RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-50-30-12/09/2012
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 - Dérogations aux règles générales afférentes à des prestations de services fournies à des assujettis ou à des personnes non assujetties

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 3 : Dérogations aux règles générales afférentes à des prestations de services fournies à des assujettis ou à des personnes non assujetties

Sommaire :

I. Locations de moyen de transport de courte durée
A. Définition du moyen de transport
B. Locations imposables
1. Notion de mise à disposition effective du preneur
2. Définition de la location de courte durée
a. Cas général
b. Cas particulier des contrats de location successifs
II. Services se rattachant à un bien immeuble
A. Services expressément visés par la loi comme devant être taxés au lieu de l'immeuble
B. Autres services se rattachant à l'immeuble
C. Cas particulier des travaux immobiliers et de la convention franco-monégasque
III. Prestations de transport de passagers
IV. Prestations de services ayant pour objet des activités et manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires
A. Services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et expositions, et les services accessoires à cet accès fournis à des assujettis
1. Définition du droit d'accès à une manifestation
2. Définition de la prestation accessoire

B. Services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les services des organisateurs de telles activités, ainsi que les services accessoires à ces activités fournis à des personnes non assujetties
C. Situation particulière des prestations fournies dans le cadre des foires, salons et congrès
1. Modalités d'organisation de ces manifestations
2. Précisions relatives aux services fournis par l'organisateur de la manifestation
a. Prestations fournies aux visiteurs
b. Prestations fournies aux exposants
3. Distinction avec les notions voisines
a. Prestations se rattachant à un immeuble
b. Prestations de publicité
c. Prestations relevant du régime particulier des agences de voyages
V. Ventes à consommer sur place
A. Définition
B. 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 l'Union
C. Lieu d'imposition des ventes à consommer sur place matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains
VI. Prestations uniques des agences de voyages

1

Par dérogation à la règle générale posée à l'article 259 du code général des impôts (CGI), 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 (article 259 A-1° du CGI) ;

- les services se rattachant à un immeuble (art. 259 A-2° du CGI) ;

- les prestations de transport de passagers (art. 259 A-4° du CGI) ;

- les prestations de services fournies à une personne non assujettie ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités (art. 259 A-5°-a du CGI) ;

- les ventes à consommer sur place (art. 259 A-5°-b et c du CGI) ;

- les prestations de services fournies à un assujetti, ainsi que celles qui leur sont accessoires, consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions (art. 259 A-5° bis du CGI) ;

- les prestations des agences de voyages (art. 259 A-8° du CGI).

I. Locations de moyen de transport de courte durée

A. Définition du moyen de transport

10

Aux termes des articles 259 A-1° du CGI et 259 B du CGI, 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.

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.

20

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 du CGI, et le cas échéant, par les dispositions de l'article 259 B du CGI ou de l'article 259 C du CGI.

30

Cette définition concernant 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 du CGI.

B. Locations imposables

40

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.

Remarque : Le régime de la location des navires de plaisance maritime est précisé dans le BOI-TVA-CHAMP-20-50-20 I-A-2 § 90.

1. Notion de mise à disposition effective du preneur

50

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.

2. Définition de la location de courte durée

a. Cas général

60

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.

70

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.

80

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.

b. Cas particulier des contrats de location successifs

90

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.

100

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.

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.

110

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

Remarque : Par moyens de transports 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).

Exemple 1 : une entreprise établie dans un autre État membre de l'Union européenne autre que la France donne en location pour deux semaines un véhicule automobile à Monsieur Y domicilié en France qui souhaite visiter cet autre État membre. Le contrat prévoit que le véhicule est mis à disposition du client dans cet autre État 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 État membre. La location du véhicule est réputée se situer en France.

Exemple 2 : lors de son séjour dans un autre État membre de l'Union européenne, M. Y prend en location pour une journée un hélicoptère auprès d'une société établie dans cet autre État membre. L'hélicoptère y est également mis à sa disposition. Le lieu de la prestation de location n'est pas en France.

