

LES PIEGES DE LA TVA INTRA-COMMUNAUTAIRE



SOMMAIRE

- I. Les flux de biens
- II. Les prestations de services
- III. Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation
- IV. Conclusion – Questions/réponses



I. LES FLUX DE BIENS



TERRITORIALITE DES LIVRAISONS DE BIENS ENTRE ASSUJETTIS

Il y a lieu de distinguer trois catégories de flux :

- **La vente interne** : Le bien cédé reste dans le pays.
- **L'exportation** : Le bien est transporté d'un pays de l'Union vers un pays tiers.
- **La livraison intracommunautaire** : Le bien est transporté d'un Etat membre vers un autre.
- La localisation et la nationalité de l'acheteur et du vendeur sont indifférentes.

TERRITORIALITE DES LIVRAISONS DE BIENS ENTRE ASSUJETTIS

Exemple:

Un bien est vendu par une société française à une société italienne mais il est livré en France dans le stock que détient la société italienne:

- Il s'agit d'une vente interne assujettie à la TVA française même si le client a communiqué un numéro de TVA italien.
- Il est indispensable que les factures fassent apparaître le lieu de livraison afin de pouvoir vérifier le bien fondé de l'exonération appliquée.



Territorialité des livraisons de biens entre assujettis

- Le principe en livraison intracommunautaire est la taxation dans le pays de destination
- L'exonération dans le pays de départ repose sur deux éléments **cumulatifs** :
 - L'acquéreur est un assujetti qui communique son numéro de TVA dans un autre état membre
 - Le bien quitte le pays du vendeur
- Il est indispensable d'être en possession de la preuve de ces deux éléments.
- Les services logistiques du vendeur doivent anticiper les demandes de l'administration fiscale en conservant les éléments de preuve du transport.



Territorialité des livraisons de biens entre assujettis

- Le « transfert » suit les mêmes règles que la livraison intracommunautaire.
- Le transfert est le déplacement d'un bien d'un pays de la communauté vers un autre état membre sans transfert de propriété.
- Néanmoins des exceptions existent pour les biens destinés :
 - à être utilisés temporairement dans l'autre état membre (outillage)
 - à faire l'objet de travaux ou d'expertise
 - à être montés ou installés

Il est souvent impossible de détecter le transfert sur la base d'éléments comptables



Territorialité des livraisons de biens entre assujettis

- Pour les livraisons intracommunautaires et les transferts, il y a lieu de:
 - - porter l'opération ligne 06 de la déclaration de TVA
 - - établir une déclaration d'échange de biens
- Il doit y avoir une cohérence entre les CA3 et les DEB
- Le transfert implique une immatriculation à la TVA dans le pays de destination



Territorialité des livraisons de biens entre assujettis

La vente en consignation

- Il s'agit d'un régime dérogatoire qui permet d'assimiler à une livraison intracommunautaire une vente malgré un stockage intermédiaire dans le pays de destination:
- Deux conditions doivent être respectées:
 - - La période de stock ne doit pas excéder trois mois
 - - Les biens doivent être stockés physiquement dans les locaux de l'acheteur ⁽¹⁾

Il faut vérifier les conditions d'applications du régime dans le pays de destination

(1) Cette condition n'est plus exigée à compter du 1^{er} septembre 2006 pour les ventes à un client identifié à la TVA en France



Territorialité des livraisons de biens entre assujettis

- **La vente de biens avec installation**

- L'entrée sur le territoire des biens ne constitue pas un transfert.
- Le vendeur non établi en France n'est plus tenu depuis le 1^{er} septembre 2006 d'assujettir à la TVA française la vente des biens montés ou installés dans la mesure où il facture un client identifié à la TVA en France.
- **L'assujettissement à la TVA française reste nécessaire si le client n'est pas identifié.**

TERRITORIALITE DES ACQUISITIONS DE BIENS

Acquisitions entre assujettis – **Règle générale**

Le lieu de l'acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur



TERRITORIALITE DES ACQUISITIONS DE BIENS

Cas habituel : Achat par une société française à une société allemande de marchandises qui lui sont livrées en France :
Acquisition intracommunautaire, autoliquidation de la TVA

