

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

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-50-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 16/10/2014

TVA - Champ d'application et territorialité - Lieu des prestations de services - Règles générales

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 2 : Territorialité
Chapitre 5 : Lieu des prestations de services
Section 2 : Règles générales

Sommaire :

- I. Lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel
 - A. En fonction du lieu d'établissement du preneur assujetti
 - 1. Règle de territorialité
 - a. Principes généraux
 - b. Précisions diverses
 - 1° Preneur identifié dans un autre État membre sans y être établi
 - 2° Prestations fournies dans le cadre d'un contrat global
 - 2. Services visés
 - 3. Cas de certaines prestations de services utilisées ou exploitées hors de l'Union
 - B. Notion d'assujetti agissant en tant que tel
- II. Lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie
 - A. Principes généraux
 - B. Précisions
 - C. Cas de certaines prestations de services utilisées ou exploitées hors de l'Union

I. Lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel

A. En fonction du lieu d'établissement du preneur assujetti

1. Règle de territorialité

a. Principes généraux

1

Le lieu des prestations de services autres que celles désignées à l'[article 259 A \(1°, 2°, 4°, 5° et 8°\) du code général des impôts \(CGI\)](#) 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.

10

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 État membre ou en dehors de l'Union.

20

Comme indiqué au [II-B du BOI-TVA-CHAMP-20-50-10](#) 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.

30

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 État 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.

40

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.

50

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

b. Précisions diverses

1° Preneur identifié dans un autre État membre sans y être établi

60

Nonobstant la présomption reconnue au **I-A-1-a § 50**, lorsque le preneur dispose d'un numéro d'identification dans un État membre où il ne dispose pas d'un établissement stable au sens du **II-B du BOI-TVA-CHAMP-20-50-10**, ce numéro ne saurait être utilisé pour la détermination du lieu de la prestation de services.

2° Prestations fournies dans le cadre d'un contrat global

70

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, sous réserve de l'abus de droit.

Exemple 1 : une entreprise dispose du siège de son activité économique en France et d'un établissement stable dans un autre État membre de l'Union 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 2 : une entreprise établie dans un autre État membre de l'Union 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 État membre. Le lieu de cette prestation est situé en France.

2. Services visés

80

Relèvent, entre autres, des dispositions de l'[article 259-1° du CGI](#) 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 immeuble ;
- 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 du CGI](#) (cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-50](#)) ;
- 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, cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-30 II](#) ;
- 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° du CGI](#). (Pour la définition des moyens de transport (cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-30 I-A](#)).

90

S'agissant de la location de navires de plaisance maritime, l'évaluation du temps passé en dehors des eaux territoriales communautaires (lorsque le loueur est établi en France) ou en dehors des eaux territoriales françaises (lorsque le loueur est établi en pays tiers) par rapport au temps total de location du navire de plaisance doit être faite par le redevable sous sa responsabilité et sous réserve du droit de contrôle du service. Cette évaluation, qui peut résulter notamment des termes du contrat de location, doit être corroborée par tous moyens de preuve.

Cependant, il est admis que les loueurs qui éprouvent des difficultés à effectuer cette évaluation déterminent forfaitairement le temps passé en dehors des eaux territoriales communautaires ou françaises par l'application d'une réfaction de 50 % au temps total de location, quelle que soit la catégorie de navire de plaisance concerné.

100

Exemple 3 : une société établie dans un pays tiers à l'Union 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.

110

Remarque : 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 du CGI](#) et [267-I du CGI](#)), y compris les impôts et taxes dus dans le pays étranger.

120

Exemple 4 : une société française fait appel à un intermédiaire « transparent » établi dans un autre État membre de l'Union 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 du CGI](#).

130

Exemple 5 : les prestations de services directement liées au placement d'un bien lors de son entrée en France ou dans un autre État membre sous l'un des régimes douaniers prévus par les règlements communautaires en vigueur 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 du CGI](#).

Remarque : Les régimes douaniers prévus par les règlements communautaires en vigueur sont : la conduite en douane, les magasins et aires de dépôt temporaire, les zones franches, les entrepôts francs, les entrepôts d'importation, le perfectionnement actif, l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, le transit externe ou le régime du transit communautaire interne.

140

Exemple 6 : 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'assujetti B. Un sous-traitant C établi hors de l'Union 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 du CGI](#). Le fait que le prix demandé par A intègre le coût du montage est sans incidence sur la qualification de livraison de biens. 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.

150

Le fournisseur A réalise une opération unique de livraison de biens. Le montage n'étant qu'un élément nécessaire et étroitement lié pour la livraison de biens. Cf en ce sens, CJCE, 29 mars 2007, aff. C-111/05, « Aktiebolaget NN ».

160

RES N° 2011/07 (TCA)

Exonération de TVA applicable aux prestations d'affrètement d'aéronefs par les courtiers aériens.

Question :

Quelle est la situation des courtiers aériens au regard des exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) lorsqu'ils réalisent des prestations d'affrètement d'aéronefs ?

Réponse :

L'activité de courtier aérien consiste à rapprocher l'offre et la demande de transport aérien.

Selon l'article L6400-2 du code des transports, l'affrètement d'aéronefs se définit comme l'opération par laquelle un fréteur met à la disposition d'un affrèteur, un aéronef avec équipage.

Le contrat d'affrètement, conformément à la jurisprudence nationale et communautaire, ne peut s'analyser comme une prestation de transport aérien dès lors qu'un contrat de transport et un contrat d'affrètement ont un objet différent. Au regard des dispositions d'application de la TVA, le contrat d'affrètement est assimilé à un contrat de location de moyens de transport.