Exemple 3 : la société X, assujettie établie en France, prend en location un camion auprès d'une société établie dans un État membre A de l'Union européenne autre que la France pour une durée de 31 jours consécutifs. Le camion est mis à disposition dans un autre État membre B. Cette location est taxable en France sur le fondement de l'article 259-1° du CGI (principe général), dès lors que la location n'est pas de courte durée.

Exemple 4 : la société Z, assujettie établie en France, prend en location un navire de commerce auprès d'un armateur établi dans un autre État membre de l'Union européenne que la France pour une durée de 91 jours. Le navire est mis à sa disposition en France à partir du 1er 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 du CGI.

Exemple 5 : M et Mme X louent un camping-car auprès d'une société établie dans un autre État membre que la France. La location est consentie pour 30 jours (du 1er 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. Services se rattachant à un bien immeuble

120

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 (article 259 A-2° du CGI).

130

Outre les terrains, entendus comme portion déterminée de la surface terrestre, constituent des « biens immeubles », les constructions incorporées au sol, y compris leurs accessoires (tels que par exemple les canalisations, tuyauteries, câblages), 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 (CJCE, 16 janvier 2003, aff. C-315/00, « Rudolf Maierhofer »).

A. Services expressément visés par la loi comme devant être taxés au lieu de l'immeuble

140

Il s'agit des services suivants visés à l'article 259 A-2° du CGI :

- 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 bornage ;

- fourniture de logements dans le secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire ;

- 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 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 (lorsqu'elle s'analyse comme une simple location d'espace par opposition à la prestation de stockage définie au I-A-2 § 80 du BOI-TVA-CHAMP-20-50-20).

Une société française qui met à disposition d'une société dont le siège est situé dans un autre État membre de l'Union 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 (QE n°22848, Jean-Michel Dubernard, député, JO débats Assemblée nationale 15 mai 1995, p.2487).

- 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.

B. Autres services se rattachant à l'immeuble

150

Outre les services expressément visés à l'article 259 A-2° du CGI comme se rattachant à un immeuble, relèvent de cette catégorie les services présentant un lien suffisamment étroit avec un immeuble.

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 (CJCE, 7 septembre 2006, aff. C-166/05, « Heger Rudi GmbH »).

160

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.

170

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

180

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). Toutefois, les prestations des exécuteurs testamentaires relèvent des dispositions de l'article 259 du CGI (cf. BOI-TVA-CHAMP-20-50-20 II-A § 300).

Lorsque la transaction n'est pas menée à son terme, ces prestations relèvent néanmoins des dispositions de l'article 259 A-2° du CGI.

190

En revanche, ne peuvent être considérés comme modifiant juridiquement l'immeuble et relèvent par conséquent du principe général (sous réserve de l'application des articles 259 B du CGI et 259 C du CGI pour le preneur non assujetti), 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 6** : 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.

200

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).

210

Les opérations portant sur les parts de sociétés immobilières non transparentes (c'est-à-dire 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 du CGI.

220

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.

230

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 du CGI.

C. Cas particulier des travaux immobiliers et de la convention franco-monégasque

240

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. Prestations de transport de passagers

250

Les prestations de transport de passagers sont visées à l'article 259 A 4° du CGI. Elles sont situées en France en fonction des distances parcourues en France.

260

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. article 68 de l'annexe III au CGI).

IV. Prestations de services ayant pour objet des activités et manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires

270

En ce qui concerne le lieu d'imposition des prestations de services culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs, et de divertissement et manifestations similaires, il convient de faire la distinction suivante :

- dans les relations entre assujettis, les services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et expositions, et les services accessoires à cet accès sont taxés à l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu ;

- les prestations fournies à des preneurs non assujettis et ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives et de divertissement ou similaires, telles que les foires et expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services, accessoires à ces activités, sont taxées à l'endroit où elles ont effectivement lieu.

A. Services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et expositions, et les services accessoires à cet accès fournis à des assujettis

280

Conformément au 5° bis de l'article 259 A du CGI, sont situées en France 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, fournies à un assujetti, lorsque ces manifestations ont effectivement lieu en France.

