de services qui leur sont fournies par des prestataires établis dans d'autres États membres, sont tenus de déclarer distinctement le montant hors taxes de ces prestations et le montant de la TVA y afférente sur leur déclaration de recettes visée à l'article 287.

**206.** Les assujettis identifiés à la TVA doivent déposer, avant le 24 du mois qui suit celui de l'exigibilité, une déclaration de TVA modèle 3310 CA3<sup>55</sup>. Cet imprimé peut être téléchargé sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr). Lorsque l'assujetti procède régulièrement à des achats de prestations de services pour lesquelles il est redevable de la taxe en application de l'article 283-2 du CGI, les déclarations de TVA 3310 CA3 doivent être déposées selon le calendrier prévu au 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 39 de l'annexe IV au CGI.

**207.** Le montant hors taxe des achats de prestations services fournies par un prestataire établi dans un autre Etat membre de la Communauté européenne au titre desquels le preneur établi en France est redevable est déclaré sur :

- la nouvelle ligne 2A [« Achats de prestations de services intracommunautaires (art. 283-2 du code général des impôts) »] de la déclaration de TVA 3310 CA3 ;
- la nouvelle ligne AC [« Achats de prestations de services intracommunautaires (art. 283-2 du code général des impôts) »] de la déclaration de TVA 3517 CA12 ;
- la nouvelle ligne 9C [« Achats de prestations de services intracommunautaires (art. 283-2 du code général des impôts) »] de la déclaration de TVA 3517 AGR CA12A.

**208.** Le montant hors taxe des achats de prestations de services fournies par un prestataire établi en dehors de la Communauté européenne est déclaré sur :

- la ligne 02 « Autres opérations imposables » de la déclaration de TVA 3310 CA3 ;
- la ligne 13 « Autres opérations imposables » de la déclaration de TVA 3517 CA12 ;
- la ligne 12 « Autres opérations imposables » de la déclaration de TVA 3517 AGR CA12A.

**209.** Le montant des services fournis à un preneur établi hors de France, et pour lesquels le lieu de taxation n'est pas situé en France, doit être déclaré sur<sup>56</sup> :

- la ligne 05 « Autres opérations non imposables » de la déclaration de TVA 3310 CA3 ;
- la ligne 03 « Autres opérations non imposables » de la déclaration de TVA 3517 CA12 ;
- la ligne 02 « Autres opérations non imposables » de la déclaration de TVA 3517 AGR CA12A.

### Section 3 : Facturation (art. 289)

**210. Rappel :** Les règles de facturation prévues par le CGI s'appliquent, en principe, aux opérations situées en France en application des règles de territorialité et sans préjudice d'éventuelles exonérations. Les règles de facturation applicables à une livraison de biens ou une prestation de services située dans un autre Etat membre de la Communauté européenne en application des règles de territorialité de la directive 2006/112/CE, sont celles qui sont applicables dans l'Etat membre où est située l'opération<sup>57</sup>.

**211.** En application du 12° de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, la facture relative aux opérations pour lesquelles le preneur est redevable de la taxe en application de l'article 283-2, ne doit pas faire mention de la TVA exigible. Elle doit cependant, afin de justifier que la taxe n'est pas collectée par le prestataire, faire référence soit à l'article 196 de la directive 2006/112/CE, soit à l'article 283-2 qui en assure la transposition en droit interne, ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'un régime d'autoliquidation.

**212. Incidence de l'attractivité du siège économique ou de l'établissement stable participant à la réalisation de l'opération (art. 283-0) en matière de facturation :**

En application de l'article 289, la facture est émise par l'assujetti<sup>58</sup> pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti. Ainsi, lorsque l'assujetti est considéré comme établi en France au sens des § 179 et suivants, la facture doit en principe être émise par le siège économique ou l'établissement stable de l'assujetti situés hors de France à partir desquels l'opération est effectuée. C'est donc l'adresse de ce siège ou de cet établissement stable étranger qui doit en principe figurer sur la facture<sup>59</sup>. Cela étant, rien n'interdit à l'établissement situé en France qui est redevable de la TVA d'émettre la facture.

