



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-11-01

N° 182 du 12 OCTOBRE 2001

3 CA / 26

INSTRUCTION DU 5 OCTOBRE 2001

TVA - TERRITORIALITE. LIEU D'IMPOSITION DES PRESTATIONS DE SERVICES. DEROGATIONS AU PRINCIPE DE L'ARTICLE 259 DU CODE GENERAL DES IMPOTS. DEFINITION DES PRESTATIONS DE PUBLICITE.

(C.G.I., art. 259 B)

NOR : ECOF 0130023J

[Bureaux D 1 et D 2]

AVERTISSEMENT

Par un arrêt du 15 mars 2001 (affaire C-108/00), la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que les dispositions de l'article 9-2-e de la sixième directive 77/388/CEE transposées en droit interne à l'article 259 B du code général des impôts s'appliquent, non seulement aux prestations de publicité fournies directement et facturées par le prestataire de services à un annonceur assujéti, mais également à des prestations fournies indirectement à l'annonceur et facturées à un tiers qui les refacture à l'annonceur.

La présente instruction a pour objet de préciser la portée de cette décision et de modifier partiellement l'instruction du 5 novembre 1998 (BOI 3 A-8-98) définissant la notion de prestation de publicité compte tenu de la décision du Conseil d'Etat du 27 juin 2001 qui a annulé le III de cette instruction.

•

91

- 41 -

12 octobre 2001

1 507182 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 : Christian LE BUHAN

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 890 FFTC

Prix au N° : 20,00 FFTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

La Cour de justice des Communautés européennes (C.J.C.E.) a été saisie par le Conseil d'Etat, dans le litige pendant devant cette juridiction entre le Syndicat des producteurs indépendants (SPI) et le Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, d'une question préjudicielle sur l'interprétation de l'article 9-2-e de la sixième directive transposé en droit interne à l'article 259 B du code général des impôts.

L'article 259 B-3° relatif aux prestations de publicité a fait l'objet d'une instruction administrative du 5 novembre 1998 (BOI 3 A-8-98 publié le 13 novembre 1998) qui précisait en son point III : « la prestation de publicité doit être directement rendue à un annonceur assujetti ».

SECTION 1 : **Portée de l'arrêt de la CJCE**

Dans son arrêt du 15 mars 2001 (affaire C-108/00), la Cour de justice a jugé que l'article 9-2-e de la sixième directive ne doit pas recevoir une interprétation stricte (point 17), que la nature de la prestation de services en tant que telle est le seul critère à retenir (point 19) et que, dès lors, les dispositions de l'article 9-2-e de la sixième directive doivent également s'appliquer à une prestation de publicité dont le coût entre dans le prix des biens de l'annonceur, qui a été fournie à l'origine non pas par un cocontractant de l'annonceur mais par un prestataire qui entretient des relations contractuelles avec ce cocontractant (point 21).

SECTION 2 : **Notion de prestation de publicité**

A. L'INSTRUCTION 3 A-8-98 DU 5 NOVEMBRE 1998, SUITE A LA JURISPRUDENCE DE LA CJCE (AFFAIRE C-68/92) ET DU CONSEIL D'ETAT (ARRET DU 21 AOUT 1996, 9^{EME} ET 8^{EME} SOUS-SECTIONS, SA BOLLE ET CIE) DEFINISSAIT LA PRESTATION DE PUBLICITE SELON TROIS CRITERES

- elle n'est pas nécessairement réalisée par un professionnel de la publicité ;
- elle comporte la transmission d'un message destiné à informer le public de l'existence et des qualités du produit ou du service faisant l'objet de cette action, dans le but d'en augmenter les ventes ;
- elle est rendue à un annonceur assujetti, c'est-à-dire une personne physique ou morale qui souhaite promouvoir ses produits et/ou ses services.

B. CETTE INSTRUCTION RESTE VALIDE S'AGISSANT DES DEUX PREMIERS CRITERES

I. La prestation de publicité n'est pas nécessairement réalisée par un professionnel de la publicité

Les prestations de publicité sont le plus souvent réalisées par un professionnel de la publicité. Mais il n'est pas nécessaire que le prestataire ait cette qualité pour qu'une prestation soit qualifiée de prestation de publicité. Une prestation de publicité peut, en effet, être fournie par une entreprise ne s'occupant pas exclusivement, ni même principalement, de publicité.

En revanche, toutes les opérations réalisées par un professionnel de la publicité ne constituent pas nécessairement des prestations de publicité. Il en est ainsi notamment des opérations qui n'ont pas pour finalité la promotion d'un produit ou d'un service.

II. La prestation de publicité comporte la transmission d'un message destiné à informer le public de l'existence et des qualités du produit ou du service faisant l'objet de cette action, dans le but d'en augmenter les ventes

Une action de promotion qui comporte la transmission d'un message de cette nature constitue une prestation de publicité. Il en est de même des opérations qui font indissociablement partie d'une campagne publicitaire et qui concourent, de ce fait, à la transmission du message publicitaire.