290

Les preneurs des services visés à l'article 259 A-5° bis du CGI, s'entendent de personnes considérées comme assujetties au sens de l'article 259-0 du CGI et qui agissent en tant que telles au sens de l'article 259-1° du CGI. (sur la portée de ces deux notions cf. I § 10 à 60 du BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 et I-B du BOI-TVA-CHAMP-20-50-20).

1. Définition du droit d'accès à une manifestation

300

Conformément à l'article 32 du règlement n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, la prestation de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique, est une prestation de services ayant pour objet l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires visée à l'article 53 de la directive 2006/112/CE (cf. CGI, art.259 A-5° bis, en droit interne).

310

Cette définition recouvre notamment :

- le droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires ;

> **Exemple 7 :** un assujetti, établi dans un État autre que la France, achète des billets d'accès à une conférence qui se tient en France et à laquelle doivent assister certains membres de son personnel aux fins de développer ses forces de ventes. Les billets d'accès à cette manifestation sont soumis à la TVA en France et le preneur pourra, le cas échéant, obtenir le remboursement de la TVA supportée à cette occasion au moyen des procédures de remboursement prévues pour les assujettis non établis (procédure prévue par la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 pour les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne (UE), ou procédure prévue

par la 13ème directive pour les assujettis établis dans un État tiers à l'UE).

- le droit d'accès à des manifestations sportives telles que matches ou compétitions ;

Remarque : les droits d'engagement versés par les compétiteurs en contrepartie du droit de concourir ne constituent pas des droits d'accès à une manifestation sportive mais relèvent de l'article 259-1° du CGI.

Exemple 8 : une entreprise de média achète des droits d'accès à des manifestations sportives pour un de ses journalistes aux fins de rendre compte à ses lecteurs. Les droits d'accès sont imposables au lieu où se tient la rencontre sportive (sans préjudice, le cas échéant, de l'exonération prévue à l'article 261 E du CGI). Il en va de même, des droits d'accès qu'un assujetti acquerrait aux fins d'inviter certains de ses clients dans le cadre d'une opération de relations publiques.

- le droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires.

320

En revanche, ne constituent pas des manifestations au sens de l'article 259 A-5° bis du CGI, les séminaires ou conférences dans le cadre desquels sont dispensées des prestations de formation au profit d'un seul assujetti. Aussi, les droits d'inscription à des formations ouvertes à un public composé de plusieurs personnes assujetties et/ou non assujetties constituent la rémunération d'une prestation consistant à donner accès à une manifestation située par suite au lieu où elle se tient sans préjudice, le cas échéant si elle est située en France, du bénéfice prévu en matière de formation professionnelle par le a du 4° de l'article 261-4 du CGI.

Exemple 9 : une entreprise organise une séance de formation pour des experts-comptables et fiscalistes. Les inscrits à ce séminaire sont des personnels d'assujettis distincts les uns des autres. Les droits de participation constituent des droits d'accès à une manifestation éducative au sens de l'article 259 A-5° bis du CGI.

Exemple 10 : un assujetti fait appel à un consultant pour former son personnel à une langue étrangère, soit dans ses locaux, soit dans les locaux du consultant. Cette formation n'est pas ouverte à d'autres personnes. Les sommes versées par l'assujetti ne constituent pas des droits d'accès à une manifestation.

RES N° 2012/27 (TCA)

Détermination du lieu d'imposition des prestations de formation rendues à un preneur assujetti.

Question :

Quelles sont les modalités de détermination du lieu d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des prestations de formation professionnelle fournies à plusieurs assujettis ?

Réponse :

Jusqu'au 31 décembre 2010, conformément aux dispositions de l'ancien article 259 A 5° a du code général des impôts (CGI), les prestations de services ayant pour objet des activités éducatives ou similaires étaient taxées, indépendamment

de la qualité du preneur, au lieu où elles étaient matériellement exécutées.

La circonstance que celles-ci étaient fournies de manière habituelle ou à l'occasion d'événements ponctuels demeurait alors sans incidence sur la détermination de leur lieu d'imposition.

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur des nouvelles règles de territorialité prévues par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008, le lieu des prestations de formation professionnelle fournies à des assujettis se situe en principe au lieu d'établissement du preneur, en application des dispositions prévues à l'article 259 1°du CGI.

