

## Lieu d'imposition des opérations de forage et des travaux de génie civil

**Territorialité. Prestations immatérielles et prestations matérielles.  
Droit à déduction. Remboursement à raison de la huitième directive.**

### I - Exposé de la situation

Une université française a signé avec la Commission européenne plusieurs contrats concourant au financement du montant, hors taxe sur la valeur ajoutée, des dépenses exposées pour les besoins du développement d'un laboratoire de recherche en Grèce.

Ce laboratoire a vocation à effectuer des forages et à procéder à des mesures propres à ces forages. Pour les besoins de cette mission, l'université française fait appel à des entreprises établies en Grèce. Elle est amené également à supporter des coûts afférents à la réalisation, sur le site hellénique, de divers équipements nécessaires au fonctionnement du laboratoire. L'université a en particulier fait exécuter des travaux de génie civil.

### II - Analyse au regard de la TVA

#### 1- Lieu d'imposition des opérations

Pour l'application de la TVA, les travaux de génie civil sont considérés comme des travaux immobiliers.

Par suite, les travaux de ce type entrent, en droit interne, dans le champ d'application de l'article 259 A. 2 du code général des impôts (CGI), lequel fixe les règles applicables aux prestations localisables matériellement.

Il en résulte que de tels travaux sont rattachés, par définition, à un immeuble. Corrélativement, en raisonnant à l'aune du droit communautaire<sup>1</sup> à partir duquel l'article précité a été transposé dans la réglementation française, le lieu d'imposition à la TVA est réputé se situer dans l'Etat où se situe l'immeuble, quels que soient les lieux d'établissement des cocontractants.

Autrement dit, les opérations de génie civil réalisées en l'occurrence pour les besoins du laboratoire doivent être soumises à la TVA en Grèce.

Le même raisonnement doit être tenu pour les opérations de forage proprement dites. Celles-ci doivent donc être également imposées à la TVA grecque.

En revanche, les constatations matérielles qu'une entreprise effectue sur un échantillon prélevé sur un forage aux fins de les interpréter et de fournir au client des informations spécifiques s'analysent, au regard de la TVA, comme des prestations de conseils ou d'études, c'est-à-dire comme des prestations dites immatérielles.

Ces opérations relèvent alors, en droit interne, des dispositions de l'article 259 B. 4° du CGI. Sur un plan communautaire, le texte concerné est l'article 9 paragraphe 2, sous e) de la sixième directive.

Il s'ensuit que la détermination du lieu d'imposition nécessite de prendre en considération le lieu d'établissement du prestataire ainsi que la qualité d'assujetti à la TVA, ou l'absence de cette qualité, du bénéficiaire de la prestation de services.

Au cas particulier, dans la mesure où le prestataire est établi en Grèce et l'université française est un assujetti à la TVA en France, le lieu d'imposition à la TVA des prestations de mesures de forages est réputé se situer en France.

La TVA exigible au titre de ces prestations doit être acquittée au Trésor public français par le client du prestataire, c'est-à-dire par l'université française (CGI, art. 283.2).

En principe, cette règle doit être mentionnée sur la facture délivrée par le prestataire.

<sup>1</sup> art. 9 paragraphe 2, sous a) de la sixième directive, laquelle est applicable dans tout État membre de la Communauté européenne.



Dès lors, ce dernier doit réclamer un prix hors TVA à l'université française, laquelle annote la facture de la mention "Prestation désignée à l'article 259 B du CGI. TVA due par le bénéficiaire". En tout état de cause, le montant figurant sur la facture est considéré comme représentant un prix "hors taxe" et, partant, il constitue la base d'imposition à soumettre à la TVA par l'université française.

Enfin, dans l'hypothèse où un client français ne mentionne pas la TVA exigible dans les conditions exposées ci-dessus sur la déclaration de chiffre d'affaires à déposer au titre de la période concernée, il est précisé que ce client encourt une amende de 5 % du montant de la TVA non déclarée pour laquelle un droit à déduction est ouvert (CGI, art. 1788 septies).

