



Assistance technique pour la réalisation d'une étude juridique et technique concernant la réalisation de services transfrontaliers à l'intérieur de l'Eurorégion Nouvelle Aquitaine - Euskadi - Navarra

RAPPORT 9

Fiscalité



AKITANIA-EUSKADI/EUROESKUALDEA
EUROREGION AQUITANIA EUSKADI
EUROREGION AQUITAINE EUSKADI



Nafarroako Gobernua
Gobierno de Navarra



Sommaire

1	Hypothèse envisagée	5 -
2	Délimitation de la territorialité pertinente	5 -
2.1	Dimension intracommunautaire	6 -
2.2	Dimension nationale ou intérieure	7 -
3	Transport ferroviaire de voyageurs comme prestation de services aux fins de la TVA ..	9 -
3.1	Cadre fiscal réglementaire général.	9 -
3.1.1	Législation communautaire.	9 -
3.1.2	Législation nationale.	9 -
4	Champ d'application de la législation.....	10 -
4.1	Champ d'application spatial. Définitions préalables.	10 -
4.2	Champ d'application subjectif. Questions liées à l'OSP.	11 -
4.3	Champ d'application objectif.	16 -
5	Lieu de réalisation du fait générateur.	18 -
6	Aspects fiscaux importants des cas soumis à la taxe.....	23 -
6.1	Détermination de l'assiette.	24 -
6.1.1	Possibilités de financement du service ferroviaire soumis à l'OSP et conséquences fiscales générales en découlant aux fins de la détermination de l'assiette.....	25 -



6.2	Taux d'imposition.....	- 30 -
6.3	Exigibilité de la taxe.	- 32 -
7	Conclusions et recommandations	- 34 -

1 Hypothèse envisagée

Le trafic ferroviaire de voyageurs et de marchandises entre le Pays Basque et la région française d'Aquitaine est habituellement géré par RENFE Operadora pour ce qui est de la zone faisant partie du territoire espagnol et par SNCF Réseau pour ce qui est celle du territoire français.

Actuellement, les deux structures ferroviaires ne permettent pas un trafic ferroviaire continu entre les deux pays, de sorte que la frontière représente une rupture de la prestation du service dans des conditions analogues et répond, quant à la gestion des lignes et des tracés, à la souveraineté administrative de chaque État concerné.

Le but est donc d'analyser l'impact fiscal sous l'angle de la fiscalité indirecte de la suppression des barrières frontalières entre l'Espagne et la France, pour la poursuite de l'objectif commun d'exploitation ferroviaire du service de transport international de voyageurs dans un environnement transfrontalier.

2 Délimitation de la territorialité pertinente

L'analyse de la territorialité pertinente doit partir du périmètre communautaire du service de transport de voyageurs entre le Pays Basque et la région d'Aquitaine.

La directive 2012/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 21 novembre 2012 établissant un espace ferroviaire unique, définit le service international de transport de voyageurs comme un « *service de transport de voyageurs dans le cadre duquel le train franchit au moins une fois la frontière d'un État membre et dont l'objet principal est le transport de voyageurs entre des gares situées dans des États membres différents.* »

Partant de ce concept et d'un point de vue fiscal, il faut analyser les périmètres territoriaux pertinents, nationaux et internationaux, afin de connaître quelle est la qualification juridique au regard de la charge correspondant à cette prestation de services intracommunautaire.

2.1 Dimension intracommunautaire

La prestation du service de transport ferroviaire transfrontalier est à analyser sous deux angles différents:

- d'un point de vue strictement géographique, dans la mesure où le service est effectué sur les territoires de deux pays communautaires, étant ainsi considéré comme une prestation intracommunautaire de services de transport ferroviaire.
- d'un point de vue juridique et fiscal, dans la mesure où la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt harmonisé au niveau européen, de sorte que l'application d'une assiette uniforme pour les opérations et des périmètres territoriaux intérieurs parfaitement définis sont garantis, lesquels permettront de délimiter la législation nationale applicable à chaque cas.

Ainsi, la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 décembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, définit à l'article 1.2 ce système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) comme suit :

« 1.2 Le principe de système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre d'opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

A chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.»

En application du système communautaire harmonisé, la définition de service ferroviaire de transport international, l'assiette sur laquelle est appliqué le taux, la qualification juridique des opérations, tant des services principaux et éventuellement accessoires que des services complémentaires, est homogène des deux côtes de la frontière.

Par conséquent, c'est d'un point de vue communautaire que les domaines nationaux de territorialité pertinente sont analysés afin d'établir les conséquences fiscales nationales de ce service transfrontalier.

2.2 Dimension nationale ou intérieure

Le service ferroviaire transfrontalier Euskadi/Aquitaine permettra dans un premier temps d'établir des services régionaux et de banlieue, entre Saint-Sébastien et la Nouvelle-Aquitaine puis, dès l'achèvement de la ligne à écartement international en Euskadi, le « Y Basque », il permettra de mettre en place le trafic ferroviaire de longue distance reliant l'Espagne et la France avec le reste de l'Europe.

Indépendamment de la viabilité économique des tracés et de la forme de gestion des deux infrastructures, la délimitation de la territorialité pertinente est marquée par deux domaines nationaux, l'Espagne et la France, et comme déjà mentionné, par le dénominateur commun de l'appartenance des deux pays à l'Union européenne.

Par conséquent, les périmètres à délimiter, indépendamment du niveau régional, local, national ou international des lignes ferroviaires permettant de réaliser les services de transport ferroviaire, sont au nombre de deux :

- Territoire d'application de la taxe sur la valeur ajoutée espagnole, ci-après TAIE, coïncidant dans ce cas-là avec la frontière administrative péninsulaire espagnole.
- Territoire d'application de la taxe sur la valeur ajoutée française, ci-après TAIF, frontière administrative française.

La projection des deux périmètres fiscaux sur les frontières administratives, nous permet de distinguer maintenant les situations suivantes :

1. **Tronçons ferroviaires en provenance et à destination du TAIE**, c'est-à-dire, tronçons ferroviaires entre lesquels les voyageurs montent et descendent du train à un point quelconque entre Saint-Sébastien et Hendaye.¹
2. **Tronçons ferroviaires en provenance et à destination du TAIF**, c'est-à-dire, tronçons ferroviaires entre lesquels les voyageurs montent et descendent du train à un point quelconque entre Hendaye et Bayonne.²
3. **Tronçons ferroviaires de transport transfrontalier** allant dans un sens ou dans un autre, tant sur le TAIE que sur le TAIF.

Les modifications des infrastructures transfrontalières prévues pour améliorer l'adaptation au transport ferroviaire de voyageurs, aussi bien pour le « Y Basque », que pour la mise en œuvre du troisième rail, permettront une circulation directe, dans les deux sens sans changement d'écartement, entre les réseaux conventionnels espagnol et français, depuis le centre de Saint-Sébastien jusqu'en France.

Cette situation du réseau, donnera lieu à l'existence de trajets, en provenance du TAIE et à destination du TAIF, sans que le voyageur doivent changer de train, d'où un trafic transfrontalier continu.³

¹ Après l'achèvement des travaux du « Y Basque » et la terminaison de l'adaptation du troisième rail à l'écartement international, au point de départ et de destination mentionné à l'intérieur du TAIE, il y a lieu d'entendre que les tronçons entre Victoria et Bilbao, sur la ligne 100 Madrid-Chamartin-Hendaye existant actuellement, sont aussi inclus.

² La ligne actuelle n° 655 de Bordeaux-Saint Jean à Irun.

³ L'étude comparative portant sur la situation actuelle des tracés nationaux français et espagnol, ainsi que sur les modifications prévues pour mettre en œuvre le troisième rail permettant le trafic transfrontalier sans changement d'écartement, sont détaillées dans le **Rapport 4** relatif à la Description des réseaux des gestionnaires d'infrastructure ferroviaire.