Par dérogation, celles de ces prestations dont la rémunération peut être analysée comme la contrepartie d'un droit d'accès à une manifestation éducative, telles que des conférences ou séminaires, demeurent situées à l'endroit où elles ont effectivement lieu.

Dès lors, il y a lieu de rechercher si le prix acquitté par le preneur constitue ou non un droit d'accès à une manifestation visé à l'article 259 A 5° bis pour déterminer le lieu d'imposition de la prestation.

A cet égard, doit être considéré comme constituant une manifestation, un événement inhabituel présentant un caractère ponctuel.

Cela étant, ces notions étant susceptibles d'interprétation divergentes, une question aux fins d'en préciser la portée sera prochainement soumise au comité de la TVA pour qu'une interprétation harmonisée entre Etats membres puisse être dégagée.

Dans l'attente des résultats de cette consultation, et à titre de règle pratique, il sera admis que les prestations de formation réalisées au profit de plusieurs assujettis (conformément au § 320, les séminaires ou conférences dans le cadre desquels sont dispensées des prestations de formation au profit d'un seul assujetti ne constituent pas des manifestations au sens de l'article 259 A 5° bis du CGI), qui se déroulent sur une durée n'excédant pas sept jours ouvrés (à l'exclusion du samedi et du dimanche) consécutifs constituent des manifestations au sens de l'article 259 A 5° bis du CGI.

En conséquence, les rémunérations des prestations de formation délivrées dans ces conditions constituent des droits d'accès imposables à l'endroit où la formation est effectivement dispensée.

330

De même, ne relève pas du régime général de l'article 259 A-5° bis du CGI, l'accès à des installations, telles que des salles de gymnastique ou autres, en échange du paiement d'une cotisation pour l'exercice d'une activité, lequel est par suite situé soit au lieu d'établissement du preneur assujetti lorsqu'il agit en tant que tel (cf. art. 259-1° du CGI), soit, si ce preneur agit comme un non assujetti, à l'endroit où l'activité est matériellement exécutée (cf. art. 259 A-5° a du CGI).

2. Définition de la prestation accessoire

340

Conformément à l'article 33 du règlement d'exécution déjà cité, constituent des prestations de services accessoires au sens du 5° bis de l'article 259 A du CGI, les services qui sont en relation directe avec l'accès à des manifestations culturelles, sportives, éducatives, de divertissement ou similaires et qui sont fournis séparément à titre onéreux à la personne qui assiste à la manifestation donnant lieu au paiement d'un droit d'entrée moyennant une contrepartie distincte.

Ces services comprennent notamment l'utilisation de vestiaire, de parking ou d'installations sanitaires mais excluent les simples services d'intermédiaires relatifs à la vente de billets.

Remarque : Les services des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui rendus à des personnes assujetties relèvent du principe général visé au 1° de l'article 259 du CGI.

B. Services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les services des organisateurs de telles activités, ainsi que les services accessoires à ces activités fournis à des personnes non assujetties

350

Conformément au a du 5° de l'article 259 A du CGI, le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités, fournies à des personnes non assujetties sont situées en France lorsque ces activités y ont effectivement lieu.

Est non assujettie au sens de cette disposition, toute personne qui n'est pas considérée comme assujettie au sens de l'article 259-0 du CGI ou qui, bien qu'étant assujettie au sens de cette disposition, n'agit pas en tant que telle au sens de l'article 259-1° du CGI.

Exemple 11 : un assujetti établi en France en zone frontalière qui achète un abonnement dans une salle de sport dans un autre État membre à des fins étrangères à son entreprise n'agit pas en tant que tel et la prestation correspondante est imposable dans l'État membre de situation de la salle de sport conformément à l'article 54-1 de la directive TVA (transposé en droit interne à l' article 259 A-5° a) du CGI).

360

La notion d' « activités » contenue au a du 5° de l'article 259 A du CGI inclut les manifestations couvertes par le 5° bis de l'article 259 A du CGI(cf. **IV-A-1** sur les services fournis à des assujettis).