En tout état de cause, le numéro d'identification du prestataire ou du fournisseur qui doit être mentionné sur la facture est celui attribué par la Direction générale des Finances publiques (DGFIP). Le fait que la facture mentionne une adresse du fournisseur ou prestataire hors de France avec un numéro d'identification à la TVA en France ne constitue pas une infraction aux règles de facturation.

**Exemple 39 :** Un établissement stable situé dans un autre Etat membre effectue une livraison avec montage en France au profit d'un assujetti identifié à la TVA en France. Le fournisseur a également un établissement stable situé en France qui participe à la réalisation de l'opération. En application des articles 283-0 et 283-1, le fournisseur est le redevable. La facture qu'il doit émettre mentionne le numéro individuel d'identification à la TVA attribué à l'établissement situé en France.

**213.** En cas de manquement aux règles de facturation, voir BOI 3 CA du 7 août 2003 et BOI 13 N-1-07.

### Section 4 : Déclaration européenne des services (art. 289 B-III)

**214.** A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, il est instauré une déclaration européenne de services (DES)<sup>60</sup>. Cette déclaration prend la forme d'un état récapitulatif des clients auxquels des services ont été fournis sur le modèle de celui existant pour les biens prévu à l'article 289 B-II. Elle complète, le cas échéant, la déclaration unique visée à l'article 289 C-2 <sup>61</sup>.

**Nota :** L'administration des douanes est chargée de la collecte de la DES. Toutefois, la DGFIP reste seule compétente sur le plan réglementaire et en matière de contrôle de la TVA.

## A. LES DECLARANTS

**215.** Toute personne physique ou morale est tenue de souscrire une DES lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- avoir en France, ailleurs que dans un département d'outre-mer<sup>62</sup>, le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu, ou à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle ;
- réaliser une prestation de services au profit d'un assujetti<sup>63</sup> agissant en tant que tel qui a, dans un autre Etat membre de la Communauté, le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel le service est fourni, ou son domicile ou sa résidence habituelle ;
- la prestation est située dans cet autre Etat membre en application du principe général visé à l'article 44 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006<sup>64</sup>. Toutefois, lorsque la prestation bénéficie d'une exonération dans l'Etat membre du preneur, le prestataire n'est pas tenu de mentionner cette opération dans sa DES<sup>65</sup>. A cet égard, le fait que le prestataire puisse bénéficier d'une exonération en France pour une prestation de même nature est sans incidence et ne dispense pas, par conséquent, le prestataire de rechercher le fondement d'une exonération comparable dans l'Etat d'établissement du preneur.

**Exemple 40** : un établissement bancaire établi en France fournit, tant à des assujettis établis en France que dans un autre Etat membre, des services bancaires exonérés en application de l'article 135 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, mais pour lesquels l'article 137 de la même directive offre une faculté d'option aux Etats membres. L'option formulée par le prestataire en application de l'article 260 B qui transpose en droit interne cette faculté n'est valable que pour les opérations situées en France. Par conséquent, les services bancaires situés au lieu du preneur établi dans l'autre Etat membre ne devront être mentionnés sur la DES que si, dans l'Etat membre du preneur, une faculté identique est offerte à l'établissement bancaire français et que celui-ci y a formulé une option pour la taxation ;

- le redevable de la taxe due au titre de cette prestation est le preneur en application de l'article 196 de la directive 2006/112/CE déjà citée.

**216.** La déclaration doit être déposée dès le premier euro. Elle peut être établie par une tierce personne.

## B. LE CONTENU DE LA DECLARATION

**217.** La déclaration comporte les informations suivantes :

- le numéro d'identification du prestataire ;
- l'adresse et la raison sociale ou la dénomination sociale du prestataire ;
- la période au titre de laquelle est établie la déclaration ;
- le numéro d'identification du preneur de services dans l'Etat membre de la Communauté européenne où la prestation de services est taxable en application des règles de territorialité ;
- par preneur, le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, en euros des prestations de services effectuées ou de l'acompte encaissé relatif à une prestation pour lequel le preneur est redevable de la taxe dans l'autre Etat membre en application de l'article 196 de la directive 2006/112/CE. Sont donc regroupées, en principe, sur une même ligne les prestations de services effectuées ou les acomptes encaissés au titre d'une même période et pour un même preneur (même numéro d'identification). Toutefois, il est admis, pour les prestataires qui le souhaitent, que les factures adressées à un même preneur (même numéro d'identification) soient déclarées sur des lignes distinctes ;
- s'il y a lieu, le montant des régularisations commerciales effectuées en application du 1 de l'article 272<sup>66</sup>. On entend par régularisation commerciale :
  - les rabais, remises, ristournes accordées par le prestataire ;
  - les modifications de prix par rapport à la facture initiale prévues dans le contrat initial.

