

Assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et lieu des prestations de service

Lire les conclusions de :

Pierre Monnier

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 10LY02575 – Société Grand Circle BV – 26 janvier 2012 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

TVA, Article 259 B du code général des impôts, Prestations de service, Lieu des prestations de service

Rubriques

Fiscalité

TEXTES



Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ L'article 259 B du code général des impôts dispose que : « (...) *Le lieu de ces prestations est réputé ne pas se situer en France même si le prestataire est établi en France lorsque le preneur est établi hors la communauté européenne ou qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre de la communauté* ».

² La société Grand Circle BV, société de droit néerlandais, filiale d'une société américaine, dont l'établissement principal est situé en France et exerçant des activités en France, réalise des prestations qui présentent un caractère préparatoire ou auxiliaire à l'activité principale que propose la société américaine. Ainsi, la Cour juge que son activité de fourniture de services auprès de la société américaine doit être placée sous le régime de l'article 259 B du code général des impôts et, dès lors qu'elle est facturée à un bénéficiaire non communautaire, ne peut donner lieu à une taxation à la valeur ajoutée en France.

Conclusions du rapporteur public

Pierre Monnier

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5946](https://doi.org/10.35562/alyoda.5946)

I) Présentation du litige

¹ La société GRAND CIRCLE BV est une société de droit néerlandais, dont l'établissement principal est situé à Dijon (Côte d'Or). C'est une filiale de la société américaine GRAND CIRCLE LLC, qui organise des séjours touristiques en Europe pour des clients américains. En 2006, la société GRAND CIRCLE BV a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté sur l'ensemble des déclarations fiscales de la période du 1er janvier 2003 au 31 décembre 2004, période étendue en matière de taxe sur la valeur ajoutée du 1er janvier 2005 au 31 janvier 2006.

² Des rappels ont été mis à la charge de la société GRAND CIRCLE BV en matière de taxe sur la valeur ajoutée au titre des années 2003, 2004 et 2005 dans le cadre d'une procédure contradictoire.

³ Après rejet des observations du contribuable, les rappels de TVA ont été mis en recouvrement le 14 septembre 2007.

⁴ La société GRAND CIRCLE BV interjette régulièrement appel du jugement du 14 septembre 2010, par lequel le tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge.

⁵ Dans sa requête, l'appelante réitère ses critiques exprimées en première instance.

⁶ Elle fait valoir, d'une part, que les prestations de service rendues à sa société mère, GRAND CIRCLE LLC, sont assimilables à des prestations immatérielles décrites à l'article 259 B du code général des impôts, échappant à la taxe sur la valeur ajoutée en raison de l'établissement du preneur hors de l'Union européenne.

⁷ La société GRAND CIRCLE BV soutient, d'autre part, que le jugement est entaché d'irrégularité dès lors que les premiers juges ont soulevé un moyen qui n'avait pas été invoqué par les parties et qui ne présentait pas le caractère d'un moyen d'ordre public. Mais vous n'aurez pas à statuer sur la régularité du jugement si, comme nous vous le proposons, vous estimez que la demande en décharge de la société est intégralement fondée.

II) Sur la régularité du jugement

8 Le moyen tiré de ce que le tribunal administratif aurait soulevé un moyen d'office n'est au demeurant pas fondé. Le tribunal administratif de Lyon n'a fait que répondre au moyen tiré de ce que la société requérante exerçait, outre son activité de voyageur, une activité distincte de conseil auprès de sa société mère. Or, le juge peut développer ses propres arguments pour répondre aux moyens des parties et il n'est pas tenu, du reste, de répondre aux arguments des parties (CE, 29 mai 1963: Rec. CE 1963, tables, p. 818 ; CE, 16 nov. 1973, n° 85840, P.: Rec. CE 1973, p. 648).