370

Cela étant, le a du 5° de l'article 259 A du CGI vise également certaines prestations de services qui sans être rattachées à un événement, sont fournies pour l'exercice d'une activité de nature culturelle, artistique, sportive, scientifique, éducative, de divertissement ou similaire.

Ainsi, les dispositions du présent B s'appliquent aussi bien à la pratique d'un sport (adhésion à un club, adhésion à une salle de sport, accès à une installation sportive) qu'à l'accès à un musée qu'il soit consenti pour une visite ponctuelle ou sous la forme d'un abonnement pour une période au cours de laquelle le visiteur pourra accéder librement aux collections permanentes ou expositions temporaires, ou au suivi d'un enseignement ou d'une formation (autres que les prestations d'enseignement fournies par voie électronique et sous réserve de l'exonération de l'article 261-4-4° a du CGI).

380

Il en va de même des prestations de services accessoires aux prestations visées ci-dessus. Constituent des prestations accessoires celles qui sans constituer par elles-mêmes des prestations de la nature de celles visées à l'article 259 A-5° a) du CGI, constituent une condition nécessaire à la réalisation des activités visées.

En ce sens, la qualification d' « accessoire » est appréciée de manière objective, indépendamment de la personne qui réalise la prestation. Par conséquent, peu importe que cette personne soit l'organisateur de l'activité ou une autre personne agissant pour le compte de ce dernier (CJCE, 26 septembre 1996, aff. C-327/94, « Jürgen Dudda »).

C. Situation particulière des prestations fournies dans le cadre des foires, salons et congrès

1. Modalités d'organisation de ces manifestations

390

L'organisation d'une foire, d'un salon ou d'un congrès est généralement confiée par un donneur d'ordres (souvent une association professionnelle) à un professionnel de l'organisation (souvent désigné sous le terme de « PCO », « Professionnal Congress Organiser » ou organisateur professionnel de congrès).

Ce professionnel est chargé de la conception, de l'organisation et/ou de la commercialisation de la manifestation et perçoit à ce titre, en son nom propre ou au nom et pour le compte de son mandant, les recettes provenant des droits d'entrée et autres services fournis aux visiteurs, celles tirées de la location des stands aux exposants, celles acquittées par les partenaires de l'évènement avec lesquels peut être conclu un contrat de sponsoring.

Corrélativement, il lui appartient de gérer les relations avec les fournisseurs et prestataires auxquels il est recouru pour l'organisation de la manifestation. A ce titre, il lui revient d'acquitter, en son nom propre ou au nom et pour le compte de son mandant, les dépenses liées à la location des locaux dans laquelle se tient la manifestation (Centre des congrès, Parc des expositions...) et l'ensemble des dépenses relatives à la tenue de la manifestation (opérations de montage et de démontage de stands,

de traduction, de fournitures de fluides, et de toutes autres nécessaires à la tenue de la manifestation).

400

Lorsque le donneur d'ordres cède au PCO le droit d'exploiter une manifestation dont il détient la propriété, cette cession ou concession de droits relève du principe général de taxation au lieu du preneur assujetti. Le PCO établi en France est donc le redevable de la TVA sur cette cession de droits lorsque le donneur d'ordres n'est pas établi en France.

410

Inversement, lorsque le PCO perçoit en sus des recettes générées par la manifestation une rémunération de la part de son donneur d'ordres en contrepartie de sa prestation d'organisation de la manifestation, cette dernière relève du principe général de taxation au lieu d'établissement du preneur de la prestation d'organisation, s'il est assujetti (article 259-1° du CGI) et de la règle dérogatoire de taxation à l'endroit où se tient la manifestation dans le cas contraire (article 259 A-5° a du CGI).

Exemple 12 : un assujetti organise en France pour le compte d'une collectivité territoriale étrangère non assujettie, un salon destiné à promouvoir son territoire. Cette prestation d'organisation est taxable en France, lieu où se déroule la manifestation.

420

Lorsque le PCO intervient au nom et pour le compte de son donneur d'ordres, lequel conserve donc la qualité d'organisateur (intermédiation transparente), il fournit à son donneur d'ordres une prestation d'intermédiation qui relève, soit de l'article 259-1° du CGI lorsque ce dernier est un assujetti, soit de l' article 259 A-7° du CGI dans le cas inverse (c'est-à-dire taxation au lieu de l'opération principale).