**218.** Les montants totaux à reporter sur la DES sont arrondis à l'euro le plus proche. Les montants inférieurs à 0,50 euro sont négligés et ceux supérieurs ou égaux à 0,50 euro sont comptés pour 1.

**219.** Lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition des prestations de services sont exprimés dans une monnaie autre que l'euro, le taux de change est celui déterminé par référence au cours publié par la Banque de France à partir du cours fixé par la Banque centrale européenne, connu au jour de l'exigibilité de la taxe dans l'Etat membre où l'opération est taxable en application de l'article 44 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Toutefois, les prestataires peuvent retenir le taux de change calculé selon les modalités prévues en matière douanière pour le calcul de la valeur en douane des biens<sup>67</sup>, à condition de s'y tenir pour toutes les prestations de services intracommunautaires de l'année considérée.

## C. LA FORME DE LA DECLARATION

**220.** Pour satisfaire à leur obligation, les assujettis doivent utiliser le téléservice DES accessible via le portail de l'administration des Douanes à l'adresse suivante :

[https : //pro.douane.gouv.fr.](https://pro.douane.gouv.fr)

**221.** Le téléservice qui comporte un module de simulation et qui permet l'archivage des déclarations, offre deux modes de transmission des données : la saisie en ligne (mode DTI) et l'importation de fichiers privés au format XML (mode DTI+).

Pour obtenir plus de précisions sur les modalités d'accès au téléservice et télécharger le manuel utilisateur, l'assujetti peut consulter la documentation qui se trouve sur le portail des téléservices douaniers ProDou@ne (<https://pro.douane.gouv.fr>).

**222.** Toutefois, les prestataires qui bénéficient du régime de la franchise en base visé à l'article 293 B peuvent souscrire cette déclaration sur support papier.

**223.** L'option pour la déclaration sur support papier s'effectue à chaque déclaration. Pour les déclarations sur support papier, les assujettis utilisent le modèle fourni par l'administration des Douanes (cf. annexe 4) et le remplissent conformément à la notice jointe en annexe 5.

L'assujetti peut, soit photocopier l'annexe 4 et remplir le document directement, soit demander l'envoi du formulaire à son CISD de rattachement (cf. annexe 6), soit, enfin, télécharger le formulaire à l'adresse suivante :

<http://www.budget.gouv.fr/themes/douane/formulaires.php>

Le formulaire est également accessible à partir du site internet de la douane (<http://www.douane.gouv.fr>), rubrique « les formulaires douaniers ».

## D. PERIODICITE DE LA DECLARATION

**224.** En principe, la déclaration doit être produite au plus tard le dixième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la TVA est devenue exigible dans l'autre Etat membre au titre des prestations de services réalisées ou au cours duquel une régularisation commerciale est notifiée au preneur.

Rappel : la TVA grevant les prestations de services visées à l'article 44 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 est, en principe, exigible dans l'autre Etat membre lors de la réalisation du fait générateur ou de l'encaissement des acomptes. Ce fait générateur intervient au moment où la prestation de services est effectuée. Toutefois, lorsqu'il s'agit de prestation continue sur une période supérieure à une année et ne donnant pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période, la prestation est considérée comme effectuée à l'expiration de chaque année civile, tant qu'il n'est pas mis fin à la prestation de services.

**225.** La déclaration est transmise par voie informatique. Les déclarants qui transmettent leurs déclarations par voie informatique doivent respecter les prescriptions d'un cahier des charges publié par arrêté du ministre chargé du budget, définissant notamment les modalités de cette transmission, les supports autorisés et les conditions d'authentification des déclarations ainsi souscrites.