1. La notion de publicité implique la diffusion d'un message à destination des consommateurs. La diffusion de ce message peut être réalisée par tout moyen.

Dès lors qu'elles ont pour finalité la promotion d'un bien ou d'un service, sont des prestations de publicité les opérations qui consistent notamment :

- à concevoir différents projets de campagnes publicitaires et à conseiller sur le choix du projet définitif ;
- à fournir des conseils dans l'élaboration d'une politique publicitaire, dans la sélection des supports publicitaires, dans l'organisation d'une campagne publicitaire ;
- à céder ou à louer un espace publicitaire ;
- à concevoir des annonces, des formules ou des textes publicitaires puis à les faire diffuser par tout moyen ;
- à assurer la diffusion d'annonces, de formules ou de textes publicitaires ;
- à fabriquer ou faire fabriquer des supports publicitaires : films, photographies, messages radiodiffusés ou télévisés, documents divers (affiches, catalogues, brochures, prospectus...), objets destinés à être distribués gratuitement ;
- à vendre des biens en vue de leur distribution gratuite aux consommateurs à l'occasion de jeux, loteries, concours...
- à organiser des manifestations diverses de relations publiques : cocktails, banquets, séances récréatives, séminaires, conférences de presse...
- à promouvoir l'action de l'annonceur (promotion de l'image de marque de l'entreprise, diffusion d'informations sur la vie de l'entreprise, sa politique commerciale, etc.).

Les opérations en cause peuvent être réalisées de manière isolée ou dans le cadre d'une campagne publicitaire.

En revanche, ne constituent pas des prestations de publicité, dès lors qu'elles n'ont pas une action de promotion directe ou indirecte d'un bien ou d'un service, les opérations qui consistent :

- à rechercher des ordres publicitaires puis à les transmettre à des exploitants de supports de publicité (presse, affichage, cinéma, radio, télévision) ;
- à organiser des foires, salons, expositions ou manifestations similaires ;
- à assurer la conception ou la diffusion d'annonces légales de publicité financière ou d'annonces judiciaires et légales.

2. Lorsque les diverses opérations effectuées par le prestataire forment un ensemble indissociable d'actions à finalité publicitaire, la prestation s'analyse globalement comme une prestation de publicité mentionnée à l'article 259 B du code général des impôts.

C. L'INSTRUCTION DU 5 NOVEMBRE 1998 EST MODIFIEE S'AGISSANT DU TROISIEME CRITERE FIGURANT, NOTAMMENT, AU III DU BOI 3 A-8-98

Désormais, toutes les prestations de services qui peuvent s'analyser, en tant que telles, comme des prestations de publicité relèveront des dispositions de l'article 259 B du code général des impôts, qu'elles soient rendues directement ou indirectement à un annonceur assujetti.

Le critère contractuel entre prestataire et annonceur n'est plus à retenir. Seule la nature de la prestation est à analyser, au regard de sa finalité et non plus de la qualité du prestataire ou du preneur de la prestation.

Ainsi, constitueront des prestations de publicité toutes les opérations qui visent à promouvoir la vente de biens ou de services dans les conditions précisées au II du B de la section 2 de la présente instruction.

SECTION 3 :
Conséquences en matière de fait générateur et d'exigibilité

Les termes de l'instruction du 5 novembre 1998 demeurent valables sur ce point.

Ainsi, les livraisons de biens visées au II du B de la section 2 s'analysent, au regard de la TVA, comme des prestations de publicité dès lors qu'elles ont pour finalité la promotion d'un bien ou d'un service.

Elles suivent donc les règles applicables aux prestations de services pour la détermination du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA.

En conséquence, la taxe le cas échéant due au titre de ces opérations devient, conformément aux dispositions de l'article 269-2-c du code général des impôts, exigible au moment de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur autorisation du directeur des services fiscaux, d'après les débits.

SECTION 4 :
Conséquences au regard du droit à déduction

Les précisions contenues, en ce qui concerne les droits à déduction, dans l'instruction 3 A-8-98 du 5 novembre 1998 déjà citée sont rapportées.

Les droits à déduction des assujettis qui réalisent des prestations de publicité et ceux des bénéficiaires de ces prestations s'exercent dans les conditions de droit commun.

Il est rappelé que les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles que peuvent engager les entreprises ouvrent droit à déduction, dans les conditions décrites par l'instruction 3 D-2-00 du 13 novembre 2000, lorsque les dépenses en cause sont supportées au bénéfice de tiers.

SECTION 5 :
Entrée en vigueur

Les dispositions de la présente instruction s'appliquent aux litiges en cours.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN