

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-50-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 13/01/2014

TVA - Champ d'application et territorialité - Lieu des prestations de services - Dérogations à la règle générale afférente à des prestations de services fournies 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 4 : Dérogations à la règle générale afférente à des prestations de services fournies à des personnes non assujetties

Sommaire :

- I. Prestations fournies à des personnes non assujetties établies ou domiciliées en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou hors de l'Union européenne
 - A. Prestations de transport intracommunautaire de biens
 - 1. Principes
 - 2. Cas particuliers
 - a. Transports nationaux d'approche
 - b. Transports intracommunautaires de biens à destination ou en provenance de Madère et des Açores
 - B. Prestations de transport de biens autre qu'intracommunautaire
 - C. Prestations accessoires aux transports
 - D. Expertises ou travaux portant sur des biens meubles corporels
 - 1. Principes
 - 2. Cas particulier des expertises réalisées à la suite d'un sinistre ayant entraîné des dégradations sur des biens meubles corporels
 - a. Constatations matérielles effectuées sur le bien meuble corporel par l'expert
 - b. Absence de constatations matérielles sur le bien meuble corporel par l'expert
 - E. Prestations réalisées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui
- II. Services fournis par voie électronique à des personnes non-assujetties établies ou domiciliées en France
- III. Prestations utilisées ou exploitées en France et fournies à des personnes non assujetties établies ou domiciliées en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne
 - A. Nature des services visés
 - B. Notion d'utilisation ou d'exploitation effectives
- IV. Cas particulier des prestations de services rendues à des organisations internationales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France

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

10

Par ailleurs, pour les prestations de services rendues à des personnes non assujetties autres que celles visées par les dispositions des [articles 259 A du CGI](#) et [259 D du CGI](#) dont le lieu d'imposition est en principe situé en dehors de l'Union européenne, les dispositions de l'[article 259 C du CGI](#) permettent néanmoins de les réputer situer en France lorsqu'elles font l'objet d'une utilisation ou d'une exploitation effectives en France (cf. [III](#)).

I. Prestations fournies à des personnes non assujetties établies ou domiciliées en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou hors de l'Union européenne

A. Prestations de transport intracommunautaire de biens

1. Principes

20

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 ([article 259 A-3° du CGI](#)).

30

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 ou se trouvent les biens. Le lieu d'arrivée est celui où s'achève effectivement le transport des biens.

2. Cas particuliers

a. Transports nationaux d'approche

40

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 pas assimilés à des transports intracommunautaires. De tels transports sont en effet visés à l'[article 259 A-4° du CGI](#) et sont taxables en France, en fonction des distances parcourues (cf. I-B).

Exemple 1 : Madame X déménage de France vers un autre État membre de l'Union 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 État. 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 2 : Monsieur Y fait appel à des ébénistes situés en France pour la création de mobilier pour meubler son domicile situé dans un autre État membre de l'Union 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 État.

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° du CGI](#). 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 dans l'autre État 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 l'Union 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° du CGI](#). La prestation de transport réalisée par le second transporteur est un transport de biens qui n'est pas taxable en France.

b. Transports intracommunautaires de biens à destination ou en provenance de Madère et des Açores

50

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 du CGI](#).

B. Prestations de transport de biens autre qu'intracommunautaire

60

Sous réserve des dispositions prévues en matière de transports internationaux (cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-60](#)), les prestations de transport de biens autres qu'intracommunautaires sont imposées en France en fonction des distances parcourues en France ([article 259 A-4° du CGI](#)).

70

Lorsqu'un transport est imposable en France pour partie seulement, la base d'imposition est déterminée dans les conditions exposées dans le [BOI-TVA-CHAMP-20-60-20](#).

80

Le [règlement \(CE\) n° 1072/2009 du Parlement européen et du Conseil du 21 octobre 2009 établissant des règles communes pour l'accès au marché du transport international de marchandises par route](#) autorise, sous certaines conditions, tout transporteur de marchandises par route établi dans un État membre de l'Union européenne 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° du CGI](#).

Exemple 3 : un transport de biens est réalisé entre un État membre de l'Union européenne et un pays tiers à l'Union, en passant par la France. Ce transport n'est pas un transport intracommunautaire (cf. [I-A-1 § 20](#)). Cela étant, sous réserve le cas échéant des exonérations applicables aux transports internationaux, la partie du transport de biens réalisée en France, déterminée dans le [BOI-CHAMP-20-60-20](#), est soumise à la TVA en France.

C. Prestations accessoires aux transports

90

Les prestations accessoires aux transports de tous types (national, intracommunautaire, etc) rendues à des personnes non assujetties sont imposables en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées ([art. 259 A-6° a du CGI](#)).

100

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

D. Expertises ou travaux portant sur des biens meubles corporels

1. Principes

110

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 ([art. 259 A-6° b du CGI](#)).

Exemple 4 : réparation en France sur le véhicule automobile de M. X domicilié dans un autre État membre, au cours de ses vacances en France.

2. Cas particulier des expertises réalisées à la suite d'un sinistre ayant entraîné des dégradations sur des biens meubles corporels

120

Le lieu de ces prestations est différent suivant que l'expert procède ou non à des constatations matérielles sur le bien meuble corporel.

a. Constatations matérielles effectuées sur le bien meuble corporel par l'expert

130

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

140

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

b. Absence de constatations matérielles sur le bien meuble corporel par l'expert

150

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.

160

Ces prestations sont soumises au régime d'imposition résultant de l'application de l'[article 259-2° du CGI](#) sauf lorsqu'elles sont rendues à des personnes non assujetties établies hors de l'Union européenne.