430

Dans une telle situation, le donneur d'ordres fournit les services aux exposants et visiteurs et demeure le preneur des prestations nécessaires à l'organisation de la manifestation. A cet égard, le professionnel mandaté pourra ne pas comprendre dans sa base d'imposition le remboursement des dépenses engagées au nom et pour le compte de son mandant s'il satisfait aux conditions posées par le 2° de l'article 267-II du CGI (cf. BOI-TVA-BASE-10-10-30 III-A). De la même manière, il pourra recevoir mandat de facturer au nom et pour le compte de son donneur d'ordres les prestations fournies aux exposants et visiteurs (cf. BOI-DECLA-30-20-10 II-B-1).

2. Précisions relatives aux services fournis par l'organisateur de la manifestation

a. Prestations fournies aux visiteurs

440

Par visiteurs, il convient d'entendre les personnes qui accèdent à une manifestation, dont l'objectif est de collecter des informations, de faire des achats ou de prendre des contacts auprès des exposants pour des motifs liés ou non à leur activité professionnelle.

450

Au-delà des droits d'accès et de leurs accessoires, traitées au IV-A, et pour lesquels les règles applicables conduisent à une imposition au lieu de la manifestation sur le fondement du a du 5° ou du 5° bis de l'article 259 A du CGI, l'organisateur peut fournir aux visiteurs d'une manifestation divers services qui ne constituent pas l'accessoire aux droits d'accès au sens du IV-A-2.

Remarque : En application de l'article 279 b bis du CGI, les droits d'accès aux foires, salons et expositions autorisés sont soumis au taux réduit (voir BOI-TVA-LIQ-30-20-40).

460

Lorsque l'organisateur fournit au visiteur un ensemble de services comprenant, outre l'accès stricto sensu à la manifestation et ses accessoires, de telles prestations qui bien qu'étant nécessairement en rapport avec la manifestation ne constituent pas pour autant des prestations accessoires à l'accès à la manifestation au sens du 5° bis de l'article 259 A du CGI, ces prestations suivent leur régime propre.

470

Si, l'ensemble des éléments fournis au preneur assujetti doit être considéré comme une prestation unique, il y a lieu de rechercher l'élément prédominant de cet ensemble pour déterminer le lieu de taxation de la prestation unique.

La jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes apporte des précisions sur la notion de prestation unique (cf. notamment, CJCE, 25 février 1999, aff. C-349/96, « Card Protection Plan (CPP) », 27 octobre 2005, aff. C-41/04, « Levob Verzekeringen et OV Bank », et 29 mars 2007, aff. C-111/05, « Aktiebolaget NN ».

S'agissant des prestations uniques des agences de voyages, il convient de se référer au BOI-TVA-SECT-60.

b. Prestations fournies aux exposants

480

Par exposants, il convient d'entendre les personnes qui présentent leurs produits ou services notamment sur un stand.

De manière générale, en sus de la mise à disposition d'un espace réservé, l'organisateur de ce type de manifestation est susceptible de fournir aux exposants diverses prestations allant de l'aménagement et habillage du stand à la fourniture de moyens de communication, de fluides, en passant par l'accueil par des hôtesses, des services de traduction, de restauration, de surveillance des lieux, de publicité, divers services de marketing, de référencement des exposants dans le catalogue de l'exposition ou sur tout type de support, de prise de rendez-vous, de mise à disposition de lieux de réunion.

490

A cet égard, il ressort d'une décision de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, 9 mars 2006, aff. C-114/05, « Gillian Beach Ltd ») rendue

dans le cadre juridique antérieur au 1er janvier 2011 que l'ensemble complexe de services fournis par l'organisateur d'un salon à un exposant pour un prix global doit être considéré comme une prestation unique dont les diverses composantes ne peuvent être scindées. A cet égard, le fait que chacun des différents éléments d'une opération donne lieu, sur la facture, le contrat ou tout autre document, à une valorisation ne signifie pas nécessairement que l'on est en présence d'une opération composée de prestations distinctes (cf. CJCE, 27 octobre 2005, aff. C-41/04, « Levob » précité). Dans le cadre juridique antérieur au 1er janvier 2011, cette analyse conduisait à situer cette prestation complexe au lieu où la manifestation avait lieu.