**226.** Une déclaration rectificative devra notamment être déposée par le déclarant lorsque que celui-ci constate des inexactitudes ou des omissions portant sur les numéros d'identification à la TVA des acquéreurs et la valeur fiscale des prestations déclarées (cf. § 217).

## E. SANCTIONS

**227.** Voir BOI 13 N 1-07.

## CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

**228.** Ces dispositions sont applicables aux prestations de services dont le fait générateur de la TVA intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010<sup>68</sup>.

**229.** Il en résulte que les prestations de services dont le fait générateur est intervenu avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010 ne sont pas concernées par ces commentaires, quand bien même par exemple l'encaissement du prix interviendrait après cette date. Ces opérations ne devront donc pas figurer sur la DES.

Inversement, s'agissant d'opérations dont le fait générateur est postérieur au 1<sup>er</sup> janvier 2010, mais pour lesquelles la taxe serait pour partie devenue exigible avant cette date (notamment en cas de versement d'acompte), il y aura lieu de soustraire les sommes en cause de la taxe exigible en application des dispositions nouvelles.

**Exemple 41** : un transporteur établi dans un autre État membre y fournit une prestation de transport national de marchandises à un assujetti établi en France. La prestation est effectuée en janvier 2010 et un acompte a été versé

en décembre 2009. Jusqu'au 31 décembre 2009, la prestation de transport national de biens n'était pas taxable en France mais dans l'autre Etat membre (art. 46 de la directive 2006/112/CE). Aussi l'acompte n'a pas été soumis à la TVA française mais à la TVA de cet autre État membre en décembre 2009. A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, la prestation est située en France (art. 259-1° du CGI), le fait générateur intervient donc en janvier 2010. Cela étant, la TVA perçue par l'Etat membre dans lequel la prestation de transport a été réalisée ayant été perçue à bon droit, seule la TVA afférente au solde sera exigible en France.

DB supprimée : 3 A 214 ;

DB liée : 3 A, 3 B, 3 E, 3 L 52, 3 L 53 ; 3 L 61, 3 G 25 ;

BOI liés : 3 A-11-01 ; 3 A-5-04 ; 3 A-1-05 ; 3 A-9-06 ; 3 A-6-08 ; 3 A-7-08 ; 3 B-1-04, 3 A-5-05, 3 A-3-03, 3 A-7-07.

La Directrice de la législation fiscale  
Marie-Christine LEPETIT

## Annexe 1

### Récapitulatif

#### Territorialité des prestations entre assujettis - Tableau de concordance



#### Territorialité des prestations – personnes non assujetties

##### Tableau de concordance



#### Synthèse de ce qui change au 1<sup>er</sup> Janvier 2010<sup>69</sup>

##### Prestations de services fournies à des assujettis



##### Prestations de services fournies à des personnes non assujetties



## Annexe 2

### Tableau de concordance CGI-Directive 2006/112/CE

#### Dispositions en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2010



## Annexe 3



## Annexe 4

70



## Annexe 5

### NOTICE D'UTILISATION DE LA DECLARATION EUROPEENNE DE SERVICES (FORMULAIRE CERFA N°13964\*01)

Le formulaire CERFA N°13964\*01 peut être téléchargé à l'adresse suivante :  
<http://www.budget.gouv.fr/themes/douane/formulaires.php>.

Il peut également être sollicité auprès des CISD (Centre Interrégional de Saisie des Données) dont les coordonnées se trouvent en annexe 6 de la présente instruction.

#### **Prestations de services à déclarer :**

Les prestations de services devant être déclarées sont celles pour lesquelles la TVA est autoliquidée par le preneur de la prestation identifié dans l'autre Etat membre de la Communauté européenne, en application de l'article 196 de la directive 2006/112/CE.

Pour plus de précisions sur la nature des services concernées, vous devez contacter le SIE (Service des Impôts des Entreprises) dont vous dépendez.

#### **Service destinataire des déclarations :**

Les déclarations doivent être adressées au CISD dont vous dépendez au plus tard le 10<sup>e</sup> jour ouvrable du mois qui suit celui de référence. La table de correspondance entre le siège social de votre entreprise et le CISD de rattachement est disponible sur le site internet de la douane (<http://www.douane.gouv.fr>), rubrique « entreprises vos échanges internationaux/vos opérations à l'intérieur de la Communauté européenne/DES ». Elle peut également être sollicitée auprès d'un des CISD dont les coordonnées figurent en annexe 6 de la présente instruction.