E. Prestations réalisées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui

170

Conformément à l'[article 259 A-7° du CGI](#), 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 5 : 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 l'Union 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° du CGI](#)). La prestation d'intermédiation est également taxable en France dans la même proportion.

Exemple 6 : 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 État membre de l'Union européenne. La prestation de transport de biens qui est réalisée par le transporteur est un transport intracommunautaire taxable en France ([art. 259 A-3° du CGI](#)). La prestation d'intermédiation est également taxable en France dès lors que le lieu de départ du transport y est situé.

180

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, 27 mai 2004, aff. 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 7 : 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.

190

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

200

Sur la distinction des intermédiaires, il convient de se reporter [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40 I](#).

II. Services fournis par voie électronique à des personnes non-assujetties établies ou domiciliées en France

210

En application de l'[article 259 D du CGI](#), les prestations de services fournis par voie électronique, telles que définies au [BOI-TVA-CHAMP-20-50-50 XI](#), qui sont réalisées par des assujettis non établis dans l'Union européenne sont réputées se situer en France lorsqu'elles sont réalisées au profit de preneurs non assujettis qui sont établis ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle en France.

220

Tableau récapitulatif :

Services fournis par voie électronique à des personnes non-assujetties établies ou domiciliées en France

| | Lieu d'établissement du prestataire | Lieu d'établissement du preneur non assujetti | Lieu de taxation |
|---|-------------------------------------|---|-------------------------|
| Services fournis par voie électronique Articles 259 du CGI, 259 B du CGI et 259 D du CGI | France | France | France |
| | | État membre | France |
| | | Pays tiers | Non imposable en France |
| | État membre | France | Non imposable en France |

| | | |
|------------|--------|--------|
| Pays tiers | France | France |
|------------|--------|--------|

État membre : désigne un État de l'Union européenne autre que la France.

Pays tiers : pays n'appartenant pas à l'Union européenne et territoire d'un État membre exclu du territoire de l'Union européenne ([art. 256-0 du CGI](#)).

Preneur : client direct du prestataire.

230

Pour la définition des notions de « France », d'« État membre de l'Union européenne », de « Union européenne » et de « pays ou territoire tiers » à cette Union, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-20-10](#).

III. Prestations utilisées ou exploitées en France et fournies à des personnes non assujetties établies ou domiciliées en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne

A. Nature des services visés

240

Outre les prestations de services qui sont taxables en France en application des [articles 259 du CGI, 259 A du CGI et 259 D du CGI](#), les dispositions de l'[article 259 C du CGI](#) prévoient que, pour les services autres que ceux visés aux [articles 259 A du CGI et 259 D du CGI](#), le lieu des prestations de services est réputé situé en France lorsque :

- elles sont fournies à des personnes non assujetties qui sont établies ou domiciliées ou ont leur résidence habituelle en France ou dans un autre État membre de l'Union 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 l'Union européenne, ou qui, à défaut d'une telle situation, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de l'Union européenne ;
- et que les services sont effectivement utilisés ou exploités en France.

250

Sont donc visées par l'[article 259 C du CGI](#) 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.

260

Ces dispositions s'appliquent également, lorsque le preneur n'est pas assujéti et que le prestataire est établi hors de l'Union, aux locations de moyens de transport autres que de courte durée dont le lieu est en principe situé en dehors de l'Union. Lorsque le prestataire est établi dans l'Union européenne, la location relève du principe général et est taxable au lieu d'établissement du prestataire. (pour la définition des moyens de transport, cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-30 I A](#)).

270

Tableau récapitulatif :

Prestations utilisées ou exploitées en France et fournies à des personnes non assujétiées établies ou domiciliées en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne

| | Lieu d'établissement du prestataire | Lieu d'établissement du preneur non assujéti | Lieu de taxation |
|--|-------------------------------------|--|---------------------------|
| Articles 259-2° du CGI et 259 C du CGI | France | France ou État membre | France |
| | | Pays tiers | France* |
| | État membre | France | État membre |
| | Pays tiers | France ou État membre et service utilisé en France | France |
| | | France ou État membre et service non utilisé en France | Pas de taxation en France |

*Sous réserve des dispositions de l'article 259 B du CGI.

État emembre : désigne un État de l'Union européenne autre que la France.

Pays tiers : pays n'appartenant pas à l'Union européenne et territoire d'un État membre exclu du territoire de l'Union européenne ([art.256-0 du CGI](#)).

Preneur : client direct du prestataire.

280

Pour la définition des notions de « France », d' « État membre de l'Union européenne », de « Union européenne » et de « pays ou territoire tiers » à cette Union, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-20-10](#).

B. Notion d'utilisation ou d'exploitation effectives

290

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 du CGI](#) et des conditions dans lesquelles celui-ci est utilisé

ou exploité. L'analyse doit donc être effectuée au cas par cas.

Les exemples suivants peuvent être donnés.

300

Les **prestations de publicité** sont situées en France sur le fondement de l'article 259 C du CGI 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, 19 février 2009, aff. C-1/08, « Athesia Druck Srl »).

310

Les **locations de moyens de transport** sont réputées être utilisées ou exploitées en France à proportion des distances qui y sont parcourues. (s'agissant de la location des bateaux de plaisance, cf. BOI-TVA-CHAMP-20-50-20 I-A-2 pour la détermination de la part des loyers imposables).

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.

320

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.

330

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

IV. Cas particulier des prestations de services rendues à des organisations internationales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France

340

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

350

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](#) (sur la nature de ces prestations, cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-50-50 I](#));
- ces prestations doivent être fournies par une entreprise française à une organisation internationale établie dans un État membre de la 'Union européenne 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.

360

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