Piège : Achat par une société française à une société allemande de marchandises qui lui sont livrées **en Belgique** :

Dans ce cas, la société française est réputée effectuer une acquisition intracommunautaire **en Belgique** →

Conséquence = Obligation de **s'immatriculer à la TVA** en Belgique



TERRITORIALITE DES ACQUISITIONS DE BIENS

Acquisitions entre assujettis – **Règle du « filet de sécurité »** (*safety net*)

Lorsque les biens ne sont pas expédiés ou transportés en France, le lieu de l'acquisition est néanmoins réputé se situer en France si l'acquéreur a donné au vendeur son **numéro d'identification** en France

*(sauf si cet acquéreur peut établir que l'acquisition a été **soumise à la TVA** dans l'Etat membre de destination des biens)*



« **PIEGES** » de la TVA intracommunautaire



AUTREMENT DIT : Il y a des risques d'erreurs chaque fois que :

- Le flux « physique » ...
- ... diffère du flux de facturation

« **PIEGES** » de la TVA intracommunautaire

ILLUSTRATION PRATIQUE :



- Achat par une entreprise française de marchandises à un fournisseur allemand A
- L'entreprise française demande à son fournisseur de livrer directement son client allemand B

« PIEGES » de la TVA intracommunautaire

Conséquence : Possibilité 1



- Le fournisseur allemand a dû normalement appliquer la TVA allemande (livraison en Allemagne)
- L'entreprise française **ne pourra pas récupérer cette TVA allemande**
- Elle a probablement facturé la marchandise à son client allemand en exonération de TVA française, en considérant l'opération comme une livraison intracommunautaire
- Tout ceci ne correspond pas, par ailleurs, aux mouvements répertoriés sur les D.E.B. des entreprises concernées

« PIEGES » de la TVA intracommunautaire

Conséquence : Possibilité 2



- Le fournisseur allemand a pu considérer l'opération comme une livraison intracommunautaire car la société française a **donné son numéro** intracommunautaire FR
- Aucune conséquence immédiate, mais risque en cas de contrôle fiscal : Application par l'administration de l'article 258 C II du CGI : *« le lieu de l'acquisition est réputée se situer en France si l'acquéreur a donné au vendeur son numéro d'identification à la TVA en France et s'il n'établit pas que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'Etat membre de destination des biens »*

« **PIEGES** » de la TVA intracommunautaire

Conséquence : Possibilité 2 (suite)



- Ce risque est important, car les mouvements de facturation ne correspondent pas aux mouvements physiques répertoriés sur les D.E.B des entreprises concernées
- **Conséquence** : l'entreprise française devra acquitter la **TVA française**, sans pouvoir la **recupérer**, car elle ne pourra pas attester par ailleurs que l'opération correspond à une livraison intracommunautaire (ou à une exportation) ultérieure, faute de mouvements physiques en ce sens !

« **PIEGES** » de la TVA intracommunautaire



Précision complémentaire (1)

- En cas de contrôle fiscal, il est possible de se faire rembourser la TVA « redressée » en France
- Il faut pour cela établir que la TVA a bien été acquittée dans le pays en question...
- Il faut donc obtenir *a posteriori* une identification à la TVA, et déposer des déclarations rectificatives dans le pays
- Puis obtention de la restitution de TVA française par voie de **réclamation contentieuse**