9 Par conséquent, *En écartant un moyen sur un terrain autre que celui du défendeur le juge ne soulève pas d'office un moyen qu'il serait tenu de communiquer aux parties en application de l'article R 611-7 du code de justice administrative.* (CE, 8e et 3e ss-sect., 2 juin 2010, n° 318014, Fondation de France: JurisData n° 2010-008311 Dr. Fisc. 2010, n° 29, comm. 428, concl. N. Escaut ; RJF 8-9/2010, n° 872 ; BDCF 8-9/2010, n° 97, concl. N. Escaut)

10 La société requérante fait une confusion très répandue entre moyen et argument.

III) Sur le fond du litige

11 Rappelons brièvement les règles de territorialité à la TVA des prestations de services :

12 - Le régime de droit commun est celui posé à l'article 259 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la période en litige : « Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. ». Le prestataire de service étant ici la SOCIETE GRAND CIRCLE BV qui a son établissement stable en France, l'activité devrait être assujettie à la TVA française.

13 - Mais le principe comporte de nombreuses exceptions. En particulier, l'article 259 B du même code prévoit que « Par dérogation aux dispositions de l'article 259 », le lieu de certaines prestations est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France mais pour un preneur établi et assujetti en France - ce n'est pas notre cas de figure - et, à l'inverse, « le lieu de ces prestations est réputé ne pas se situer en France même si le prestataire est établi en France lorsque le preneur est établi hors de la communauté européenne ou qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre de la communauté ». Or, c'est notre cas puisque le preneur est établi aux Etats-Unis.

14 Les prestations visées sont des prestations dites immatérielles, qui portent selon le quatrième alinéa de l'article 259 B sur les Prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement ; prestations des experts-comptables.

15 Le ministre soutient que les prestations, qui dépassent celles de simples conseillers sont celle d'un voyageur. Mais la vérification de la réalité des prestations offertes, le contrôle de la facturation des prestations, le suivi de qualité auprès de la clientèle et les recommandations que la société requérante peut faire à la société mère n'entrent pas dans la définition de l'agent de voyage figurant à l'article 1^{er} de la loi n° 92-645 du 13 juillet 1992, codifiée depuis le 1^{er} janvier 2005 à l'article L. 211-1 du code du tourisme.

16 Certes, la Cour de justice des communautés européennes a admis que la qualité d'agent de voyage présentait un caractère attractif.

17 Elle a par exemple jugé que *Le régime particulier des agents de voyages prévu par l'article 26 de la sixième directive s'applique à un hôtelier qui, contre le paiement d'un forfait, propose de manière habituelle à ses clients, outre l'hébergement, le transport aller-retour entre l'hôtel et certains points de ramassage éloignés et une excursion en autocar au cours du séjour, ces services de transport étant acquis auprès de tiers. (22 oct. 1998, aff. C-308/96 et aff. C-94/97, Madgett, Baldwin et The Howden Court Hotel : Dr. Fisc. 1998, n° 048, act 100383 ; RJF 12/98 n° 01521, Rec. CJCE 1998, I, p. 6229, pt 24)* ou encore que *L'article 26 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à un opérateur économique qui propose des services tels que les programmes « High School » et « College » consistant en l'organisation de voyages linguistiques et d'études à l'étranger et qui, en contrepartie du paiement d'un forfait, fournit en son nom propre, à ses clients, un séjour à l'étranger de trois à dix mois et recourt à cet effet aux prestations de services d'autres assujettis. (CJCE 13 octobre 2005 aff. 200/04, 2^e ch., IST Internationale Sprach-und Studienreisen GmbH : Dr. fisc. 2006, n° 11, comm. 253 ; RJF 1/06 n° 113).*

18 Toutefois, à notre connaissance, la Cour de Luxembourg n'est jamais allée jusqu'à juger que les prestations immatérielles de services réalisées au profit d'une agence de voyage devaient être regardées comme des activités de voyageur.

19 Le ministre fait aussi valoir que de telles prestations doivent être regardées comme des prestations de sous-traitance de voyageur, ainsi que l'indique d'ailleurs son mode de rémunération calculé à partir du coût de revient du service contractuel.

20 Sur ce dernier point, le fait que le contrat entre la société requérante et sa société mère américaine prévoit une rémunération correspondant à 105 % des coûts engagés pour les prestations semble au contraire plaider pour une autonomie totale entre les deux activités, il en irait différemment si la rémunération des services était calculée, par exemple, sur le montant facturé par la société mère à ses clients faisant du tourisme en France.

