

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

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

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

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

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

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

### I. Définition du siège économique

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

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

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

---

<sup>10</sup> Directive 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986 portant modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté européenne.

## II. Définition de l'établissement stable

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

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

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

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

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

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

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

### 18. Précisions :

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

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

## C. NOTION DE DOMICILE ET DE RESIDENCE HABITUELLE

### I. Définition du domicile

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

---

<sup>11</sup> CJCE, Aff. C-260/95 du 20 février 1997, « DFDS A/S ».

<sup>12</sup> Une analyse identique est retenue s'agissant de certaines livraisons de biens telles que les livraisons de gaz naturel ou d'électricité visées à l'article 258-III.

<sup>13</sup> CJCE, Aff. C-260/95 du 20 février 1997, « DFDS A/S » ; CJCE, Aff. C-190/95 du 17 juillet 1997, « Aro Lease ».

<sup>14</sup> Du fait de cet établissement, elle pourra opérer la déduction de la TVA grevant les dépenses supportées en France sans avoir à recourir à la procédure réservée aux assujettis non établis.

**180. Précisions :**

- « attractivité de l'établissement stable » : un établissement stable est réputé participer à la réalisation des opérations imposables en France lorsque les moyens humains et matériels de cet établissement sont utilisés à cette fin. Il en va ainsi que ces moyens soient mobilisés avant, pendant ou après la réalisation de l'opération<sup>48</sup>. L'établissement stable n'est toutefois pas considéré comme participant à l'opération lorsqu'il ne mobilise ses moyens que pour des tâches de support administratif comme par exemple la comptabilisation, la facturation ou le recouvrement des créances ;

- dans la mesure où la facture doit mentionner le numéro d'identification à la TVA sous lequel le fournisseur ou le prestataire a effectué la livraison de biens ou la prestation de services<sup>49</sup>, celui-ci sera présumé participer à l'opération et donc être établi en France au sens de l'article 283-0 lorsque la facture mentionne le numéro d'identification à la TVA qui lui aurait été attribué au titre d'un établissement stable situé en France.

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

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

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

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

**Exemple 34 :** une société A ayant son siège dans un autre Etat membre dispose d'un établissement stable en France. La société fournit une prestation d'expertise sur biens meubles corporels à un assujetti établi en France :

- l'établissement stable est chargé d'assurer l'expertise. La société A est considérée comme établie en France au sens de l'article 283-0 dès lors que son établissement stable participe à la réalisation de l'opération. Les conditions d'application de l'article 283-2 ne sont pas réunies et la taxe est due par l'établissement stable ;

- l'établissement stable est chargé d'émettre la facture sous le numéro du siège qui assure les opérations d'expertise. La société A est considérée comme non établie en France au sens de l'article 283-0 dès lors que l'établissement stable ne participe pas à la réalisation de l'opération. La taxe est due par le preneur (art. 283-2).

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

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

<sup>48</sup> En ce sens, lorsque l'établissement stable a l'obligation d'intervenir ultérieurement au titre du « service après-vente » en application du contrat ou de clauses de garanties, et pour autant que cette intervention ne constitue pas une livraison de biens ou une prestation de services distinctes aux fins de la TVA, il est considéré comme participant à l'opération.

<sup>49</sup> Cf. BOI 3 CA numéro spécial du 7 août 2003 sur les règles de facturation applicables en matière de TVA, §115 à 118.

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

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

b. Au regard du droit à déduction.

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

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

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

## B. DETERMINATION DU REDEVABLE

I. Autoliquidation : art. 283-2

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

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

- être fournies à un assujetti au sens des articles 256 A et 259-0 (cf. § 9) qui agit en tant que tel au sens du § 28, le fait que cet assujetti réalise des opérations exonérées ou bénéficie d'une franchise ou d'un régime particulier (régime forfaitaire agricole, PBRD) n'ayant aucune incidence ;

- être situées en France en application de la règle générale de l'article 259-1°. Sont donc exclues les locations de moyens de transport de courte durée (259 A-1°), les services se rattachant à un immeuble (259 A-2°), les prestations de transport de passagers (259 A-4°), les prestations ayant pour objet une activité culturelle, artistique, sportive, scientifique, éducative, de divertissement ou similaires, leurs prestations accessoires ainsi que leur organisation (259 A-5°-a), les ventes à consommer sur place (259 A-5°-b et c), les prestations des agences de voyages (259 A-8°) ;

- être réalisées par un prestataire qui n'est pas établi en France, c'est-à-dire qui n'a en France, ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel le service est fourni (ou participant à la réalisation de la prestation) ni, à défaut que la prestation soit rendue à partir d'un établissement hors de France, son domicile ou sa résidence habituelle.

**186. Précisions :**

- les départements français d'outre-mer (DOM) et la principauté de Monaco ne sont pas considérés comme des territoires tiers même si les relations avec les DOM et Monaco peuvent être régies par des dispositions spécifiques. Aussi, les dispositions de l'article 283-2 ne sont pas applicables lorsque le preneur assujetti est établi dans un DOM ou à Monaco et le prestataire en métropole, ce dernier étant dès lors le redevable de la taxe. De même, le prestataire établi dans un DOM ou à Monaco qui fournit un service relevant du principe général de l'article 259-1° à un preneur établi en France métropolitaine reste redevable de la taxe ;

---

<sup>50</sup> Cette situation résultant expressément des dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 pourra conduire à constater une discordance entre le montant des opérations déclaré au titre de la TVA et le montant du chiffre d'affaires pris en considération par ailleurs.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

<sup>57</sup> Cf. Instruction 3 CA du 7 août 2003.

<sup>58</sup> Par lui-même ou par autrui dans le cadre d'un mandat de facturation (cf. instruction 3 CA du 7 août 2003).

<sup>59</sup> Cf. 1° de l'article 242 nonies A de l'ann. II au CGI.

<sup>60</sup> Ainsi sera désigné dans les commentaires administratifs et les formulaires déclaratifs, l'état récapitulatif des clients communautaires auxquels sont fournis des services (cf. § 214 et suivants).

<sup>61</sup> L'état récapitulatif des clients mentionnés au II de l'article 289 B et la déclaration statistique périodique prévue au 1 de l'article 289 C font l'objet d'une déclaration unique également appelée déclaration d'échanges de biens (DEB).