#### **Cadre A (Période de référence) :**

Indiquer le mois et l'année auxquels l'opération se rapporte.

#### **Cadre B (service) :**

Réservé à l'administration.

#### **Cadre C (redevable de l'information) :**

Indiquer les informations nécessaires à l'identification du redevable de l'information (numéro de TVA, nom de la société, adresse) et de la personne qui établit la déclaration (nom, téléphone, télécopie et messagerie électronique). Dater et signer.

#### **Tableau :**

Indiquer, pour chaque ligne, le montant HT des prestations de services rendues à un même preneur et le numéro de TVA du preneur identifié dans l'autre Etat membre.

Lorsque plusieurs factures sont adressées à un même preneur, il est également possible d'établir une ligne par facturation.

Le montant HT de la prestation de service est exprimé en euros en arrondissant à l'unité entière la plus proche. Une valeur arrondie à zéro n'a pas à être déclarée.

L'entreprise qui enregistre plus de 15 opérations au cours du mois, déclare les opérations suivantes sur un autre formulaire qui est rempli dans les mêmes conditions.

#### **EX :**

La société DURAND, établie en France, fournit une prestation de service d'une valeur de 899,2 € à la société Y établie en Allemagne. La TVA devient exigible en Allemagne au cours du mois de janvier 2010 et est acquittée par la société Y.

La société DURAND établit une DES qui doit être transmise au plus tard le 10<sup>e</sup> jour ouvrable du mois de février, et qui est rédigée comme suit :



## CAS PARTICULIERS

**Régularisations commerciales :**

On entend par régularisation commerciale :

- les rabais, remises, ristournes accordés par un opérateur identifié en France à l'un de ses clients communautaires ;
- les modifications de prix par rapport à la facture initiale prévues dans le contrat initial.

Toutes les modifications connues avant le dépôt de la déclaration initiale doivent être prises en compte lors de l'établissement de cette première déclaration.

La période de référence est celle au cours de laquelle les régularisations commerciales ont été constatées.

En cas de majoration de valeur, indiquer la valeur de la majoration et le numéro de TVA du preneur.

En cas de diminution de valeur, indiquer la valeur de la minoration précédée du signe -, ainsi que le numéro de TVA du client communautaire.

Il est possible de globaliser sur une même ligne les régularisations commerciales et les facturations initiales concernant un même preneur pour un même mois : il convient alors d'indiquer comme montant le solde entre les valeurs négatives et les valeurs positives.

EX. :

Au mois de mai 2010, la société DURAND consent une ristourne de 200 € à la société Y, identifiée à la TVA au Royaume-Uni. Dans la DES établie au titre du mois de mai, la société DURAND crée une ligne relative à cette régularisation commerciale :

**Correction :**

En cas d'erreur matérielle sur une ligne d'une déclaration déjà transmise à l'administration, il convient de corriger l'information de la manière suivante :

Indiquer, sur une première ligne, la valeur initialement déclarée précédée du signe -, ainsi que le numéro de TVA initialement déclarée. Indiquer, sur la ligne suivante, la valeur et le numéro de TVA corrigés.

La période de référence est la période initialement déclarée.

EX. : La société DURAND s'aperçoit, au cours du mois d'avril, que deux erreurs se sont glissées dans la DES du mois de janvier : tout d'abord, un numéro de TVA d'un client britannique a été saisi à la place d'un numéro de TVA irlandais puis, sur une autre ligne, une valeur de 100 000 € a été indiquée au lieu de la valeur réelle qui est de 1 000 €. Les informations sont corrigées de la manière suivante :



## Annexe 6

**DECLARATION EUROPEENE DE SERVICES****CENTRES DE SAISIE DES DONNÉES**

Vous pouvez retrouver ces adresses sur le site internet

de la douane : " <http://www.douane.gouv.fr> " .

**1** Ainsi sera désigné dans les commentaires administratifs et les formulaires déclaratifs, l'état récapitulatif des clients communautaires auxquels sont fournis des services (cf. § 214 et suivants).