## 2- Déductibilité de la TVA

### 2-1 TVA à acquitter en France au titre des prestations immatérielles

Le montant de TVA due par l'université française sur le fondement de l'article 259 B. 4° du CGI est déductible dans les conditions de droit commun.

En d'autres termes, elle est autorisée à récupérer la TVA en question à la stricte condition que les dépenses de mesure de forages correspondantes puissent être regardées comme étant nécessaires à la réalisation des opérations taxées attachées à cet établissement.

Cela signifie en particulier que le coût de ces dépenses doit impérativement faire partie des éléments constitutifs du prix d'opérations soumises à la TVA ou assimilées ( en application des règles de territorialité propres à cet impôt, opérations qui bénéficient d'une exonération de TVA - livraisons de biens à destination d'un client qui n'est pas établi en France - ou dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France et qui dans le cas contraire seraient effectivement imposées à la TVA française).

Il n'est pas nécessaire que l'engagement d'une dépense soit suivi immédiatement par la réalisation d'une opération taxée mais il faut que l'assujetti qui déduit la TVA comprise dans le coût de cette dépense puisse établir par des éléments objectifs que, à terme, la dépense va entretenir à coup sûr un [lien direct et immédiat](#) avec une opération taxée à l'aval.

A défaut, la TVA se rapportant à la dépense n'est pas déductible. En effet, l'absence d'opérations taxées conduirait à considérer que l'université française intervient non plus comme un opérateur économique dans un cycle de production ou de distribution d'un produit mais comme un consommateur final c'est-à-dire comme le redevable réel de la TVA. Il lui appartiendrait dès lors de supporter le poids de cet impôt, conformément à l'objectif de celui-ci.

### 2-2 TVA réclamée par les entreprises établies en Grèce au titre des prestations matérielles

Selon les précisions apportées, l'université française ne peut pas être regardée comme étant établi en Grèce et il n'y réalise pas de livraisons de biens ou de prestations de services entrant dans le champ d'application à la TVA et dont le lieu d'imposition est situé dans ce pays.

Aussi, pour ce qui concerne la TVA réclamée par les entreprises grecques au titre des travaux de génie civil et de forage, l'université française peut, en principe, si les dépenses concernées sont exposées pour les besoins des opérations taxées réalisées en France, obtenir le remboursement du montant correspondant de la part des autorités fiscales grecques (**application de la huitième directive du Conseil des Communautés européennes du 6 décembre 1979**).

A cet effet, il est nécessaire que l'université française justifie sa qualité d'assujetti en France au moyen d'une attestation n° 3558 délivrée par le service des impôts français dont il dépend (modèle reproduit ci-après).

En pratique, la demande de remboursement doit être souscrite (dans la langue du pays auquel le remboursement est demandé) sur un modèle commun à l'ensemble des États membres (En France, il s'agit de l'imprimé n° 3559<sup>2</sup>). En pratique, Il est possible d'**utiliser le formulaire français** au même titre que celui de l'État membre auprès duquel le remboursement est sollicité. (Tous les imprimés sont en effet calqués sur le modèle européen.).

Cette demande, accompagnée de l'attestation n° 3558, doit ensuite être adressée aux services fiscaux de l'État membre concerné (cf. ci-après).

Bien entendu, l'université française ne peut pas obtenir le remboursement de la TVA qu'un autre organisme collaborant avec elle a supportée en réglant certaines factures émises par un fournisseur.

<sup>2</sup> Vous le trouverez sur le site Valorisation <http://www.amue.fr/Dossier/valorisation/Fiscalite-TVA-CorpusJuridique.aspx>



Cet organisme doit, en effet, en son nom propre, suivre la procédure spécifique décrite ci-dessus.

## NOTA :

1°) Aux imprimés n°s 3558 et 3559 doivent être **joint**s les **originaux** des factures ou documents d'importation portant mention d'une taxe remboursable (l'administration locale appose son visa sur chaque facture ou document qu'elle restitue dans un délai qui ne doit pas normalement excéder un mois à compter de leur réception) ;

Cette règle est susceptible, a priori, de poser des difficultés en pratique au regard de l'impôt sur les sociétés auquel sont soumis les établissements publics d'enseignement supérieur.