21 En outre, le « support service agreement » dont la copie avait été communiqué en première instance sur demande du tribunal administratif confirme que les services ne peuvent pas davantage être regardés, contrairement à ce que soutient le ministre, comme des prestations de sous-traitance de voyageur au nom de la société américaine.

22 A ce stade, deux solutions s'offrent à vous :

23 - soit vous rejetez la requête en application de la jurisprudence selon laquelle *Un conseiller artistique établi en France, prestataire de services visés à l'article 259 B du CGI, n'a pas démontré par la seule production d'un extrait de contrat rédigé en langue anglaise que le bénéficiaire de sa prestation était un assujetti à la TVA dans un autre Etat membre de la Communauté européenne et que, par suite, ce conseiller artistique était imposable à la TVA en France.* (CAA Paris 29 mars 1994 n° 92-1283, 3^e ch., R.: JurisData 1994-047804, RJF 7/94 n° 783), vous pourriez même ajouter en passant que le contrat n'est pas daté.

24 - soit vous accueillez la requête en vous fondant sur cet accord.

25 Mais il nous semble impossible, comme l'a fait le tribunal, de rejeter la requête en se fondant sur le contrat conclu entre la société mère américaine et sa filiale.

26 Nous vous proposons la seconde solution qui nous semble plus en rapport avec le nouvel état de la jurisprudence.

27 Le CE a par exemple jugé que *Si les requêtes formées devant le juge administratif doivent être rédigées en langue française, les requérants peuvent joindre à ces demandes des pièces annexes rédigées dans une autre langue. Si le juge a alors la faculté d'exiger la traduction de ces pièces lorsque cela lui est nécessaire pour procéder à un examen éclairé des conclusions de la requête, il n'en a pas l'obligation. Il peut ainsi régulièrement, pour déterminer si une indemnité contractuelle entre dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, se fonder sur les stipulations d'un contrat rédigé en langue anglaise.* (CE, sect., 15 déc. 2000, n° 194696: Rec. CE 2000, p. 622 ; Dr. Fisc. 2001, n° 16, comm. 378, concl. G. Goulard ; RJF 2001, n° 293, chron. J. Maïa, p. 191 ; RTD com. 2001, p. 807, F. Deboissy). Le CE a encore rappelé tout dernièrement qu'*aucun texte ni aucune règle générale de procédure n'interdit au juge de*

tenir compte d'un contrat de travail produit au cours de l'instruction alors même qu'il est rédigé en langue anglaise. (CE, 10e et 9e ss-sect., 17 déc. 2010, n° 306174, M. L. JurisData n° 2010-025999 ; RJF 3/11 n° 264, Dr. fisc. 2011, n° 20, comm. 348, concl. S.-J. Lieber, note F. Dieu)

28

En l'espèce, nous comprenons d'autant moins la position du ministre qu'elle ne correspond pas à la doctrine de l'administration qui prévoit que *Les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines, y compris ceux de l'organisation, de la recherche et du développement et les prestations des experts-comptables constituaient des prestations de l'article 259 B du CGI sans qu'il y ait eu à tenir compte du statut juridique du prestataire, de la nature de la profession exercée à titre principal, ou du caractère permanent ou occasionnel de la prestation.* (Rép. Cousté : AN 11 août 1979 p. 6632 n° 16668 ; D. adm. 3 A-2143 n° 22, 20 octobre 1999.). Le CE a validé implicitement cette doctrine en allant jusqu'à juger que *La qualification donnée aux sommes, perçues par le prestataire, au regard de l'impôt sur les sociétés était également sans incidence* (CE, 2 avr. 1990, n° 89414, SARL Procédés Ferro : Dr. Fisc. 1990, n° 29, comm. 1485 ; RJF 5/90 n° 535) .

IV) Sur les frais irrépétibles

29

Vous pourrez condamner l'Etat à verser la somme de 1 500 euros au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative.

30

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Lyon, à la décharge des droits supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge de la SOCIETE GRAND CIRCLE BV au titre de la période du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2005, à la condamnation de l'Etat à lui verser une somme de 1500 euros sur le fondement de l'article L761-1 du code de justice administrative et au rejet du surplus des conclusions de la requête.