**2** Cf. [http://ec.europa.eu/solvit/site/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/solvit/site/index_fr.htm).

**3** Cf. DB 3 A 112.

**4** Cette analyse résultait déjà de l'arrêt du 6 novembre 2008 de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) dans l'affaire C-291/07 « Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet », qui est venu lever l'ambiguïté sur la situation de cette catégorie d'assujettis.

**5** Cf. DB 3 E 121 § 1.

**6** Cf. DB 3 A 1142 § 40 et s.

**7** De plein droit lorsque ses acquisitions intracommunautaires de biens excèdent le seuil de 10 000 € ou, sur option lorsque ce seuil de 10 000 € n'est pas atteint (art. 256 bis-I-2° et 260 CA).

**8** Pour autant que cette personne n'ait pas réalisé au cours de la dernière année civile couverte par l'option, des acquisitions de biens excédant 10 000 €. Dans cette hypothèse en effet, elle demeure soumise de plein droit au régime général pour l'année suivante et son numéro d'identification reste valide pour cette année..

- 9** Ainsi, le numéro d'identification demeure valide jusqu'au 31 décembre de l'année N lorsque le montant des acquisitions réalisées en N-1 excèdent 10 000 €.
- 10** Directive 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986 portant modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté européenne.
- 11** CJCE, Aff. C-260/95 du 20 février 1997, « DFDS A/S ».
- 12** Une analyse identique est retenue s'agissant de certaines livraisons de biens telles que les livraisons de gaz naturel ou d'électricité visées à l'article 258-III.
- 13** CJCE, Aff. C-260/95 du 20 février 1997, « DFDS A/S » ; CJCE, Aff. C-190/95 du 17 juillet 1997, « Aro Lease ».
- 14** Du fait de cet établissement, elle pourra opérer la déduction de la TVA grevant les dépenses supportées en France sans avoir à recourir à la procédure réservée aux assujettis non établis.
- 15** Ainsi que cela était précisé par la DB 3 A 2143 n° 58 à jour au 20 octobre 1999.
- 16** Les dispositions des § 12 et 13 de l'instruction administrative 3 A-1-05 publiée au Bulletin officiel des Impôts du 24 janvier 2005 demeurent applicables.
- 17** Le fait que la prestation soit soumise à une taxe sur la valeur ajoutée ou une taxe locale similaire dans le pays de réalisation matérielle de la prestation est sans incidence sur la taxation de la prestation en France. A cet égard, il est rappelé que la base d'imposition à la TVA en France est constituée par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir (Art. 266-I et 267-I), y compris les impôts et taxes dus dans le pays étranger.
- 18** Il s'agit de la conduite en douane, des magasins et aires de dépôt temporaire, des zones franches, des entrepôts francs, des entrepôts d'importation, du perfectionnement actif, de l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, du transit externe ou sous le régime du transit communautaire interne.
- 19** Le fournisseur A réalise une opération unique de livraison de biens. Le montage n'étant qu'un élément nécessaire et étroitement lié pour la réalisation de la livraison de biens. Cf. en ce sens, CJCE, arrêt du 29 mars 2007, C-111/05, « Aktiebolaget NN ».
- 20** Cf. BOI 3 A-6-08.
- 21** Les dispositions des § 12 et 13 de l'instruction administrative 3 A-1-05 publiée au Bulletin officiel des Impôts du 24 janvier 2005 demeurent applicables.
- 22** Lorsque la collectivité publique établie hors de la Communauté européenne présente la qualité d'assujetti au sens de l'article 259-0 du CGI, le lieu des prestations de services qui lui sont fournies est déterminé comme tel. Par ailleurs, lorsqu'elle n'a pas cette qualité d'assujetti, les prestations ne sont pas taxables en France si elles relèvent de l'article 259 B du CGI (cf. § 117 infra).
- 23** Sous réserve des dispositions des § 12 et 13 de l'instruction administrative 3 A-1-05 publiée au Bulletin officiel des Impôts du 24 janvier 2005 qui demeurent applicables.
- 24** Par moyens de transport différents, il convient d'entendre, outre le cas portant sur des catégories de moyens de transport (par exemple voiture/aéronef), les moyens de transport d'une même catégorie mais n'ayant pas le même numéro de série (par exemple, deux véhicules automobiles ayant des immatriculations différentes).
- 25** Tels que par exemple les canalisations, tuyaeries, câblages.
- 26** Cf. CJCE, arrêt du 16 janvier 2003, C-315/00, « Maierhofer ».
- 27** Une société française qui met à la disposition d'une société dont le siège est dans un autre Etat membre de la Communauté européenne un local aménagé à usage de bureaux dans un immeuble dont elle est propriétaire en France en contrepartie d'une indemnité forfaitaire effectue une prestation de services imposable en France : la TVA doit être facturée par la société française et la base d'imposition est constituée par toutes les sommes reçues en contrepartie de cette mise à disposition (RM Dubernard, député, n° 22848, JO, AN 15 mai 1995, p. 2487).
- 28** Lorsqu'elle s'analyse comme une simple location d'espace par opposition à la prestation de stockage définie au § 26.
- 29** CJCE arrêt du 7 septembre 2006, C-166/05, « Heger ».
- 30** Toutefois, les prestations des exécuteurs testamentaires relèvent des dispositions de l'article 259. En ce sens, cf. BOI 3 A-6-08.
- 31** Sous réserve de l'application des articles 259 B et 259 C pour le preneur non assujetti.
- 32** Cf. CJCE, arrêt du 26 septembre 1996, C-327/94, « Jürgen Dudda » § 25.
- 33** Cf. CJCE, arrêt du 9 mars 2006, C-114/05, « Gillan Beach Ltd ».
- 34** Cf. DB 3 C 32 n° 30 à 32. Lorsque le traiteur ne se borne pas à livrer des produits, mais dépêche du personnel dans les locaux de son client ou dans ses propres locaux pour apprêter les repas, les servir ou effectuer des prestations d'entretien ou de nettoyage, il réalise une vente à consommer sur place au sens du 1<sup>er</sup> paragraphe.
- 35** Jusqu'au 31 décembre 2009, ces dispositions étaient codifiées au c. du 4° de l'article 259 A.
- 36** Il s'agit des particuliers, des personnes morales non assujetties et non identifiées à la TVA, et des assujettis au sens des articles 256 A et 259-0 qui acquièrent des services pour leurs besoins privés ou de ceux de leur personnel.
- 37** CJCE arrêt du 27 octobre 2005 – Affaire C-41/04 « Levob Verzkeringen BV ».
- 38** Il s'agit notamment des cartes à puces et coupons prépayés pour téléphone public et pour téléphones mobiles.
- 39** Lorsque le prestataire est établi dans la Communauté européenne, la location relève du principe général et est taxable au lieu d'établissement du prestataire.
- 40** S'agissant des locations de bateaux de plaisance, cf. instruction 3 A-1-05 § 12 et 13 pour la détermination de la part des loyers imposables en France.
- 41** Cf. DB 3 G 211.