3 Transport ferroviaire de voyageurs comme prestation de services aux fins de la TVA

3.1 Cadre fiscal réglementaire général.

Les dispositions normatives du fait générateur sont définies par la législation nationale qui est quant à elle directement harmonisée avec la législation communautaire et indirectement avec la législation française, de sorte qu'il ne se produit pas, notamment en ce qui concerne le lieu de réalisation du fait générateur, de doubles souverainetés fiscales sur un même trajet ferroviaire.

3.1.1 Législation communautaire.

Comme il a déjà été dit auparavant, la législation communautaire permettant l'harmonisation fiscale de la TVA au niveau communautaire est la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 décembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Cette directive régit le système commun de taxe sur la valeur ajoutée, avec un impôt général applicable à chaque stade de production de biens et de services jusqu'au consommateur final, l'utilisateur du transport ferroviaire.

La correcte transposition de la directive 2006/112, Sixième directive, de la part des États membres garantit un système harmonisé basé sur la neutralité fiscale de la taxe, non seulement au niveau intérieur national mais aussi au niveau communautaire, de façon à supprimer, par voie fiscale, les barrières à l'entrée et les distorsions de concurrence entre eux.

Les bases communautaires doivent être appréciées en rapport avec la législation espagnole et nous permettrons de contextualiser la législation française.

3.1.2 Législation nationale.

En ce qui concerne la législation espagnole, elle est concrétisée par la loi 37/1992 du 28 décembre relative à la taxe sur la valeur ajoutée et par son règlement d'application approuvé par le Décret royal 1624/1992.

Pour compléter le scénario juridique applicable, les consultations obligatoires et les résolutions administratives et jurisprudentielles pertinentes en la matière sont commentées, en prêtant une attention particulière aux changements opérés dans la loi sur la TVA.

4 Champ d'application de la législation

Afin de procéder à une qualification juridique correcte des différentes opérations de prestation de services de transport de voyageurs, il est indispensable de délimiter le champ d'application de la législation d'un point de vue spatial, subjectif et objectif.

À savoir, sont uniquement assujetties à la TVA les prestations de services qualifiées comme telles, réalisées par des entités considérées comme des entrepreneurs ou des professionnels aux fins de la TVA et qui sont, en outre, effectuées sur le territoire d'application de la taxe ; ce qui s'avère donc fondamental.

4.1 Champ d'application spatial. Définitions préalables.

Nous pouvons définir le territoire d'application de la taxe en Espagne (TAIE) comme le territoire péninsulaire espagnol.

Le système commun de TVA règlementé par la directive 2006/2012, s'applique dans toute l'Union européenne et à tous les États membres, étant exclus de ce système commun les territoires tiers.

On peut donc établir ainsi les définitions suivantes :

État membre : État politiquement inclus dans l'Union européenne, faisant en plus partie de l'Union douanière et du système harmonisé de taxes sur les chiffres d'affaires, comme c'est le cas concret de l'Espagne et de la France.

Territoires tiers : Territoires faisant politiquement partie d'un État inclus dans l'Union européenne, mais n'appartenant pas à l'Union douanière ou au système harmonisé de taxes sur le chiffre d'affaires.⁴

En conséquence, les espaces territoriaux concernés par la prestation de services ferroviaires transfrontaliers sont considérés, aux fins d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, comme un État membre ou comme un Territoire d'un État membre que nous définirons sans restriction douanière et sans exclusion d'harmonisation, comme TAIE dans le cas de l'Espagne.

Dans le cas de la France, la totalité du territoire sur lequel est effectué le transport de voyageurs faisant l'objet de cette étude, est considérée comme TAIF assujetti à la législation communautaire et à la taxe sur la valeur ajoutée française.

4.2 Champ d'application subjectif. Questions liées à l'OSP.

La délimitation du champ d'application subjectif de la TVA espagnole, comporte l'évaluation de la qualité du prestataire de service ferroviaire effectif et ultime, en tant qu'entrepreneur aux fins de la TVA.

La prestation du service de transport ferroviaire transfrontalier de voyageurs faisant l'objet de cette étude est « intervenue » par les autorités compétentes par le biais de l'imposition de ladite obligation de service public, ci-après OSP.

L'établissement de cette OSP garantit la fréquence, la qualité et le prix d'un service de transport ferroviaire qui, autrement, et sur la base de critères exclusivement économiques, ne

⁴ Dans le cas de l'Espagne, Ceuta et Melilla sont considérés comme des territoires tiers, ne faisant pas partie de l'Union douanière, ainsi que les îles Canaries, en tant que territoire exclus du système harmonisé, tout comme le sont dans le cas français, les territoires d'outre-mer, les Antilles françaises, exclues de l'harmonisation, conformément aux articles 349 et 355 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

générerait pas de recettes marginales suffisantes pour assurer la rentabilité de l'investissement nécessaire.

Il est donc prévu d'établir une OSP pour ce service de transport transfrontalier, ce qui impliquera une collaboration nécessaire entre les autorités compétentes des deux États membres - la France et l'Espagne-.

Comme il a été exposé clairement dans le **Rapport 1** faisant l'objet de cette étude technique relative à l'état de l'art sur l'OSP internationale, on peut distinguer deux modèles de collaboration entre les autorités compétentes aux fins de prestation de l'OSP :

Le « *modèle français* » part d'une seule convention de collaboration entre les États, la France et l'Espagne, définissant tout d'abord le partage des responsabilités et fixant les conditions de prestation du service transfrontalier, tarification, fréquence, qualité du service, etc., et il en assure le financement. Ces conditions de service sont imposées par la passation de deux contrats OSP souscrits, des deux côtés de la frontière entre chaque administration responsable et les entreprises ferroviaires concernées qui doivent également être coordonnées en vue d'assurer l'homogénéité de la prestation du service transfrontalier.

Du côté espagnol, l'autorité compétente est actuellement l'administration de l'État bien qu'à l'avenir les compétences en matière ferroviaire pourraient être transférées au Pays Basque.

Du côté français, l'administration territoriale incombe à la région avec la participation de l'autorité nationale car il s'agit d'un accord international.

En ce qui concerne l'entreprise ferroviaire avec laquelle l'autorité nationale doit conclure le contrat pour l'imposition de l'OSP, jusqu'à présent et des deux côtés de la frontière, une attribution directe sera faite à la SNCF dans le cas français dans la mesure où le code des transports en vigueur n'a pas prévu d'autre modèle, et une attribution directe sera probablement faite à RENFE Operadora, dans le cas espagnol, étant donné que la Huitième disposition transitoire de la loi relative au secteur ferroviaire ne prévoit pas de procédure par appel d'offres.

Dans ce « *modèle français* » l'entité assumant la position d'entrepreneur ou de professionnel aux fins de la TVA, en ce qui concerne la prestation du service de transports ferroviaire est le prestataire de service ferroviaire effectif et ultime, indépendamment de son caractère public ou privé, national ou autonome et, actuellement, il s'agit de RENFE Operadora, laquelle devra payer les montants de la taxe perçue en aval qui s'imposent du fait de la vente de billets.

Le second modèle de collaboration prévue pour l'articulation des OSP transfrontalières est le modèle de « *contrat unique* » où les administrations concernées coordonnent tout d'abord, par le biais d'une seule convention, la prestation du service transfrontalier et qui ensuite attribuent les obligations OSP découlant de ce contrat à une entreprise ferroviaire, conformément au règlement 1370/2007, puis modifié par l'approbation du Quatrième paquet ferroviaire.