En effet, dès lors que les services fiscaux des États membres exigent (conformément à l'article 3 de la huitième directive) des assujettis français sollicitant un remboursement de TVA qu'elles se dessaisissent effectivement des **originaux des factures**, il existe un risque pour ces derniers de voir réintégrer dans leur **résultat fiscal** le montant figurant sur les photocopies des factures correspondant aux originaux transmis aux services fiscaux étrangers.

Toutefois, il ressort de la documentation pratique Francis Lefebvre (Tome I « Généralités », point n° 1000) que, interrogé sur ces difficultés, le représentant de l'administration au sein du comité fiscal de la mission d'organisation administrative a indiqué que l'article 7 de la huitième directive prévoit que les États membres doivent **restituer** les originaux des factures dans le mois de leur réception et procéder au remboursement du crédit de TVA dans le délai de six mois.

Les entreprises françaises qui se dessaisissent temporairement de ces documents en vue d'obtenir d'un pays membre de la Communauté européenne, autre que la France, un remboursement de TVA restent ainsi en mesure de **justifier à terme** de l'existence de ces originaux (Compte rendu du comité fiscal MOA du 29 janvier 1986).

Enfin, il est à noter que la solution consistant à faire certifier conformes, par les services fiscaux français, des photocopies présentées préalablement à la transmission des originaux à l'étranger, jugée trop lourde, a été écartée.

2°) Pour faciliter les démarches administratives, le pays de remboursement met à la disposition des requérants une notice explicative (portant en **France le n° 3560**) apportant les éléments d'information suivants :

- ▶ A. La demande peut être établie sur un formulaire imprimé dans une des langues officielles des Communautés européennes, mais, en tout état de cause, ce formulaire doit être complété dans la (ou l'une des) langue(s) du pays de remboursement.
- ▶ B. La demande doit être établie en caractères d'imprimerie et être présentée au plus tard le 30 juin de l'année qui suit celle concernée par la demande, au service compétent de l'État destinataire de la demande (cf. ci-dessous en D).
- ▶ C. Le numéro d'identification à la TVA dans le pays de remboursement doit être indiqué s'il est connu par le requérant (cas où une première demande a d'ores et déjà été déposée dans ce pays).
- ▶ D. La demande doit être déposée auprès des services fiscaux des autres États membres désignés ci-après étant précisé que ces services sont également compétents pour donner toutes précisions sur les conditions et modalités de remboursement de TVA accordés, dans leur pays, aux assujettis étrangers (adresses au 1er juillet 2002).

**Allemagne :**

Bundesministerium der Finanzen  
Referat Presse und Information  
11016 Berlin  
Télécopie : (0 30) 22 42 - 32 60

**Autriche :**

Bundesministerium für Finanzen Abteilung  
IV/4, UID-Büro  
Erdbergstraße 192-196  
A - 1034 Vienne  
Tél. (+43) 1 799 64 99 – 0  
Fax (+43) 1 799 64 99 – 29

Bundesministerium für Finanzen  
Abteilung IV/9  
Himmelpfortgasse 4 – 8  
A - 1010 Vienne  
Tél.: (+43) 1 514 33/1561  
Fax: (+43) 1 513 98 61

**Belgique :**

Bureau central de TVA pour assujettis  
étrangers  
Tour Sablon – 24ème étage  
Rue Stevens, 7  
B - 1000 Bruxelles  
Tél. : (32 2) 552 59 33 4  
Télécopieur : (+32-2) 552. 55. 41

**Danemark :**

Told- og Skatteregion Sønderborg  
Hilmar Finsens Gade 18  
DK - 6400 Sønderborg  
Téléphone : +(45) 74 12 73 00  
Télécopie : +(45) 74 42 28 09  
Adresse électronique :  
Soenderborg@toldskat.dk

**Espagne :**

Subdirección General de Información y  
Asistencia Tributaria del Departamento  
de Gestión de la Agencia Estatal de  
Administración Tributaria.  
c/ Infanta Mercedes, 37  
E - 28071 Madrid  
Tel. (34 1) 583 89 76

**Finlande :**

Uusimaa Regional Tax Office  
Corporate Tax Office  
Opastinsilta 12, P.O. Box 30  
00052 VEROTUS  
Téléphone: +358 20 466017  
Télécopieur: +358 9 73114392

**Grèce :**

Ministère de l'économie et des finances  
Direction générale des impôts  
Direction 14 - TVA  
Sina 2-4,  
GR - 10672 ATHÈNES  
Tél.: (+30210) 3647203 -5  
Télécopie : +30210 364413 .

**Irlande :**

VAT Interpretation Branch  
Office of the Revenue Commissioners  
Stamping Building  
Dublin Castle  
Dublin 2  
Téléphone +353 1 6475000  
Télécopie +353 1 6795236  
Courriel vat@revenue.ie

**Italie :**

Ministero delle Finanze  
Secrétariat général  
Ufficio Relazioni Internazionali  
Viale dell'Aeronautica, 122  
00144 ROMA  
Tél: +39 06 5925967 or 54394256  
Télécopieur: (39) 6 5912983  
Site Internet : www.Finanze.it

**Luxembourg :**

Bureau d'imposition X de l'Administration de  
l'Enregistrement et des Domaines  
7, Rue Plébiscite  
Boîte postale 31  
L - 2010 Luxembourg-Ville  
Tél. (+352) 44905 –1  
Fax (++ 352) 29 11 93

**Royaume-Uni :**

Aberdeen Non-established Taxable Persons  
Unit (NETPU)  
Custom House  
28 Guild Street  
Aberdeen AB9 2DY  
United Kingdom.  
Téléphone : + 44 1224 844653/4/5  
Télécopie : + 44 1224 844611  
Adresse électronique :  
Ian.Davidson@hmce.gov.uk  
Donna.Webster@hmce.gov.uk

**Pays-Bas :**

Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen  
Buitenland  
Postbus 2865  
NL - 6401 DJ Heerlen  
Tél.: 31 45/5736666  
Fax: 31 45/5736684  
Adresse Internet: [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)

**Portugal :**

Direcção-geral dos impostos/direcção de  
serviços do  
iva/avenida João XXI,  
761049-065 LISBOA  
Téléphone: (+ 351) 21 761 00  
00 (standard)  
( + 351) 21 761 03 37 (direct)(+ 351) 21 761  
03 38 (direct)  
Télécopieur: (+ 351) 21 793 65 08  
Adresse électronique : [dsiva@dgci.min-financas.pt](mailto:dsiva@dgci.min-financas.pt)

**Suède :**

Skattemyndigheten i Stockholms län  
Skattekontor Riks  
S-106 61 Stockholm  
Sweden  
Téléphone : 08-694 1000 (à partir de l'étranger  
: +46 8 694 1000)  
Télécopie : 08-642 9261 (à partir de l'étranger  
: +46 8 642 9261)  
Adresse électronique: [skm@skm01.rsv.se](mailto:skm@skm01.rsv.se)

**Élargissement de l'Union européenne à partir du 1<sup>er</sup> mai 2004**

L'adhésion de Chypre, de l'Estonie, de la Hongrie, de la Lettonie, de la Lituanie, de Malte, de la Pologne, de la Slovaquie, de la Slovénie et de la république tchèque à l'Union européenne a pris effet le 1<sup>er</sup> mai 2004.

Ces dix nouveaux États membres sont tenus, depuis cette date, d'appliquer le système commun de la TVA issu de la 6<sup>e</sup> directive modifiée, tant dans les échanges avec les autres États membres de la Communauté que dans les opérations réalisées entre eux.

Ainsi, les **assujettis établis en France** ont le droit d'obtenir de l'un de ces nouveaux États membres de la Communauté européenne, où ils ne sont pas établis et où ils n'accomplissent aucune opération imposable, le remboursement de la **TVA** ayant grevé le coût des biens et services acquis ou obtenus dans cet **autre État**.

Les coordonnées des services de remboursement de la TVA pour ces nouveaux États membres ainsi que les seuils minimaux de remboursement figurent dans le tableau ci-dessous.