Les prestations d'affrètement sont cependant considérées comme des prestations liées à une prestation de transport. A ce titre, conformément aux dispositions du point 10 de la partie B de l'annexe X à la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, il est admis que ces prestations peuvent être exonérées de TVA chaque fois que la prestation de transport est elle-même exonérée de cette taxe, quelle que soit par ailleurs la qualité du preneur final.

Les opérations d'affrètement sont également exonérées de la TVA conformément aux dispositions prévues au 4° du II de l'article 262 du CGI lorsque ces opérations portent sur des aéronefs affrétés par des compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent.

Les prestations d'affrètement attachées à des vols domestiques, sont imposables dans les conditions de droit commun au taux normal. La taxe afférente à ces prestations est déductible dans les conditions de droit commun pour les courtiers qui affrètent des avions auprès des compagnies aériennes et qu'ils redonnent en location à leurs propres clients.

Le preneur final (l'affrèteur), assujetti à la TVA, peut également déduire intégralement la TVA facturée par le courtier aérien lorsque l'aéronef est utilisé pour réaliser des prestations de transport à titre onéreux (transport de personnes ou de fret) ou des prestations de sous location. La déduction est également autorisée si la dépense d'affrètement est effectuée pour les besoins des opérations du preneur ouvrant droit à déduction et si elle concerne un aéronef qui, outre les sièges destinés aux pilotes, comporte plus de huit places assises et est

utilisé pour amener les personnels de l'assujetti sur leur lieu de travail.

Lorsque l'aéronef est utilisé par l'affréteur assujetti pour fournir à titre gratuit des services à des fins étrangères à l'entreprise (vols privés), la déduction de la taxe facturée par le courtier est également admise dans son intégralité sous réserve que l'assujetti se rende à lui-même une prestation de transport soumise au taux réduit de la TVA, la taxe afférente à cette dernière prestation de service n'étant pas déductible.

3. Cas de certaines prestations de services utilisées ou exploitées hors de l'Union

170

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 l'Union européenne, cette caractérisation résultant du fait qu'elles sont matériellement exécutées hors de l'Union.

180

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.

190

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

- la distance parcourue hors de l'Union européenne, s'agissant des transports de marchandises et des prestations de convoyage de moyens de transport ;
- de même, la distance parcourue hors de l'Union 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.

200

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'ouvrage 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 du CGI](#), soit en application de l'[article 293 du CGI](#).

B. Notion d'assujetti agissant en tant que tel

210

Pour la détermination du lieu des prestations de services, un assujetti au sens des articles 256 A du CGI et 259-0 du CGI (cf. BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 I) est réputé agir comme un non assujetti lorsqu'il acquiert des services pour ses besoins privés ou ceux de son personnel (CJCE, 8 mars 2004, aff. C-415/98, « Baksci »).

Le lieu de ces prestations est alors situé à l'endroit où le prestataire est établi conformément à l'article 259-2° du CGI (cf. II), à moins que, selon la nature du service, ce lieu soit déterminé en fonction des règles dérogatoires (cf. BOI-TVA-CHAMP-20-50-30, BOI-TVA-CHAMP-20-50-40 et BOI-TVA-CHAMP-20-50-50).

Exemple 7 : 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° du CGI). 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° du CGI).

220

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, 12 février 2009, aff. C-515/07, « VNLTO »).

Exemple 8 : 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 du CGI. 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.

230

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.

240

Précision : Pour les preneurs assujettis non établis dans l'Union visés au BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 I D, 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.

250

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. **I-B § 220**), 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.

260

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.

II. Lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie

A. Principes généraux

270

En ce qui concerne les prestations de services fournies à des personnes non assujetties, le lieu des prestations de services autres que celles désignées à l'[article 259 A du CGI](#), 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 du CGI](#), [259 C du CGI](#) et [259 D du CGI](#).

280

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, 4 juillet 1985, aff. 168/84, « Berkholz »).

290

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.

300

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 du CGI](#) ;
- des prestations d'exécution testamentaire.

Par un arrêt du 6 décembre 2007 (aff C-401/06 « Commission contre Allemagne »), la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que la prestation d'exécution testamentaire qui peut impliquer des activités de gestion, des actes juridiques ainsi qu'un ensemble d'autres opérations matérielles ou juridiques, doit s'analyser comme une prestation de services unique ayant pour objet de donner suite à la volonté du testateur.

Il s'ensuit que le lieu d'imposition de cette prestation doit être situé au lieu d'établissement de l'exécuteur testamentaire en application des dispositions de l'[article 43 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006](#) transposée en droit interne à l'[article 259 du CGI](#).

B. Précisions

310

Les locations de moyens de transport autres que de courte durée au sens de l'[article 259-A-1° du CGI](#) relèvent en principe des dispositions de l'[article 259-2° du CGI](#) 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. Toutefois, lorsque le service est utilisé en France, cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-40 III](#).

- pour les services fournis par voie électronique, cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-50 XI](#) ;
- pour certains services immatériels fournis à des personnes non assujetties établies hors de l'Union, cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-50](#).

Le régime applicable à la location de bateaux de plaisance maritime est exposé au [I-A-2 § 90](#).

C. Cas de certaines prestations de services utilisées ou exploitées hors de l'Union

320

Les prestations de services relevant de l'[article 259-2° du CGI](#) et fournies à des collectivités publiques établies hors de l'Union européenne sont normalement soumises à la TVA en France lorsqu'elles n'ont pas la qualité d'assujetti. 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 l'Union 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.

Remarque : Lorsque la collectivité publique établie hors de l'Union 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. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-50](#)).