Les difficultés que ce modèle peut poser sont concrètement celles de déterminer la loi nationale applicable pour l'attribution et les critères d'attribution de ce contrat à l'entreprise ferroviaire qui assumera l'exploitation du service OSP, sans préjudice, aux fins de la TVA, du fait que cette problématique est indifférente dans la mesure où l'entreprise ferroviaire adjudicataire, espagnole ou française, assume la qualité d'assujetti, entrepreneur ou professionnel aux fins de la TVA, indépendamment de sa nature et de sa nationalité, car du point de vue de la prestation du service ferroviaire il est considéré comme un assujetti établi sur le TAIE pour la partie du parcours s'effectuant sur le territoire espagnol et donc pleinement soumis à la loi 37/1992.

Nous pouvons donc en conclure, indépendamment de l'existence d'une seule convention de collaboration entre les administrations pour la définition des conditions du service OSP et d'un seul contrat d'attribution directe de l'exploitation ferroviaire des deux côtés de la frontière à une seule entreprise ferroviaire ou bien même lorsqu'il pourrait découler de ce modèle une sous-traitance compatible avec les textes réglementaires de la concurrence, que la qualité d'assujetti, entrepreneur ou professionnel aux fins de la TVA serait assumée par l'entreprise ferroviaire qui fournira le service de manière directe et effective indépendamment de toute autre considération.

Dans ce sens et selon l'article 4. 1 de la LIVA (loi sur la TVA), sont soumises à la taxe « *les livraisons de biens et les prestations de services réalisées dans le champ d'application spatial*

de la taxe par des entrepreneurs et des professionnels », et sont considérées comme telles les entreprises accomplissant des activités impliquant l'administration indépendante de facteurs de production matériels et humains ou l'un d'entre eux, afin d'intervenir dans la production ou la distribution de biens et de services, comme indiqué à l'article 5.2 de la LIVA.

Il convient de déterminer dans le cas de figure décrit si une entreprise publique comme RENFE Operadora, peut être considérée comme un entrepreneur ou un professionnel, aux fins de la TVA, assumant la qualité d'assujetti.

À ce sujet, il convient de souligner que la taxe sur la valeur ajoutée, comme il a été dit auparavant, est une taxe qui s'applique sur la consommation à chaque étape de la production, sans exceptions, basée sur la qualité du sujet qui y participe, c'est-à-dire qu'il n'existe pas d'exemptions subjectives discriminant dans le champ d'application de la taxe les différents assujettis, en raison de leur nature publique ou privée, mais en raison d'activités entrepreneuriales ou professionnelles.

Lorsqu'une entreprise, même publique, exerce une activité économique, en concurrence ou non avec une autre activité privée, cette entreprise est considérée comme un entrepreneur aux fins de la TVA et est soumise à ce champ d'application.

C'est ce qui a été déclaré à plusieurs reprises par la Direction générale espagnole des impôts en réponse à des consultations contraignantes mais aussi par la jurisprudence la plus consolidée.

À cet égard, nous pouvons citer l'arrêt n° 2475/2016 de la Cour suprême du 11 janvier 2018 qui expose une évaluation claire et concise des circonstances exigées pour qu'une activité soit considérée comme une activité entrepreneuriale ou professionnelle et en ce qui concerne les circonstances dont la position d'entreprise publique ou privée du prestataire du service est indifférente, comme il est reproduit ci-après :

« Avant d'aborder chacun des moyens du pourvoi, il convient de rappeler que la TVA s'applique - ce qui intéresse maintenant - sur les livraisons de biens réalisées dans le champ d'application de la taxe par des entrepreneurs ou des professionnels à titre onéreux dans l'exercice d'une activité entrepreneuriale ou professionnelle.

Il est incontestable que les entreprises publiques peuvent agir en tant qu'entrepreneurs aux fins de la TVA dans la mesure où elles réalisent des activités de cette nature (entrepreneuriales) ; à savoir, lorsque l'opération en question relève du domaine de l'administration indépendante de moyens matériels et humains, avec la prise de risques y afférents afin d'intervenir sur le marché.

Au sens de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2005, les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions (à moins, selon cette disposition, que le fait de les considérer comme des assujettis conduise à des distorsions de concurrence d'une certaine importance).

En ce qui concerne ce cas de figure, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne a signalé (i) que sont des fonctions publiques « celles accomplies par des organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui lui est propre, sauf les activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés (arrêt du 17 octobre 1999, affaires jointes 231/1987 et 129/1988), (ii) que l'exonération est uniquement applicable aux « actes accomplis par des organismes de droit public liés aux compétences et aux pouvoirs fondamentaux de l'autorité publique » (arrêt du 26 mars 1987, affaire 235/1985), (iii) que nous nous trouvons devant un tel cas « lorsque l'activité implique l'exercice de prérogatives de puissance publique » et (iv) que le cas de non assujettissement n'est pas applicable lorsque les opérations réalisées, même si elles sont exercées au sein de cette activité publique, peuvent produire une « distorsion de la libre concurrence d'une certaine importance », concept juridique indéterminé « dont l'appréciation relève des autorités judiciaires des États membres. » (Arrêt du 26 mai 2005, affaire 498/03). »⁵

⁵ Le Tribunal Économique Administratif Central s'est aussi prononcé en ce sens dans sa résolution du 21 mars 2018, R. G. 315/2015.

En ce qui concerne la question initiale de savoir si la prestation de services de transport ferroviaire est assujettie ou non à la taxe, dans la mesure où elle peut être considérée comme une activité publique dans l'exercice des compétences de cette nature, celle-ci trouve sa solution dans la Sixième directive de la LIVA.

Ainsi, l'article 7 relatif aux opérations non assujetties à la taxe mentionne expressément cette hypothèse en disposant explicitement que sont assujetties à la taxe «*les livraisons de biens et les prestations de services que les administrations, les collectivités, les organismes et les entités du secteur public réalisent dans l'exercice des activités énumérées ci-après :*

d) (.....) exploitation d'infrastructures ferroviaires y compris, à cette fin, les concessions et les autorisations exemptées du non assujettissement à la taxe sur la base du paragraphe numéro 9 suivant.»

Le neuvième paragraphe spécifie les situations de non assujettissement à la taxe des concessions et des autorisations administratives qui, de manière générale, sont exclues du champ d'application de la taxe, sauf dans les cas exceptionnels qui y sont énoncés parmi ceux qui sont inclus à l'alinéa c) «*celles ayant pour objet la cession du droit d'utiliser des infrastructures ferroviaires.* »

On peut conclure de la lecture conjointe des deux articles que RENFE Operadora, en tant qu'entreprise publique, ne représente pas, aux fins de la TVA, un cas de non assujettissement subjectif au champ d'application de la taxe, ni en raison des activités d'exploitation directe dans l'exercice des prestations de services de transport ferroviaire, ni pour la cession du droit d'utiliser ces infrastructures qu'elle pourrait obtenir de l'ADIF aux fins d'exécution du contrat d'OSP.

4.3 Champ d'application objectif.

En ce qui concerne le champ d'application objectif, il est particulièrement intéressant de classer les hypothèses vérifiant le fait générateur d'un point de vue purement objectif, en distinguant deux grands groupes :

a) Livraisons de biens.

De manière générale, la livraison de biens est considérée comme un transfert du pouvoir de disposer de biens corporels, même si elle est effectuée par une cession des titres représentatifs de ces biens.

La définition est complétée, dans les grandes lignes, à travers la prise en compte comme biens corporels du gaz, du froid, de l'énergie électrique et d'autres sources d'énergie, ainsi qu'à travers la précision de différentes manifestations du pouvoir de disposer, sans qu'il n'existe de spécificités inhérentes au domaine ferroviaire.