500

A compter du 1er janvier 2011, si cette qualification conduit à maintenir le lieu de taxation de cette prestation unique en France sur le fondement du a du 5° de l'article 259 A du CGI lorsque la manifestation s'y déroule et que le preneur n'est pas assujetti, elle emporte en revanche un rattachement différent lorsqu'elle est fournie à un preneur assujetti dès lors que cette prestation unique ne peut être considérée comme ayant pour objet de donner accès à la manifestation. En effet, quand bien même un des éléments composant cette prestation complexe comporterait l'octroi d'un certain nombre de droits d'accès à la manifestation pour les besoins du personnel de l'exposant ou de ses invités, cet élément ne peut être considéré comme l'élément prédominant et emporter la qualification de l'opération globale comme relevant du 5° bis de l'article 259 A du CGI.

Dès lors que ce service ne peut être rattaché à une autre exception au principe général de taxation au lieu d'établissement du preneur assujetti, cette prestation unique dont l'élément déterminant pour le preneur, considéré comme un consommateur moyen (cf jurisprudence citée au IV-C-2-a §470), est la possibilité qui lui est fournie par l'organisateur de la manifestation, de présenter son offre au public, est située au lieu du preneur assujetti conformément au principe posé à l'article 259-1° du CGI.

3. Distinction avec les notions voisines

a. Prestations se rattachant à un immeuble

510

L'article 259 A-2° du CGI prévoit que les prestations se rattachant à un immeuble situé en France sont imposables en France (cf. II).

A cet égard, il est rappelé que la jurisprudence de la Cour de justice indique que seuls les services présentant un lien suffisamment étroit avec un immeuble peuvent être considérés comme se rattachant à un immeuble au sens de l'article 47 de la directive TVA. Le juge communautaire précise en effet qu' « il serait contraire à l'économie de l'article 9, paragraphe 2, sous a) de la sixième directive (devenu article 47 de la directive TVA), de faire entrer dans le champ d'application de cette règle spéciale toute prestation de services pour peu qu'elle présente un lien, même très ténu, avec un bien immeuble, un grand nombre de services se rattachant d'une manière ou d'une autre à un bien immeuble » (CJCE, 7 septembre 2006, aff. C-166/05 « Heger Rudi GmbH»).

Au regard de ces critères, et les manifestations étant généralement organisées dans l'enceinte d'immeubles spécialement conçus pour les accueillir (parcs des expositions, centres de congrès notamment) les précisions suivantes peuvent être apportées.

520

La location par le propriétaire du site à l'organisateur de la manifestation de l'immeuble pour la durée nécessaire à son organisation constitue une prestation consistant à octroyer un droit d'utilisation d'un bien immeuble relevant des dispositions de l'article 259 A-2° du CGI. Ainsi, lorsque le propriétaire du site octroie directement à l'exposant un droit d'utilisation sur l'immeuble ou une partie de l'immeuble, la prestation doit être imposée au lieu de l'immeuble sauf à constituer un élément d'une prestation globale unique dont la mise à disposition de l'immeuble n'est pas l'élément prédominant.

530

Lorsque l'organisateur auquel il a été consenti un droit d'utilisation fournit aux exposants une prestation complexe unique, le lien avec l'immeuble n'est en principe pas suffisamment étroit pour justifier un rattachement au lieu de sa situation et la prestation unique complexe dont l'élément prédominant est présumé être la possibilité pour l'exposant de présenter son offre au public relève du principe général de taxation au lieu d'établissement du preneur assujetti.

540

Cependant, lorsque le contrat conclu entre l'organisateur et l'exposant porte sur un nombre restreint de services dont il est établi que la mise à disposition d'espace constitue l'élément prédominant, la prestation est taxable au lieu de l'immeuble. A cet égard, il convient de s'attacher au contenu objectif des relations contractuelles qui engagent les parties.