- 42** Il peut donc être établi dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un pays ou territoire situé hors de la Communauté.
- 43** Cf. Instruction 3 CA du 7 août 2003 § 84.
- 44** Cf. supra note de bas de page n° 42.
- 45** Cf. BOI 3 B-1-04.
- 46** Ne sont donc pas visées les acquisitions intracommunautaires de biens. Il en est en principe de même pour les opérations réalisées au profit de personnes non assujetties.
- 47** au sens des articles 283 à 285 A.
- 48** En ce sens, lorsque l'établissement stable a l'obligation d'intervenir ultérieurement au titre du « service après-vente » en application du contrat ou de clauses de garanties, et pour autant que cette intervention ne constitue pas une livraison de biens ou une prestation de services distinctes aux fins de la TVA, il est considéré comme participant à l'opération.
- 49** Cf. BOI 3 CA numéro spécial du 7 août 2003 sur les règles de facturation applicables en matière de TVA, §115 à 118.
- 50** Cette situation résultant expressément des dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 pourra conduire à constater une discordance entre le montant des opérations déclaré au titre de la TVA et le montant du chiffre d'affaires pris en considération par ailleurs.
- 51** Les dispositions du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article 283-1 et celles de l'article 283-2 visent également à désigner le preneur comme redevable de la TVA lorsque le prestataire n'est pas établi en France. Il est rappelé que les premières résultent de la mise en œuvre de la faculté offerte par l'article 194 de la directive 2006/112/CE tandis que les secondes résultent de la transposition des règles de droit commun fixées à l'article 196 de la même directive. Cette différence emporte des conséquences notamment en termes d'obligations déclaratives pour le prestataire (voir d'une part § 206 et BOI 3 A-9-06 s'agissant de la déclaration de TVA et § 214 s'agissant de la déclaration européenne de services).
- 52** Cf. BOI 3 A-9-06.
- 53** A noter que les dispositions des articles 262 ter et 272-3 n'ont pas été étendues aux prestations de services. La règle de non-cumul des articles 272-3 et 283-4 bis n'est donc pas applicable aux prestations de services.
- 54** Cf. BOI 4 H-5-06 du 18 décembre 2006.
- 55** Toutefois, les personnes les personnes identifiées à la TVA en France, qui ne sont redevables de la TVA en France à aucun titre, n'ont pas à souscrire de déclaration de recettes. Il en va ainsi des assujettis identifiés sur le fondement du 5° de l'article 286 ter au titre des prestations de services qu'il réalise et pour lesquelles le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre en application de l'article 196 de la directive 2006/112/CE.
- 56** Ces opérations doivent être déclarées au titre de la période au cours de laquelle le fait générateur de la taxe est intervenu ou à la date de l'encaissement de l'acompte.
- 57** Cf. Instruction 3 CA du 7 août 2003.
- 58** Par lui même ou par autrui dans le cadre d'un mandat de facturation (cf. instruction 3 CA du 7 août 2003).
- 59** Cf. 1° de l'article 242 nonies A de l'ann. II au CGI.
- 60** Ainsi sera désigné dans les commentaires administratifs et les formulaires déclaratifs, l'état récapitulatif des clients communautaires auxquels sont fournis des services (cf. § 214 et suivants).
- 61** L'état récapitulatif des clients mentionnés au II de l'article 289 B et la déclaration statistique périodique prévue au 1 de l'article 289 C font l'objet d'une déclaration unique également appelée déclaration d'échanges de biens (DEB).
- 62** Les assujettis établis dans un DOM n'ont donc pas à souscrire de DES au titre des prestations qu'ils effectuent même s'il remplissent les autres conditions.
- 63** Au sens de l'article 43 de la directive 2006/112/CE modifiée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.
- 64** Ce qui exclut les prestations qui ne seraient pas imposables dans l'Etat membre du preneur du fait de leur utilisation effective hors de la Communauté lorsque l'Etat membre dans lequel est établi le preneur a mis en œuvre pour les services concernés la faculté offerte au a de l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Sont également exclues de l'obligation de déclaration les prestations de services qui ne relèvent pas de l'article 44 de la directive quand bien même l'opération serait autoliquidée par le preneur établi dans un autre Etat membre sur un autre fondement.
- 65** Le fait qu'une opération soit située hors du champ d'application territorial de la TVA française ne signifie pas que cette opération est exonérée.
- 66** Lorsque au cours d'une même période de référence, le prestataire doit déclarer à la fois des facturations initiales et des régularisations commerciales pour un même preneur (même numéro d'identification), il peut soit établir une ligne par déclaration soit globaliser les opérations sur une seule ligne indiquant comme montant, le solde entre les montants positifs et les montants négatifs.
- 67** Cf. Les taux de change sont disponibles sur le site <https://pro.douane.gouv.fr>, rubrique « les outils ».
- 68** Les dispositions de l'article 269 a quater n'étant applicables qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, le fait générateur des prestations de services continues qui sont en cours de réalisation au 1<sup>er</sup> janvier 2010 interviendra soit à leur terme courant s'il échoit au cours de l'année 2010, soit à défaut au 31 décembre 2010 pour la fraction réalisée à cette date conformément aux dispositions nouvelles.
- 69** Cette synthèse n'a pas pour objet se substituer aux commentaires administratifs auxquels il convient de se reporter.
- 70** Cf. § 222.