En partant de cette définition, transfert du pouvoir de disposer de biens corporels, et en fonction du cadre territorial où sont destinées ces livraisons, les catégories d'exportations sont exclues du cas d'espèce, étant donné que la territorialité en question se limite au cadre européen, ainsi que les livraisons intracommunautaires, qui ne seront pas soumises à la TVA espagnole, étant assujetties, le cas échéant, à la taxe sur la valeur ajoutée harmonisée applicable au territoire de l'État membre destinataire.

b) Prestations de services.

L'autre grande catégorie permettant de délimiter le champ d'application objectif de la taxe sur la valeur ajoutée est celle des prestations de services, définies comme toute opération soumise à la taxe qui n'est pas considérée comme une livraison de biens, parmi lesquelles sont énoncées en particulier à l'article 11. 2.8° les prestations de services de transport.

En conséquence, en ce qui concerne la prestation de services de transport de voyageurs de type national ou intracommunautaire, il faut se conformer aux règles relatives à la localisation du lieu où l'on entend la prestation de services effectuée pour déterminer la législation applicable.

C'est-à-dire qu'il faut entendre que les prestations de services de transport de voyageurs sont soumises à la LIVA lorsqu'elles sont réalisées sur le TAIE et sinon, c'est-à-dire que si on entend qu'elles sont réalisées sur le TAIF, elles sont soumises aux règles françaises car, par l'application de la règle communautaire, la Sixième directive, une même prestation de service, même

transfrontalière, ne peut être soumise, par l'application des règles de localisation des prestations de services, à la règle fiscale en vigueur dans deux territoires d'application différents.

5 Lieu de réalisation du fait générateur.

Ayant été exposées les différentes manifestations des étapes de production ou de consommation sur lesquelles s'applique la taxe, seules feront partie du fait générateur et seront grevées par la taxe sur la valeur ajoutée espagnole, celles considérées comme étant réalisées sur le TAIE.

Dans le sens inverse, ne feront pas partie du fait générateur et seront grevées sur le TAIF celles considérées comme étant réalisées sur le territoire d'application de la taxe française et seront donc soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

C'est pourquoi le lieu de réalisation du fait générateur, est un élément fondamental lorsqu'il s'agit de déterminer la taxation des opérations ayant été qualifiées auparavant comme des livraisons de biens ou des prestations de services.

La LIVA établit le lieu de réalisation du fait générateur au Titre III, en mettant en oeuvre le cas par cas qui fait une distinction entre les livraisons de biens et les prestations de services, et, en ce qui concerne celles-ci, elle prévoit des règles générales à l'article 69 et des règles spéciales à l'article 70.

Compte tenu de cette réglementation, les cas pouvant être liés au trafic ferroviaire du point de vue espagnol vont être analysés et, pour ce faire, il faut tout d'abord établir les définitions suivantes :

Transport ferroviaire intérieur.

Transport ferroviaire dont le premier point d'embarquement de passagers se trouve sur le territoire d'application de la taxe, TAIE, et le lieu d'arrivée se trouve aussi à un autre point au sein du TAIE.⁶

Transport ferroviaire transfrontalier.

Transport ferroviaire dont le premier point d'embarquement de passagers se trouve sur le territoire d'application de la taxe, TAIE, et le dernier lieu prévu pour le débarquement de voyageurs se trouve sur le TAIF et vice-versa.⁷

Trajet aller-retour.

L'évaluation du lieu d'origine, d'embarquement et de destination, du dernier lieu prévu pour le débarquement de passagers, doit être faite en tenant compte exclusivement des trajets aller et retour, de manière séparée et autonome car, à cet effet, le trajet de retour est considéré comme un transport différent.

Compte tenu de ces paramètres, les lieux de réalisation peuvent être classés comme ci-après :

1.- Prestations de services de transport ferroviaire de voyageurs.

En ce qui concerne le lieu de réalisation des prestations de services de transport de voyageurs par chemin de fer, l'article 70. 1. 2° a) établit que les services de transport de voyageurs par

⁶ Cette définition s'applique à tous les trajets commencés sur le territoire espagnol dont le point de débarquement est aussi inclus dans le territoire espagnol, en considérant le trajet aller et le trajet de retour comme des trajets indépendants.

⁷ Cette définition s'applique aux trajets aller commencés sur le territoire espagnol, se terminant sur le territoire français sans que le voyageur doive changer de train ou descendre sur le territoire espagnol.

Dans le sens inverse, cette définition est appliquée aux trajets retour se terminant sur le territoire espagnol et ayant commencé sur le territoire français.

chemin de fer sont réputés être réalisés sur le TAIE pour ce qui est de la partie du trajet, en considérant individuellement les trajets aller et retour, qui a lieu sur le TAIE et à l'inverse, que les services de transport de voyageurs par chemin de fer ne sont pas réputés être localisés sur le TAIE lorsqu'ils n'ont pas lieu sur le territoire espagnol d'application de la taxe.

C'est-à-dire que les trajets ayant lieu sur le territoire espagnol et en dehors du fait que le lieu de départ du trajet est le territoire français, sont soumis à la TVA espagnole et à l'inverse, les trajets qui ont lieu sur le territoire français, en dehors du fait que le lieu de départ du trajet est le territoire espagnol, sont soumis à la TVA française.

2.- Services accessoires.

En ce qui concerne les services accessoires aux transports comme les chargements et déchargements, les transbordements (le cas échéant) et les services similaires, sont réputés être réalisés sur le territoire d'application de la taxe (TAI) lorsqu'ils sont matériellement exécutés sur le territoire espagnol et que le destinataire est un consommateur final.

Si le service de chargement et de déchargement et les services similaires associés sont destinés à un entrepreneur ou à un professionnel, ils sont réputés être réalisés « à destination », c'est-à-dire au lieu où est établi l'entrepreneur ou le professionnel destinataire de la prestation.

3.- Services de restauration fournis à bord des trains.

Les services de restauration sont ceux consistant en la fourniture d'aliments ou de boissons, préparés ou non, ou des deux, accompagnés de services connexes suffisants permettant leur consommation immédiate et qui sont fournis dans les installations du prestataire (c'est-à-dire à bord du train dans notre cas).

Conformément au règlement UE/282/2011, article 6, il est indispensable que les services soient fournis par le prestataire, par l'exécution de services connexes, pour être considérés comme un service de restauration, car lorsque la fourniture d'aliments ou de boissons n'est pas accompagnée de services connexes, elle n'est pas considérée comme un service de restauration,

mais strictement comme du vending, c'est-à-dire par le biais de distributeurs automatiques inclus dans le moyen de transport.

Pour déterminer où la prestation de services de restauration à bord du train est réputée être réalisée, il faut s'en tenir au trajet parcouru par le train en tenant compte des critères suivants :

- Le trajet parcouru n'est pas du fait du voyageur, mais du propre train.

C'est-à-dire qu'il faut s'en tenir au lieu d'origine et de destination du moyen de transport sur le trajet aller ou retour, pour déterminer s'il s'agit d'un transport intérieur ou intracommunautaire/transfrontalier.

Le lieu de montée à bord du train du voyageur et celui de sa descente ne change rien à la situation, l'essentiel est le trajet que réalise le train.

Dans le présent cas d'espèce, il est fondamental de déterminer à priori le lieu de départ et la destination du train, indépendamment du trajet qu'un passager en particulier réalise.

Comme il a été exposé dans le Rapport n° 12, sur l'analyse technique et économique des services régionaux, les services de type régional et transnational entre Saint-Sébastien et Bayonne sont réalisés par des trains spécifiques qui, en utilisant l'infrastructure du troisième rail, peuvent réaliser le parcours transfrontalier sans changer d'écartement ni de trains, de manière à permettre la continuité du service ferroviaire des voyageurs sans changement de train à la grande vitesse Espagne-France, à travers Irun.