> **Exemple 13** : l'organisateur propose « à la carte » à l'exposant, outre la location d'un emplacement dans l'enceinte de l'ensemble immobilier accueillant la manifestation, un ensemble de services visés au IV-C-2-b § 480, chaque option faisant l'objet d'une tarification individualisée. Les options choisies par l'exposant ne permettent pas de qualifier la simple addition de ces services comme une opération complexe. Chaque option doit donc suivre les règles de TVA qui lui sont propres au regard de la nature de la prestation.

550

Il en va différemment si l'organisateur propose au choix de l'exposant des formules à prix forfaitaires. Ainsi, une première formule ne comprend qu'une prestation de location de stand : elle s'analyse comme telle. Et une seconde formule inclut un ensemble d'éléments comprenant la location de stand, la personnalisation du stand, la mise à disposition de personnel, et divers services de marketing : conformément aux commentaires précédents, cette seconde formule s'analyse comme une prestation complexe couverte par les dispositions de l'article 259-1° du CGI.

b. Prestations de publicité

560

Une opération constitue une prestation de publicité lorsqu'elle a pour objet de transmettre un message destiné à informer le public de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service, dans le but d'en augmenter les ventes, ou qui fait

indéniablement partie d'une campagne publicitaire (CJCE, arrêt du 17 novembre 1993, C-68/92, « Commission c/France).

570

Ces prestations réalisées entre assujettis relèvent de l'article 259-1° du CGI et sont par conséquent taxables en France lorsque le preneur y est établi (cf. BOI-TVA-CHAMP-20-50-20).

Il en est ainsi de l'organisation de manifestations diverses de relations publiques telles que cocktail, conférence de presse, séminaire.

Exemple 14 : une société de prêt-à-porter souhaitant développer ses débouchés organise à cette fin un défilé de mode pour présenter ses collections auquel elle invite des distributeurs potentiels de ses produits. L'organisation de cette manifestation s'inscrit dans une démarche promotionnelle et constitue une prestation de publicité.

c. Prestations relevant du régime particulier des agences de voyages

580

Sur la définition des prestations relevant des dispositions de l'article 259 A-8° du CGI, il convient de se reporter au BOI-TVA-SECT-60.

V. Ventes à consommer sur place

A. Définition

590

Les ventes à consommer sur place sont définies au VI du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70. Elles relèvent des b et c de l'article 259 A-5° du CGI. 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.

B. 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 l'Union

600

Ces prestations sont taxables en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées, conformément à l'article 259 A-5° b du CGI.

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.

610

Restaurants sous douane : Pour permettre aux voyageurs en transit d'y accéder sans subir les formalités douanières, certains restaurants, dans les aérogares, 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.

C. Lieu d'imposition des ventes à consommer sur place matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains

620

Ces prestations sont taxables en France lorsqu'elles interviennent au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de l'Union et que le lieu de départ du transport de passagers est situé en France (art. 259 A-5° c du CGI).

630

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

640

Le lieu de départ d'un transport de passagers est le premier point d'embarquement de passagers prévu dans l'Union, le cas échéant après escale en dehors de l'Union. Le lieu d'arrivée d'un transport de passagers est le dernier point de débarquement prévu dans l'Union, pour les passagers ayant embarqué dans l'Union, le cas échéant avant escale en dehors de l'Union.

650

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

660

Ainsi, aux fins de la détermination de la partie du transport de passagers effectuée à l'intérieur de l'Union, 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 l'Union, même lorsqu'il y a des escales au sein de l'Union, 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. En particulier, un vol comportant des escales au sein de l'Union doit être considéré comme une seule partie du transport de passagers effectuée à l'intérieur de l'Union 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.

670

Précision : 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 l'Union, n'est pas situé dans l'Union, 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 l'Union s'achevant dans un État membre.

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 États 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 l'Union, même si l'exécution de la prestation s'achève au cours du trajet hors de l'Union.

VI. Prestations uniques des agences de voyages

680

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 (article 259 A-8° du CGI).

Le régime particulier applicable aux agences de voyages est commenté au BOI-TVA-SECT-60.