

B.O.I. N° 106 du 14 JUIN 2001 [BOI 3A-7-01]

Références du document	3A-7-01
Date du document	14/06/01

53

- 25 -

14 juin 2001

1 507106 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975	B.O.I.	I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12		
Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU	Responsable de rédaction : Michel BERNE	
Impression : Maulde et Renou 146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge	Abonnement : 890 FFTC	Prix au N° : 20,00 FFTC

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 A-7-01

N° 106 du 14 JUIN 2001

3 C.A./17

INSTRUCTION DU 7 juin 2001

TVA. REGIME APPLICABLE AUX OPERATIONS D'ELIMINATION DE DECHETS. PORTEE DE L'ARRET DE LA CJCE

« COMMISSION CONTRE FRANCE » (AFFAIRE C 429/97) DU 25 JANVIER 2001

(C.G.I., art. 259, 259 A-4° bis)

NOR : ECOF 0130014 J

[Bureau D 2]

PRESENTATION

Par un arrêt du 25 janvier 2001 « Commission des Communautés européennes contre République française », la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que la France avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la 8ème directive 79/1072/CEE du Conseil du 6 décembre 1979 qui précise les modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, en refusant de rembourser aux assujettis établis dans un Etat membre autre que la France, titulaires d'un contrat principal portant sur une prestation complexe d'élimination de déchets, la TVA que ceux-ci ont supportée en France lorsqu'ils y ont sous-traité une partie des travaux relevant d'un tel contrat.

La présente instruction a pour objet :

- de modifier la doctrine administrative en ce qui concerne le régime applicable en matière de TVA à la prestation que le titulaire d'un marché d'élimination de déchets rend à ses clients ;
- d'exposer les modalités selon lesquelles les entreprises étrangères concernées peuvent récupérer la TVA qu'elles ont supportée à compter du 1^{er} janvier 1997 au titre des prestations d'élimination de déchets.

•

Par son arrêt « Commission des Communautés européennes contre République française » du 25 janvier 2001, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a invalidé l'analyse de la France selon laquelle les titulaires d'un contrat principal d'élimination de déchets ne pouvaient bénéficier du

remboursement de la TVA qu'ils ont supportée en France dans les conditions prévues aux articles 242-0 M et suivants de l'annexe II au code général des impôts dès lors que les prestations qu'ils rendaient étaient situées en France, conformément à l'article 259 A-4°-bis du code précité.

La présente instruction a pour objet de commenter cet arrêt.

A. RAPPEL DU RÉGIME ANTÉRIEUR

I. Les opérations en cause

D'une manière générale, les opérations d'élimination de déchets sont confiées à une entreprise spécialisée, titulaire d'un contrat principal d'élimination de déchets.

Cette entreprise achemine ou fait acheminer par d'autres entreprises les ordures ménagères et les déchets vers des sites d'élimination exploités par ces dernières entreprises ou par d'autres personnes.

Elle facture à ses clients le montant global de l'opération d'élimination qui est composé du prix des opérations facturées par les divers intervenants, notamment par l'exploitant du site et par le transporteur.

Dans les sites, l'élimination est assurée notamment par l'incinération des ordures et des déchets dans des fours spéciaux adaptés à leurs caractéristiques ou par enfouissement dans des décharges contrôlées.

II. Régime applicable avant l'arrêt de la CJCE

En application de la note autographiée 3 CA n° 9 du 12 octobre 1992, l'opération d'élimination de déchets relève de l'article 259 A-4° (dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 1996) du code général des impôts, qui transpose en droit français l'article 9-2-c de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes. Elle est imposable à la TVA en France lorsqu'elle y est matériellement exécutée.

Remarque : à compter du 1^{er} janvier 1996, le lieu des travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels est déterminé en application de l'article 259 A-4°-bis du CGI qui transpose en droit interne l'article 9-2-c) 3^{ème} et 4^{ème} tirets de la directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977 et l'article 28 ter F introduit par la directive n° 95/7/CE du Conseil du 10 avril 1995. Les prestations de cette nature sont situées en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées, sauf si le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre et si les biens sont expédiés ou transportés hors de France.

S'agissant des prestations d'élimination de déchets, les biens détruits en France ne quittent pas, par définition, le territoire national après réalisation de l'opération. Par suite, le mécanisme de délocalisation du fait du numéro du preneur n'est pas applicable et les prestations d'élimination sont soumises à la taxe en France dès lors qu'elles y sont réalisées.

Ces dispositions s'appliquent à l'opération réalisée par l'exploitant du site qui exécute lui-même les travaux.

Elles s'appliquent également à la prestation que l'entreprise titulaire du marché d'élimination rend à ses clients, dès lors que cette entreprise leur facture le montant global de l'opération, dont l'élément essentiel est constitué par le prix qui lui est réclamé par l'exploitant du site.

La circonstance que cette entreprise n'effectue pas elle-même les opérations matérielles d'élimination mais les confie à une autre entreprise est sans incidence sur ces dispositions.

Lorsque l'entreprise titulaire du contrat d'élimination n'est pas établie en France, elle doit acquitter la taxe par l'intermédiaire d'un représentant fiscal, déduction faite de la TVA qui lui est facturée notamment par l'exploitant du site d'élimination (cf. schéma en annexe 1).

Ces dispositions sont désormais rapportées.

B. PORTÉE DE L'ARRÊT

La CJCE estime que seule l'application de l'article 9-1 de la sixième directive (taxation dans l'Etat membre où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle) est de nature à assurer une taxation homogène et rationnelle de la prestation complexe rendue par le titulaire du contrat aux producteurs des déchets (point 49 de l'arrêt).

Les entreprises étrangères, titulaires d'un contrat principal d'élimination de déchets, qui ne réalisent pas elles-mêmes en France les prestations d'élimination au bénéfice du producteur des déchets ne réalisent donc aucune opération imposable à la TVA en France dans la mesure où la prestation complexe qu'elles rendent (composée de diverses opérations telles que la collecte, le tri, le transport, le dépôt, le traitement, le recyclage, l'élimination proprement dite, etc.) est imposable dans l'Etat où elles sont établies, conformément aux dispositions de l'article 9-1 de la sixième directive transposées à l'article 259 du CGI.

Par voie de conséquence, la TVA facturée aux entreprises étrangères par leurs sous-traitants en vertu de l'article 259 A-4° bis du CGI ¹ peut faire l'objet d'une demande de remboursement auprès du service de remboursement de la TVA aux assujettis étrangers conformément aux dispositions prévues par la 8ème directive (cf. schéma en annexe 2).

C. MODALITÉS DE REMBOURSEMENT DE LA TVA SUPPORTÉE PAR LES TITULAIRES D'UN CONTRAT PRINCIPAL D'ÉLIMINATION DE DÉCHETS

I. Modalités de remboursement de la TVA dont l'exigibilité est intervenue à compter du 1^{er} janvier 2001

Conformément à l'arrêt de la CJCE, le titulaire d'un contrat principal d'élimination de déchets, assujetti non établi en France, ne réalise pas d'opérations imposables à la TVA en France. La TVA qui lui est facturée par ses sous-traitants au titre des prestations d'élimination réalisées en France est désormais remboursée par le Service de remboursement de la TVA aux assujettis étrangers (10, rue d'Uzès, 75080 Paris Cedex 02) dans les conditions et limites posées par les articles 242-0 M à 242-0 T de l'annexe II au CGI.

II. Modalités de remboursement de la TVA dont l'exigibilité est intervenue entre le 1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2000

Les assujettis étrangers titulaires d'un contrat principal d'élimination de déchets, pourront récupérer la taxe supportée au titre du traitement effectif des déchets dans les conditions suivantes.

1. Le titulaire du contrat principal n'a fait l'objet d'aucun rappel de TVA au titre de sa prestation globale d'élimination de déchets

a) La taxe ayant grevé les prestations d'élimination effective des déchets sera restituée :

- par voie de demande de remboursement déposée avant le 30 juin 2001 auprès du Service de remboursement aux assujettis étrangers en ce qui concerne la taxe dont l'exigibilité est intervenue au cours de l'année 2000 (CGI, ann. II, art. 242- 0 Q).

- par voie de réclamation contentieuse auprès du Service de remboursement déjà cité en ce qui concerne la taxe ayant grevé les prestations rendues par les sous-traitants dont l'exigibilité est intervenue entre le 1er janvier 1997 et le 31 décembre 1999 ², et le cas échéant, la taxe dont l'exigibilité est intervenue au cours de l'année 2000 si la demande de remboursement y afférente n'a pas été déposée dans les délais prévus à l'article 242-0 Q précité.

Les réclamations pourront être déposées jusqu'au 31 décembre 2003 (LPF, art. R* 196-1-c) et prennent la forme d'une demande de remboursement (imprimé 3559) dès lors qu'une telle demande constitue une réclamation contentieuse (DB 13 O 222).

b) Lorsqu'une demande de remboursement de la TVA qui a grevé une prestation d'élimination des déchets a déjà été déposée auprès du Service de remboursement au titre de l'une ou plusieurs des années concernées

et a fait l'objet d'une décision de rejet, l'assujetti étranger peut déposer une nouvelle demande par voie contentieuse qui sera instruite dans les conditions précisées ci-dessus.

Remarque : Ces demandes de remboursement devront respecter les conditions prévues par les articles 242-0 M et suivants de l'annexe II au CGI (cf. instruction du 15 juillet 1999, BOI 3 D-2-99), à l'exclusion toutefois de celles relatives à la date d'exigibilité de la taxe et aux délais de dépôt.

En pratique, les titulaires de contrats d'élimination de déchets qui ne sont pas établis dans la Communauté ne pourront pas obtenir le remboursement de la taxe qui leur est facturée par un sous-traitant français au titre d'une prestation d'élimination de déchets dès lors que cette prestation n'est pas rendue pour la commercialisation en France de leurs produits imposables ou pour les besoins de prestations et livraisons qui ne sont pas considérées comme réalisées en France (cf. conditions posées par l'article 242-0 O de l'annexe II au code précité et précisées par la doctrine administrative DB 3 D 1323 n^{os} 37 et suivants).

c) Les assujettis, titulaires d'un contrat principal, établis dans un autre Etat membre de la Communauté qui ont désigné un représentant fiscal en France peuvent, à titre exceptionnel, se voir rembourser dans les conditions de droit commun (6^{ème} directive) la taxe qu'ils ont supportée au titre de l'élimination de déchets et dont l'exigibilité est intervenue au plus tard le 30 juin 2001. Une demande de remboursement de la TVA est déposée auprès du centre des impôts compétent.

d) S'agissant des demandes de remboursement auxquelles l'administration n'a pas fait droit et faisant l'objet d'une instance pendante devant une juridiction administrative (tribunal administratif, cour administrative d'appel ou Conseil d'Etat), l'administration abandonnera la défense de ces instances et accordera spontanément la restitution de la TVA que l'assujetti étranger a supportée, sans qu'il lui soit nécessaire de déposer une nouvelle demande et quelle que soit la date à laquelle la taxe en cause est devenue exigible.

2. Le titulaire du contrat principal a fait l'objet de rappels de TVA au titre de sa prestation globale d'élimination de déchets

Lorsque le titulaire d'un contrat principal d'élimination de déchets, non établi en France, a fait l'objet de rappels de TVA sur le fondement de l'article 259 A-4^o bis du CGI au titre de la prestation globale qu'il a réalisée, il convient soit d'abandonner les rappels, soit de dégrever sur demande de l'intéressé, en application de l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales, la taxe qui, le cas échéant, a été mise en recouvrement.

Dans cette hypothèse, les réclamations peuvent être introduites :

- soit au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation, soit le 31 décembre 2003 (LPF, art. R* 196-1-c) ;
- soit au plus tard le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'administration a exercé son droit de reprise (LPF, art. R* 196-3).

Remarque : Lorsque les rappels font l'objet d'une instance pendante devant une juridiction administrative, l'administration abandonnera la défense de ces instances et prononcera le dégrèvement des rappels.

Par ailleurs, la taxe facturée par les sous-traitants au titulaire du contrat principal, établi dans un autre Etat membre, afférente à la période vérifiée est remboursée, à titre exceptionnel, dans les conditions de droit commun (6^{ème} directive).

Le Directeur de la législation fiscale

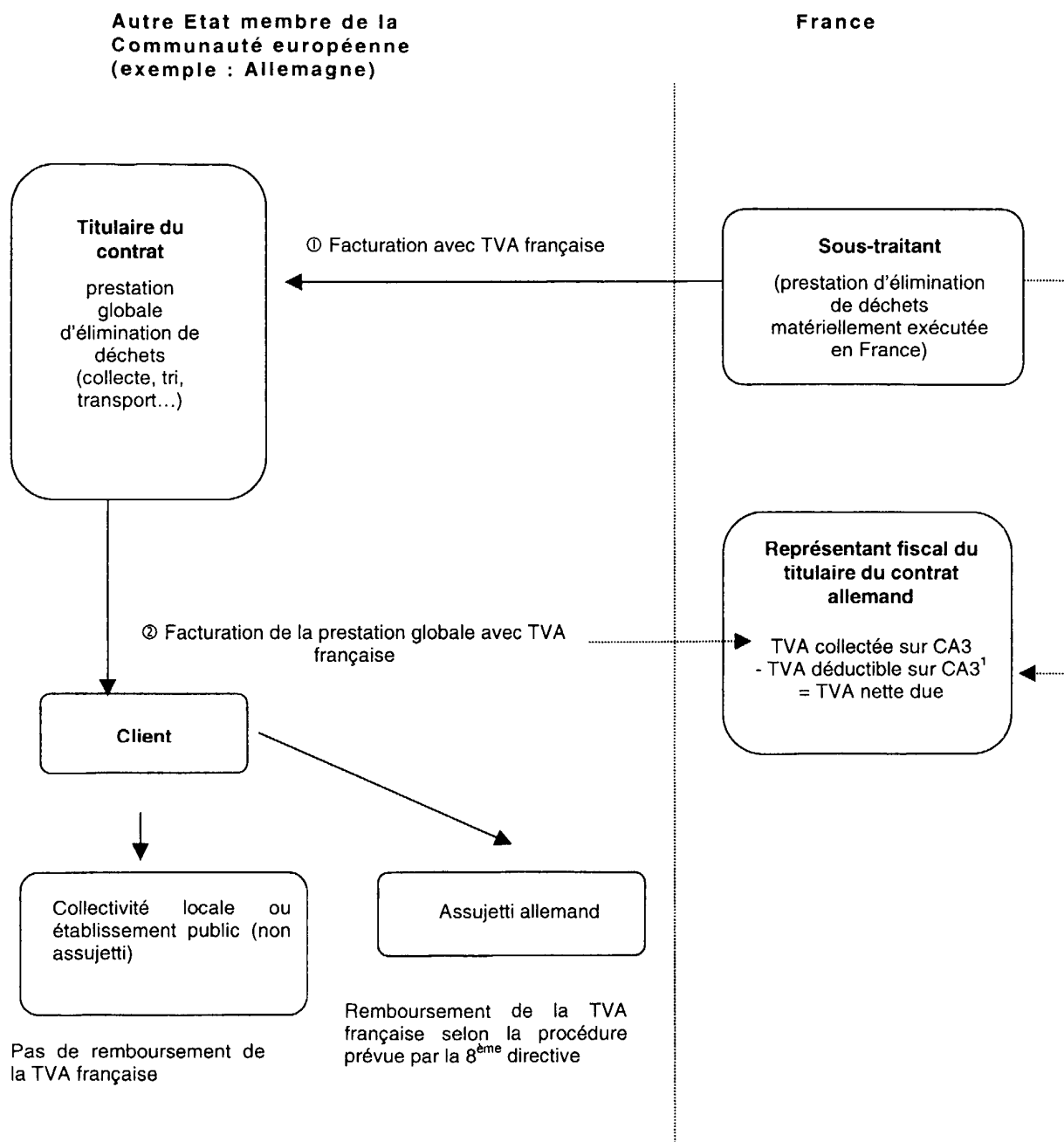
Hervé LE FLOC'H LOUBOUTIN

•

ANNEXE 1

Régime TVA appliqué par la France avant l'arrêt de la CJCE

Régime appliqué par la France avant l'arrêt de la CJCE

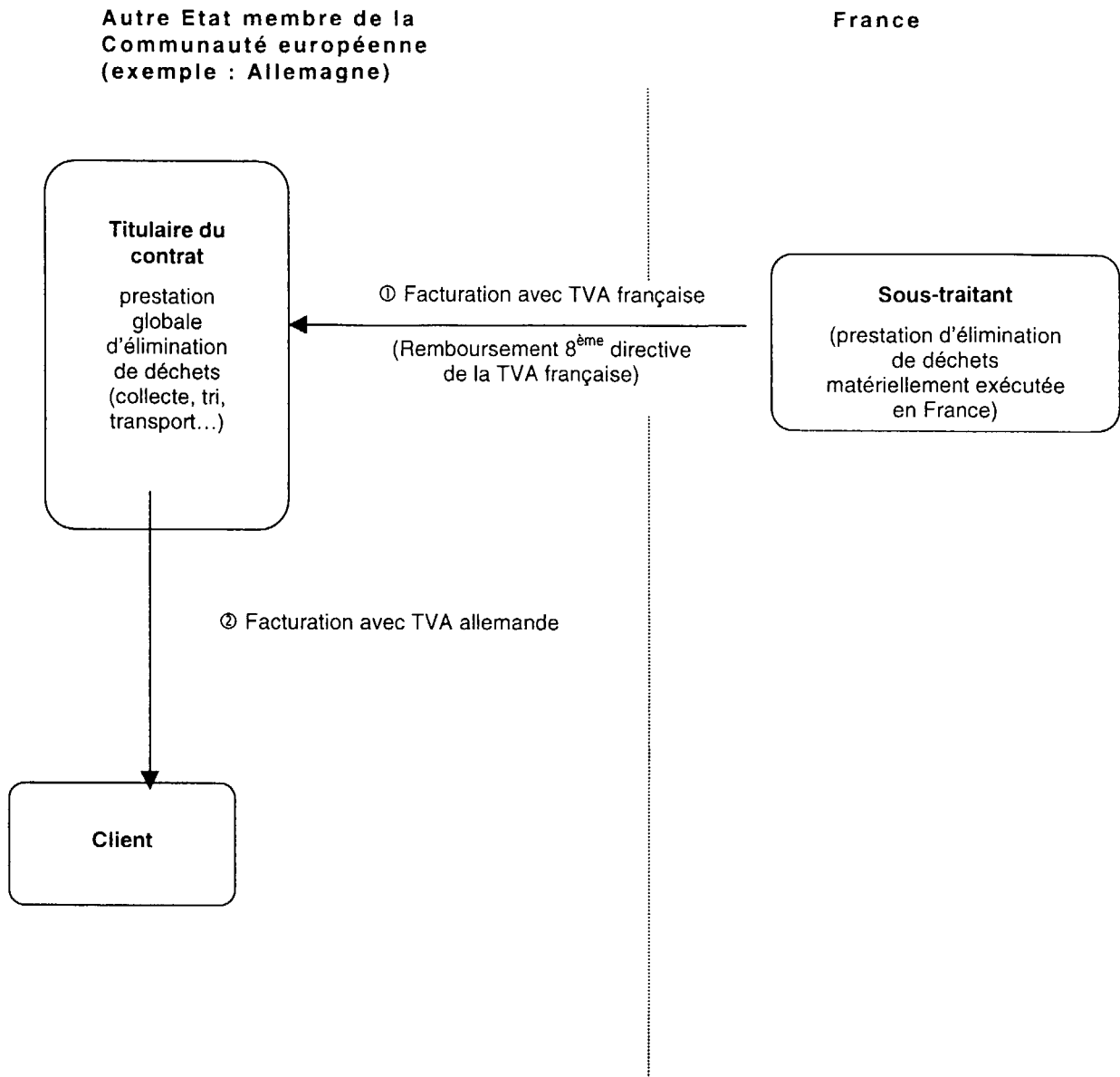


¹ La France n'accordait pas le remboursement, via la procédure prévue par la 8^{ème} directive, de la TVA française supportée par le titulaire allemand du contrat au titre de la prestation du sous-traitant, mais admettait l'imputation de la taxe sur les CA3 déposées par l'entreprise allemande identifiée en France (représentation fiscale).

ANNEXE 2

Régime applicable après l'arrêt de la CJCE

Régime applicable après l'arrêt de la CJCE



1 La CJCE ne conteste pas l'application de l'article 9-2-c quatrième tiret de la 6^{ème} directive transposé à l'article 259 A-4[°] bis du CGI aux opérations d'élimination de déchets matériellement exécutées en France par les sous-traitants.

2 Les modalités d'exercice de cette action en restitution, prévue à l'article L. 190, 3^{ème} alinéa du Livre des procédures fiscales, sont commentées par l'instruction 13 O-2-90 du 10 mai 1990 à laquelle il convient de se reporter.