Outre cette connexion à la grande vitesse, le scénario final envisage deux nouvelles liaisons qui permettront tout d'abord, aux trains de voyageurs de rejoindre le réseau français haute performance depuis le centre de Saint-Sébastien sans traverser le nœud Irun-Hendaye, puis d'éviter le passage des trains de marchandises par le centre-ville de Saint-Sébastien en créant un tracé direct depuis Astigarraga jusqu'en France.

Ces liaisons seront compatibles avec les services nationaux actuels, tant en France (services TER de la SNCF) qu'en Espagne (services de banlieue de la RENFE et topo d'EUSKOTREN).

Dans les trois Missions envisagées dans le rapport n° 12, il existe des circonstances particulièrement importantes afin de déterminer la qualification juridique du trajet réalisé par le train et donc la localisation de la prestation de services. Celles-ci sont les suivantes :

Il y aura des trajets fournis par la RENFE de Saint-Sébastien à Irun par le service de banlieue.

Il y aura des trajets fournis par EUSKOTREN de Saint-Sébastien à Hendaye.

Il y aura des trajets fournis par la RENFE de Saint-Sébastien à Bayonne (transfrontaliers) en provenance de l'Espagne (TAIE) à destination de la France (TAIF).

L'évaluation de la règle de localisation des prestations de services de transport ferroviaire de voyageurs prend en compte la provenance et la destination du trajet, aller ou retour. Il faudra donc s'en tenir à ce trajet pour qualifier l'opération de la façon suivante ⁸:

- Les services de restauration fournis à bord des trains en provenance de l'Espagne à destination de la France, seront soumis à la TVA espagnole indépendamment du service fourni avant ou après Hendaye.
- Les services de restauration fournis à bord des trains en provenance de la France à destination de l'Espagne, seront soumis à la TVA française indépendamment du service fourni avant ou après Hendaye.
- Les services de restauration fournis à bord des trains réalisant des trajets aller et retour, Bayonne-Saint-Sébastien seront soumis à la TVA française ou espagnole en fonction du lieu où débute le parcours, que ce soit un trajet aller ou un trajet retour, compte tenu que les trajets aller et retour sont considérés de manière autonome.

⁸ Dirección General de Tributos (Direction générale espagnole des impôts), consultation contraignante du 8 février 2011.

Comme les définitions les plus importantes nous permettant de qualifier fiscalement une prestation de services de transport ferroviaire ont été établies, nous procédons maintenant à l'analyse exhaustive des aspects fiscaux les plus importants du cas énoncé.

6 Aspects fiscaux importants des cas soumis à la taxe.

Dans le cas énoncé, la souplesse qui favorisera le trafic transfrontalier, permettra de faire une distinction entre des trajets aller, des trajets aller-retour et des trajets de retour qui doivent être considérés dans le sens exposé dans les définitions précédentes.

Sont uniquement soumises à la TVA espagnole les prestations de services ferroviaires de transport de voyageurs fournis par la RENFE et pour ce qui est de la partie du trajet qui a lieu à l'intérieur du territoire national, en dehors du fait que le point d'embarquement des voyageurs se trouve dans la zone française sur les trajets de retour, ou bien si le transport a commencé dans la zone espagnole que le point de débarquement se trouve dans la zone française.

La qualité d'entrepreneurs ou de professionnels des usagers est sans pertinence, même si l'acquisition des billets a été faite par des opérateurs touristiques ou des entités intermédiaires et même si le but du voyage est personnel ou s'il est rattaché à l'exercice d'une activité économique.

La qualité de RENFE Operadora en tant qu'entreprise publique ne dénature pas sa qualité d'entrepreneur aux fins de la TVA, la prestation de services de transport de voyageurs est donc soumise à la taxe, indépendamment de quelle est l'entité ferroviaire qui fournit le service, étant donné qu'il est effectivement effectué sur le territoire espagnol.

Le fait générateur de la taxe étant défini, il faut maintenant examiner le reste des aspects fiscaux importants pour déterminer l'impact fiscal pour le prestataire de ce service ou le redevable de la taxe.

6.1 Détermination de l'assiette.

L'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée, détermine la capacité économique faisant l'objet de la taxation qui, dans le présent cas d'espèce, est la manifestation de la consommation qui se produit en raison de la prestation du service.

L'assiette est assimilée au montant total de la contrepartie des opérations soumises à la TVA c'est-à-dire le montant total perçu ou à percevoir, comme la quantité égale aux biens livrés ou aux services fournis, soit tout ce qui doit être remis en échange de la prestation reçue.

Dans notre cas, conformément à l'article 78 de la LIVA, l'assiette de la taxe représente le montant total de la contrepartie du service de transport soumis à la taxe, en dehors du fait qu'il provienne du paiement du voyageur qui reçoit effectivement la prestation ou d'un tiers étranger au voyage.

La CJUE a octroyé à l'assiette le rang de concept communautaire, les législations des états membres devant être harmonisées conformément à ladite assiette type afin de garantir que la manifestation de la consommation soit taxée de façon équivalente dans tous les États membres.

En prenant ce concept comme référence, dans le cas présent d'espèce, la LIVA définit une série de concepts qui, pour leur inclusion ou exclusion, représentent exactement la contrepartie totale du service de transport ferroviaire, pour déterminer l'assiette.

Ainsi, sont réputés être inclus dans l'assiette, compte tenu qu'ils sont inclus dans le concept de contrepartie, les concepts suivants :

- Les frais de commissions, de port et de transport, les assurances et les primes.
- Les subventions liées directement au prix des opérations soumises à la taxe, étant considérées comme telles celles établies en fonction du nombre d'unités livrées ou du volume des services fournis lorsqu'ils sont déterminés avant la réalisation de l'opération.
- Les impôts ou taxes de n'importe quelle nature pesant sur les opérations imposables, sauf la propre TVA.

Ne font pas partie de l'assiette :

- Les intérêts pour le report de paiement du prix sur la partie de ce report correspondant à une période ultérieure à la prestation des services.
- Les montants perçus en raison d'indemnisations, autres que les subventions liées au prix qui, de par leur nature et leur fonction, ne constituent pas une contrepartie ou une compensation des livraisons de biens ou des prestations de services soumises à la taxe.
- Les apports en numéraire, quelle que soit leur dénomination, que les administrations publiques réalisent pour financer la gestion des services publics pour lesquels il n'existe pas de distorsion de concurrence d'une certaine importance, quelle que soit leur forme de gestion.⁹
- Les escomptes ou les ristournes qui peuvent être attestés par tout mode de preuve admis par la loi et qui sont accordés avant ou simultanément au moment de la réalisation de l'opération et en fonction de celle-ci.

Compte tenu des caractéristiques spéciales de l'OSP dans le cas d'espèce, les implications fiscales qui doivent être analysées en priorité afin de déterminer l'assiette, sont celles découlant de l'obtention de la part de l'entreprise ferroviaire prestataire du service transfrontalier du financement nécessaire aux fins de la réalisation de ses objectifs.

6.1.1 Possibilités de financement du service ferroviaire soumis à l'OSP et conséquences fiscales générales en découlant aux fins de la détermination de l'assiette.

À la suite de l'entrée en vigueur de la loi sur les marchés publics, aux fins de la présente affaire, en date du 9 novembre 2017 et en ce qui concerne le reste des aspects qui y sont couverts en

⁹ Cette nouvelle rédaction de l'article 78 de la LIVA est la conséquence de la modification opérée dans la LIVA par la loi espagnole 9/2017 sur les marchés publics, portant transposition dans l'ordonnancement juridique espagnol des directives du Parlement européen et du Conseil 2014/23/UE et 2014/24/UE du 26 février 2014, en vigueur à partir du 9 mars 2018, sauf en ce qui concerne la Dixième disposition finale relative à la modification de l'article 78 de la LIVA en vigueur depuis le 10 novembre 2017.

date du 9 mars 2018, une modification très importante a été introduite relative aux postes faisant partie d'une contrepartie pour déterminer l'assiette de la TVA.

Dans l'exposé des motifs de la loi 9/2017 du 8 novembre 2017 sur les marchés publics, le législateur espagnol a entendu exclure la considération des subventions liées au prix faisant partie de l'assiette de l'impôt, les contributions financières que les administrations publiques apportent à l'opérateur de certains services du secteur public lorsqu'il n'existe pas de distorsion de la concurrence.

En la LIVA, ce concept dit « *apports en numéraire, quelle que soit leur dénomination* » est une meilleure définition que celles précédemment appelées « subventions d'exploitation ».

Dans le cas exposé, l'entreprise ferroviaire qui fournit le service de transport transfrontalier en Espagne soumis aux conditions de l'OSP découlant de l'accord, fournit un service dont le financement autonome est impossible.

Le financement nécessaire inhérent à l'OSP établit des flux monétaires provenant d'une administration publique, celle de l'État compte tenu du scénario législatif actuel, qui seront destinés à l'entreprise ferroviaire fournissant effectivement le service transfrontalier et qui garantiront sa viabilité en termes économiques de fréquence, de nombre de connexions et de qualité.

La qualification juridique de ces flux monétaires comme des subventions liées directement au prix, comme des apports en capital ou comme des subventions autres que les précédentes, a des conséquences fiscales importantes pour la détermination de l'assiette de l'impôt qui doivent être analysées :

6.1.1.1 1.-Subventions directement liées au prix des opérations assujetties.

Comme mentionné auparavant, les subventions établies en fonction du nombre d'unités livrées ou du volume des services fournis sont considérées comme des subventions liées directement au prix lorsqu'elles sont déterminées avant la réalisation de l'opération.

Le concept de subvention liée au prix a été habituellement exposé par la CJUE selon les caractéristiques suivantes ¹⁰:

- Que la subvention constitue une contrepartie totale ou partielle, c'est-à-dire qu'elle couvre totalement le prix de l'opération, ou bien seulement une partie de celle-ci et que le destinataire de l'opération prenne à sa charge le reste du prix, et qu'elle soit établie en fonction des unités livrées ou du volume des services fournis.

L'ACJCE OPW, signale « qu'il est nécessaire que le prix payé par le destinataire soit déterminé de sorte qu'il baisse dans les mêmes proportions que la subvention octroyée au prestataire du service ».

Autrement dit, lorsque la subvention constitue un élément de détermination du prix exigé par le prestataire du service, son montant doit être identifiable comme une contrepartie.

- Que le montant de la subvention soit déterminé avant la réalisation des opérations concernées.
- Que la subvention soit versée par un tiers, généralement une entité publique avec la présence de trois parties, l'opérateur qui réalise la prestation et qui bénéficie de la subvention, les destinataires des opérations et l'entité qui l'accorde.

La LIVA n'a exigé que deux des conditions énoncées par la CJUE, que la subvention soit établie en fonction des unités livrées ou du volume du service et que le montant soit déterminé avant la réalisation des opérations concernées.

Dans ces conditions, les éventuelles subventions perçues pour l'OSP pourraient faire partie de l'assiette de la TVA des opérations assujetties, étant donné que la TVA comme taxe sur la

¹⁰ Affaire C-184/00, du 22-11-01 Office des produits wallons ASBL, ci-après OPW, DGT CV 10-05-2006

consommation ne répondrait pas à l'objectif de recouvrement si une partie du prix ou de la contrepartie ne fait pas partie de l'assiette.

6.1.1.2 - *Apports financiers des administrations publiques.*

Les apports en numéraire, quelle que soit leur dénomination, que les administrations publiques réalisent au prestataire du service ferroviaire pour financer la gestion des services publics pour lesquels il n'existe pas de distorsion de concurrence d'une certaine importance, quelle que soit leur forme de gestion, ne sont pas considérés comme des subventions directement liées au prix.

Nous devons donc comprendre « distorsion de concurrence d'une certaine importance » dans les termes exposés par la Cour de justice de l'Union européenne, dans son arrêt du 19 janvier 2017, *National Roads Authority*, Affaire C-344/15, et résolvant si le non assujettissement à la TVA de ces apports en numéraire dans l'exercice de l'activité peuvent conduire à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

« Ainsi, aux points 39 à 44 de cet arrêt, la Cour signale :

« 39. Il ressort de la jurisprudence de la Cour relative à cette dernière disposition, premièrement, qu'est ainsi envisagé le cas où lesdits organismes exercent des activités qui peuvent l'être aussi, concurrentement, par des opérateurs économiques privés. L'objectif est de garantir que ces derniers ne soient pas désavantagés du fait qu'ils sont taxés alors que ces mêmes organismes ne le sont pas (voir, en ce sens, arrêt du 25 mars 2010, *Commission/Pays-Bas*, C-79/09, non publié, EU :2020 :171, point 90 et jurisprudence citée).

40. Deuxièmement, cette limitation à la règle du non-assujettissement à la TVA des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques n'a qu'un caractère éventuel. Son application comporte une appréciation de circonstances économiques (voir, en ce sens, arrêt du 17 octobre 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, 231/87 et 129/88, EU :C :1989 :381, point 32).

41. Troisièmement, les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché particulier, ainsi que par rapport non seulement à la concurrence actuelle, mais également à la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement théorique (arrêts du 25 mars 2010, *Commission/Pays-Bas*, C79/09, non publié, EU :C :2010 :171, point 91 et jurisprudence citée, ainsi que du 29 octobre 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU :C :2015 :733, point 74).

42. Ne saurait être assimilée à l'existence d'une concurrence potentielle la possibilité purement théorique pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent, qui ne serait étayée par aucun élément de fait, aucun indice objectif et aucune analyse du marché (arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU :C:2008 :505, point 64).

43. Ainsi qu'il découle du libellé de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA et de la jurisprudence relative à cette disposition, l'application de celle-ci suppose, d'une part, que l'activité en cause soit exercée en concurrence, actuelle ou potentielle, avec celle accomplie par les opérateurs privés et, d'autre part, que la différence de traitement entre ces deux activités en matière de TVA conduise à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, laquelle doit être évaluée en tenant compte des circonstances économiques.

44. Il en résulte que la seule présence d'opérateurs privés sur un marché, sans la prise en compte des éléments de fait, des indices objectifs et de l'analyse de ce marché, ne saurait démontrer ni l'existence d'une concurrence actuelle ou potentielle ni celle d'une distorsion de concurrence d'une certaine importance. »

La Cour analyse ensuite les éléments qui doivent être évalués pour apprécier la distorsion de concurrence et conclut, dans le cas analysé dans l'arrêt NRA, que cette distorsion n'est pas appréciée et elle présente les conclusions suivantes :

« 48. Force est de constater que, dans de telles circonstances, l'activité de mise à disposition d'infrastructures routières moyennant acquittement d'un péage, qui ne se limite donc pas à la perception des péages, est accomplie exclusivement par la NRA dans des conditions de nature à garantir, en toutes circonstances, la disponibilité d'un réseau de routes nationales sûr et efficace. Ce faisant, cet organisme assume, de son propre chef ou en cas de retrait de l'opérateur privé, dans le respect d'obligations légales particulières qui ne s'imposent qu'à lui, les fonctions d'exploitation et d'entretien de ce réseau.

49. Par ailleurs, il est constant qu'il n'existe pas de possibilité réelle pour un opérateur privé d'entrer sur le marché en cause, en construisant une route qui pourrait entrer en concurrence avec les routes nationales déjà existantes.

50. Dans ces circonstances, il apparaît que la NRA accomplit son activité de mise à disposition d'infrastructures routières moyennant acquittement d'un péage dans le cadre du régime juridique qui lui est propre. Dès lors, ainsi que l'a également constaté la juridiction de renvoi, cette activité ne peut être considérée comme s'exerçant en concurrence avec celle, exercée par les opérateurs privés, consistant à percevoir des péages sur d'autres routes à péage en application d'un accord avec la NRA en vertu de dispositions législatives nationales. En outre, l'existence d'une concurrence potentielle fait, conformément à la jurisprudence rappelée au point 42 du présent arrêt, également défaut dans la mesure où la possibilité pour les opérateurs privés d'exercer l'activité en cause dans les mêmes conditions que la NRA est purement théorique. Partant, l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA n'est pas applicable à une situation où, comme dans l'affaire en cause au principal, il n'existe pas de concurrence réelle, actuelle ou potentielle, entre l'organisme de droit public concerné et les opérateurs privés. »

Par conséquent, la prestation de service de transport public ne détermine pas une distorsion de concurrence d'une certaine importance dans les conditions signalées.

En conséquence, la subvention soumise à consultation n'est pas considérée comme une subvention directement liée au prix, ni comme une contrepartie à l'opération assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.

6.2 Taux d'imposition.

Conformément aux dispositions de l'article 91 de la LIVA, un taux réduit de 10% est appliqué aux prestations de transport de voyageurs et de bagages.

Les éventuels frais d'émission et de gestion pour l'émission des titres de transport, au cas où ils se produiraient, sont considérés comme des frais accessoires au service de transport et le même taux de 10% leur est appliqué.

Un taux réduit de 10% est aussi appliqué aux services de restauration et en général, à la fourniture d'aliments et de boissons à consommer immédiatement, même s'ils sont préparés sur commande préalable du destinataire.

Ce taux réduit de 10% n'est pas applicable à la vente de boissons alcooliques qui sont soumises au taux général de 21%.

En ce qui concerne les taux d'imposition applicables en France, relatifs aux prestations de services de transport de voyageurs et de bagages, ils sont de 10% tout comme les services de restauration auxquels sont appliqués le même taux de 10% qu'en Espagne.

Cependant en matière de boissons, cette harmonisation de taux n'a pas lieu car, bien qu'en Espagne la distinction repose sur le degré d'alcool, les boissons alcooliques étant soumises au taux de 21% et le reste sans distinction à 10%, dans le cas français elles sont réparties de la manière suivante :

- Boissons alcooliques à emporter, à consommer ou à livrer : 20% (taux général sur le territoire français, sauf la Corse où la consommation d'alcool est soumise au taux de 10%).
- Boissons non alcooliques, y compris les eaux, à consommer immédiatement, servies dans des contenants ne permettant pas leur conservation, tasses, gobelets en carton ou verres en plastique, sont soumises au taux 10%.
- Boissons non alcooliques, y compris les eaux, servies dans des contenants permettant leur conservation, bouteilles, canettes, briques, etc., sont soumises au taux réduit de 5,5%.

Nous pouvons donc en conclure qu'il sera appliqué un taux de 10% à la prestation de services de transport transfrontalier de voyageurs, tant en France qu'en Espagne, le coût final du billet ne sera ni avantage ni lésé pour le taux de TVA applicable de part et d'autre de la frontière.

Tant que les prestations de services ferroviaires se réalisant sur le territoire espagnol sont localisées sur le TAIE, indépendamment de leur destination (se terminant en France) ou de leur provenance (que le trajet commence en France et se termine en Espagne), la distance parcourue sur le territoire espagnol est soumise à un taux de 10% et la distance parcourue sur le territoire français est soumise à un taux équivalent de 10%.

Cependant en ce qui concerne le lieu où le fait générateur est réputé être réalisé pour les spécialités des services de restauration et de catering et étant donné les différences de taux existantes applicables aux boissons, il peut se produire une certaine complexité dans la politique d'établissement du prix des boissons comprises dans ces services ou dans des distributeurs automatiques, car en ce qui concerne la restauration les types sont homogènes.

Il convient de rappeler ici que ces services sont réputés être réalisés au lieu de départ du trajet, peu importe qu'ils se terminent sur le territoire d'un autre État membre et le lieu où ils se sont matériellement effectués, compte tenu du fait que le trajet aller et le trajet de retour sont considérés indépendamment.

Cette complexité apparaît à la lumière de la casuistique suivante :

- Les boissons alcooliques livrées pendant le trajet Saint-Sébastien-Bayonne sont soumises à un taux de 21%, et celles livrées pendant le trajet Bayonne-Saint-Sébastien le sont au taux de 20%.
- Les boissons non alcooliques et les eaux servies en canettes ou dans des bouteilles, par le service de restauration ou dans un distributeur automatique, sont soumises à un taux de 10% sur le trajet aller (Saint-Sébastien-Bayonne) et à un taux de 5,5% sur le trajet retour (Bayonne-Saint-Sébastien).

- Les boissons non alcooliques, les eaux, les cafés, qui sont servis par les services de restauration à consommer immédiatement étant inclus dans les contenants ne permettant pas leur conservation, sont soumis au taux de 10% tant sur le trajet aller comme sur le trajet de retour.

6.3 Exigibilité de la taxe.

L'assujetti est tenu de répercuter le montant de la TVA due, en mettant en marche le mécanisme de calcul du règlement des impôts au moment où la taxe devient exigible.

En ce qui concerne la prestation de services de transport transfrontalier, l'exigibilité a lieu en fonction de l'évènement qui se produit en premier :

- au moment où le service est matériellement effectué, où la prestation du service est exécutée, c'est-à-dire au moment où commence le trajet soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.

- au moment où le paiement anticipé a lieu avant la réalisation du fait générateur, la prestation de service, c'est-à-dire au moment de l'achat et du paiement, en tout ou en partie, du billet.

Dans le cas espagnol, l'assujetti est l'entreprise ferroviaire qui exécute le service de transport pour le trajet qui a lieu sur le territoire espagnol et, dans le cas français, c'est l'entreprise ferroviaire qui exécute ce service de l'autre côté de la frontière.

La prestation de transport ferroviaire transfrontalier doit pouvoir être définie de chaque côté de la frontière en termes objectifs où elle est matériellement effectuée, dont l'indicateur le plus objectif serait la distance parcourue sur chaque territoire.

Comme il a été indiqué dans le **Rapport n° 8** relatif à la billetterie, la continuité du service de transport ferroviaire donnant lieu à cet accord transfrontalier et les différentes connexions entre les réseaux de deux pays favorisant les différentes missions exposées dans le **Rapport n° 12**, se traduira par une multiplicité de titres de transport qui peuvent être achetés par les usagers (aller, retour, aller-retour, abonnements, billets bonifiés, cartes multi-voyage et multi-voyageur) et la politique tarifaire sera certainement là une question complexe.

La technologie utilisée pour permettre à l'utilisateur d'acheter des titres de transport doit fournir, obligatoirement et tout au moins, l'information au système de départ et d'arrivée de chaque titre de transport délivré pour permettre, dans le cas d'une prestation ferroviaire physiquement unique, de déterminer quelle est la partie qui a eu lieu sur le TAIE pour appliquer le taux de 10% espagnol et quelle est la partie du trajet soumise au 10% français, le lieu où le titre de transport a été acheté étant sans importance (*on line* ou physiquement).

Malgré l'égalité des taux, l'entreprise ferroviaire espagnole doit être en mesure de connaître le nombre de prestations de transport réalisées, la partie du prix du billet qui lui correspond et le montant de la TVA proportionnel à ce prix qui doit être réglé et versé au Trésor public espagnol, étant donné que les deux trajets de part et d'autre de la frontière sont soumis à des souverainetés fiscales différentes.

Enfin, il convient de signaler la problématique que la possibilité de retour de billets non utilisés que peut susciter aux fins de la TVA, car le montant dû ayant été exigé au moment de la vente du billet et donc le montant de la taxe en cause, le retour du billet suppose l'obligation de rembourser le prix de celui-ci (en totalité ou avec une retenue) et représente l'obligation de rectifier les montants de la TVA qui étaient dus au moment de l'achat, car autrement, on serait en train de verser des montants appliqués sur la vente de billets qui, finalement, ont été en tout ou en partie, remboursés.

Ce problème de rectification de montants dus peut aussi se poser en France, il serait donc recommandable d'établir une politique commune de retour de billets, si cette possibilité est envisageable.

Le croisement de données dans le système de partage d'information, entre la France et l'Espagne, doit permettre de quantifier les titres de transport vendus, le prix total, le prix correspondant à l'Espagne et à la France, ainsi que le système d'encaissement, de remboursement ou de compensation entre les deux pays, avec indication de l'information exacte des montants de TVA due par chacune des entreprises ferroviaires exécutant matériellement le service.

7 Conclusions et recommandations

I.- Les dispositions normatives de la TVA sont fondées sur la loi 37/1992 du 28 décembre relative à la Taxe sur la valeur ajoutée, ci-après TVA, directement harmonisée par la directive 2006/112 du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et indirectement harmonisée par les règles françaises réglementant la taxe sur la valeur ajoutée.

II.- En Espagne, sont uniquement soumises à la TVA les prestations de services de transport ferroviaires exécutées par des entrepreneurs ou des professionnels et elles sont réputées être réalisées sur le territoire d'application de la taxe espagnole (TAIE).

III.- En France, sont uniquement soumises à la TVA française les prestations de services de transport ferroviaires exécutées par des entrepreneurs ou des professionnels et elles sont réputées être réalisées sur le territoire d'application de la taxe française (TAIF).

IV.- La prestation de service de transport ferroviaire transfrontalier, Saint-Sébastien-Bayonne est effectuée par le biais d'une collaboration entre les autorités compétentes espagnoles et françaises qui vont établir un modèle OSP permettant de garantir la fréquence, la qualité et le prix du trajet.

V.- Indépendamment du modèle de collaboration choisi pour le projet, « *modèle français* » ou « *modèle de contrat unique* », l'entité prestataire du service ferroviaire est considérée comme un entrepreneur ou un professionnel aux fins de TVA, tant en Espagne qu'en France.

VI.- Une même prestation de services de transport ferroviaire ne peut être assujettie simultanément en France et en Espagne, il faut donc établir pour les services transfrontaliers un critère destiné à déterminer l'imposition indirecte applicable à chaque trajet, compte tenu que le trajet aller et le trajet de retour sont considérés de manière indépendante.

VII.- Sont soumis à la TVA espagnole les trajets effectués sur le territoire espagnol en dehors du fait que le lieu du départ du trajet est le territoire français et sont soumis à la TVA française les trajets qui ont lieu sur le territoire français en dehors du fait que le lieu de départ du trajet est le territoire espagnol.

VIII.- L'évaluation du lieu de départ et de la destination du trajet doit se faire en tenant compte du parcours que le train réalise en fonction du titre de transport de l'utilisateur, ce qui peut se faire par des critères objectifs comme par exemple, les kilomètres parcourus.

IX.- Les services accessoires de restauration et le catering suivent une règle de localisation de la prestation différente, ils sont donc considérés comme réalisés sur le TAI et soumis à la TVA espagnole lorsqu'ils sont fournis à bord des trains (indépendamment du parcours que peut faire le voyageur) dont le trajet débute en Espagne et même s'il se termine en France, et qu'ils sont fournis sur le territoire français. À l'inverse, lorsque ces services sont fournis dans un train dont le trajet débute en France et se termine sur le territoire espagnol, ils sont soumis à la TVA française, même s'ils sont fournis sur le territoire espagnol.

X.- L'assiette de la taxe représente le montant total de la contrepartie du service de transport soumis à la taxe, en dehors du fait qu'il provienne du paiement du voyageur qui reçoit effectivement la prestation ou d'un tiers étranger au voyage.

XI.- Sont réputés être inclus dans l'assiette les frais de commissions, les assurances et les primes ainsi que tout autre crédit effectif en faveur de celui réalisant la prestation de service, les subventions liées directement au prix et les impôts et les taxes pesant sur les opérations imposables, sauf la propre TVA.

XII.- Ne font pas partie de l'assiette : les apports en numéraire, quelle que soit leur dénomination, que les administrations publiques réalisent pour financer la gestion des services publics pour lesquels il n'existe pas de distorsion de concurrence d'une certaine importance, quelle que soit leur forme de gestion, les intérêts pour le report du paiement et les escomptes ou les ristournes dûment justifiés et accordés avant ou simultanément au moment de la réalisation de l'opération.

XIII.- Le système de financement nécessaire découlant de l'OSP, peut prendre la forme de subvention liée au prix, d'apports en numéraire réalisés par les administrations publiques pour

financer la gestion de services publics où il n'existe pas de distorsion de concurrence, ou tout autre type d'indemnisations.

XIV.- Du point de vue de la TVA espagnole due pour la prestation de services ferroviaires, il n'est pas indifférent que la subvention soit directement liée au prix ou qu'elle ait une base plus générale, dans la mesure où si ce lien direct au prix est déterminé, le montant de la subvention doit faire partie de l'assiette, et s'il s'agit d'un apport de fonds pour la gestion de services publics, elle ne fera pas partie de cette assiette, pourvu que cette situation ne représente pas une distorsion de compétence.

XV.- Dans ce contexte, la distorsion de compétence doit être comprise en termes de prix, c'est-à-dire si cet apport de fonds est la cause qui permet la prestation et qu'il n'existe pas d'autre opérateur, public ou privé, qui pourrait fournir le service s'il n'est pas subventionné, il y a lieu de comprendre qu'il n'existe pas une telle distorsion.

XVI.- Du point de vue de la TVA acquittée, indépendamment de la qualification juridique que reçoit la subvention ou l'aide octroyée, l'opérateur ferroviaire a le droit de déduire les montants de TVA acquittée correspondant à la prestation de service public.

XVII.- Un taux de 10% est appliqué à la prestation de services de transport, tant sur le territoire espagnol que sur le territoire français, cette entité pourrait donc faciliter l'instauration de prix raisonnablement homogènes sur les trajets transfrontaliers aller-retour.

XVIII.- En ce qui concerne le lieu où le fait générateur est réputé être réalisé pour les spécialités des services de restauration et de catering et étant donné les différences de taux existantes applicables aux boissons, il peut se produire une certaine complexité dans la politique d'établissement du prix des boissons comprises dans ces services ou dans des distributeurs automatiques, car en ce qui concerne la restauration les types sont homogènes.

XIX.- La taxe est due au moment où le service est matériellement fourni ou au moment de l'achat du billet, s'il a été effectué auparavant et indépendamment du lieu ou du moyen par lequel le billet a été acheté.

XX.- L'établissement du droit au retour d'un billet non utilisé pour une raison quelconque, détermine l'obligation de rembourser à l'utilisateur la TVA appliquée dans le billet faisant l'objet d'un échange et implique en outre la rectification fiscale de ce montant, ce qui devra être pris en compte pour l'établissement de la politique commune de retours (en totalité ou avec une retenue) et de remboursements.

XXI.- Le croisement de données dans le système de partage d'information, entre la France et l'Espagne, doit permettre de quantifier les titres de transport vendus, le prix total, le prix correspondant à l'Espagne et à la France, ainsi que le système d'encaissement, de remboursement ou de compensation entre les deux pays, avec indication de l'information exacte des montants de TVA due par chacune des entreprises ferroviaires exécutant matériellement le service.