**Chypre:**

VAT Service  
46 Thermistokli Dhervis Str.  
1471 Nicosia  
Tél : + 35722306365  
+ 35722306388  
+ 35722306362  
Fax : + 35722767695

**Hongrie**

Department of the Directorate'North-Budapest  
of the Hungarian Tax and Financial Control  
Administration  
PEH Észak-budapesti Igazgatósága  
Külföldiek Ügyeit Intéző Főosztály  
Postacím : 1387 Budapest, Pf. 45  
Tél : + 3614127290  
<http://www.apeh.hu/english/contents.htm>

**Estonie :**

Bundesministerium für Finanzen Abteilung  
IV/4, UID-Büro  
Erdbergstraße 192-196  
A - 1034 Vienne  
Tél. (+43) 1 799 64 99 – 0  
Fax (+43) 1 799 64 99 – 29

**Lettonie**

Valsts ienemumu dienesta Lielo nodoklu  
maksataju parvalde  
(Large Taxpayers Board of the State Revenue  
Service)  
Smilsu street 12



Riga, Latvia LV 1050

Tél : + 3717028803

#### **Lituanie**

Vilnius County State Tax Inspectorate

Sermuksniu str.4

2600 Vilnius

Tél : + 37052742530

mél : vmi@vmi.lt

<http://www.vmi.lt>

#### **Pologne**

Drugi URZAD SKARBOWY

Warszawa-Sródmiescie

ul. Lindleya 16

02-013 Warszawa

Tél : + 48225831506

Fax : + 48226255006

<http://izba-skarbowa.waw.pl>

#### **Slovaquie**

Tax Office 1 Bratislava

Radlinského 37

P.o.Box 89

817 89 Bratislava 15

Tél : + 421257378400

Mél : [keratova@ba.drso.sk](mailto:keratova@ba.drso.sk)

<http://www.drso.sk/english/index.html>

#### **Slovénie**

Ministry of Finance

Tax Administration of the Republic of Slovenia

P.o. Box 631

SI-1001 Ljubljana

Slovenia

Smartinska cesta 55

Tél : + 38614744276

Fax : + 38614744371

Mél : [gp.durs-gu@gov.si](mailto:gp.durs-gu@gov.si)

<http://www.gov.si/durs/>

#### **République tchèque**

Financni urad pro Prahu 1

Stepanska 28

11000 Praha 1

Tél : 420224041111

420224041912

Fax : 420224041918

#### **Malte**

Non communiqué

► E. La demande doit concerner des achats de biens ou de services facturés ou des importations effectuées au cours d'un trimestre civil ou d'une année civile (remboursement demandé au moins égal respectivement à 200 € et à 25 € ; cf. ci-dessous, le point I). La demande peut toutefois porter sur une période de moins de trois mois lorsque cette période constitue le solde d'une année civile. Les demandes peuvent concerner également des factures ou des documents d'importation qui n'ont pas fait l'objet de demandes précédentes et qui concernent des opérations effectuées au cours de l'année civile en question.

► F. Le requérant doit indiquer, à la case 9-a du formulaire, la nature des activités pour lesquelles il a acquis les biens et services visés par la demande de remboursement de la TVA (par exemple : participation à l'Exposition internationale de... à... du... au... stand n° ..., ou transport international de marchandises...).

► G. Doit être jointe à la demande une attestation délivrée par l'administration de l'État membre dans lequel est établi le requérant et par laquelle est justifiée sa qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État. Toutefois, lorsque le service visé en D est déjà en possession d'une attestation, le requérant ne doit plus en fournir une nouvelle pendant une période d'un an à compter de la date de la délivrance de la première attestation.

► H. La demande doit être accompagnée des originaux des factures ou des documents d'importation établissant les montants de la taxe sur la valeur ajoutée supportée par le requérant (cf. ci-dessus 1°). Ces factures ou documents doivent évidemment être conformes à la réglementation en vigueur dans le pays de remboursement.

I. Plusieurs factures ou documents d'importation peuvent être groupés sur la demande qui, toutefois, ne peut porter sur un montant global inférieur à :

- 200 euros pour une demande de remboursement correspondant à une période inférieure à l'année civile mais égale ou supérieure à trois mois ;

- 25 euros pour une demande concernant une année civile ou le solde d'une année civile.