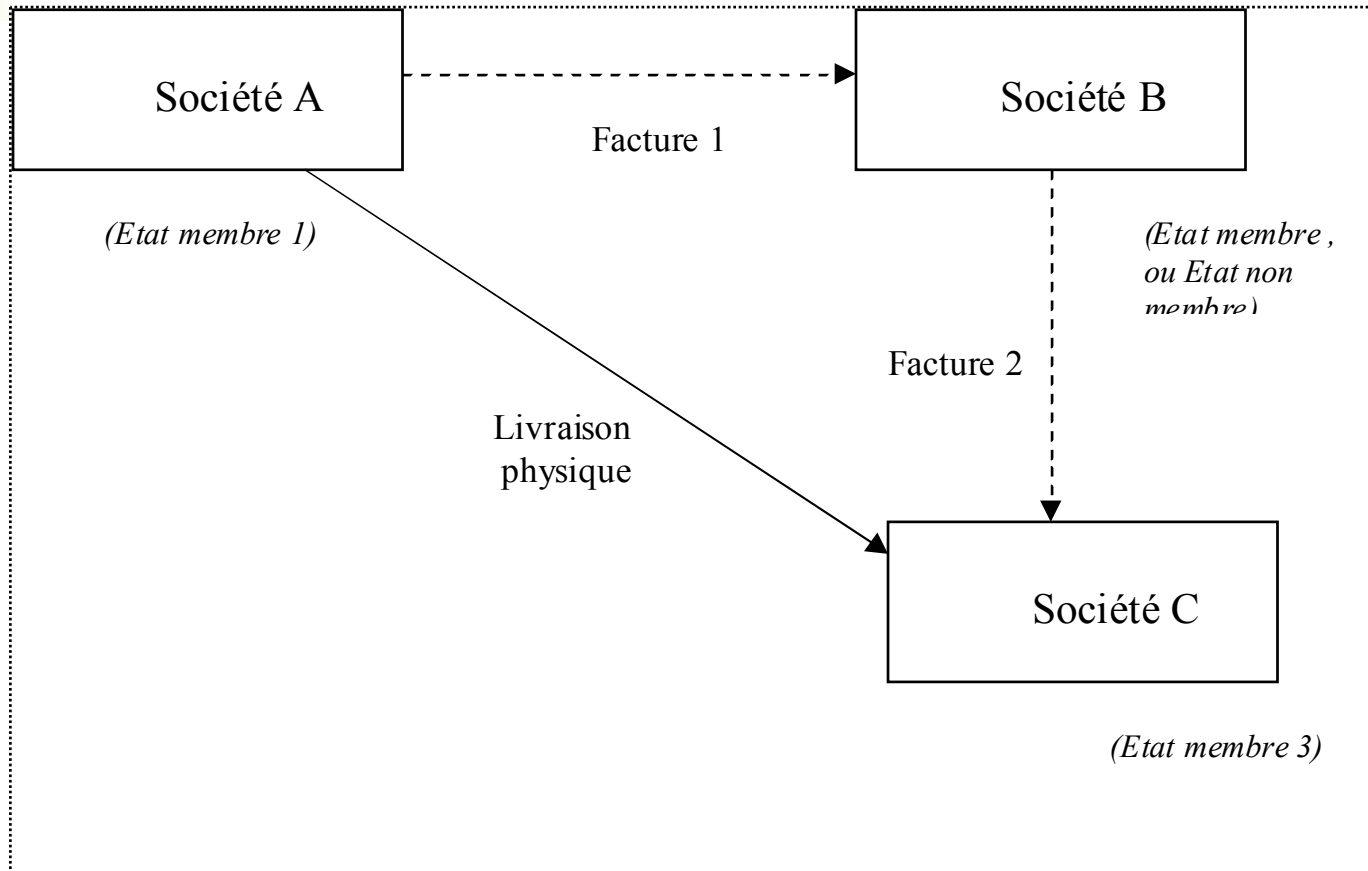
« **PIEGES** » de la TVA intracommunautaire

Précision complémentaire (2)



- Les clients auxquels est facturée de la TVA étrangère pensent souvent que cette TVA est récupérable par la voie de la procédure de **remboursement** « **8^{ème} directive** »
- **Attention** : Cette procédure ne s'applique en réalité que lorsque la société n'effectue **aucune opération imposable** dans le pays étranger en question
- Et ce n'est pas le cas (d'où refus) lorsque la société française se fait transférer à l'étranger la propriété de marchandises, ou lorsqu'elle fait effectuer des travaux à façon sur des marchandises qui ne sont pas réexpédiées vers un autre pays....

OPERATIONS TRIANGULAIRES





OPERATIONS TRIANGULAIRES

Attention aux pièges

- Encore faut-il qu'il s'agisse d'une « véritable » opération triangulaire (trois sociétés dans trois Etats différents)
- **Attention** au formalisme : B doit délivrer une facture comportant son numéro d'assujetti, le numéro d'identification de C, et la mention :
« application de l'article 28 quater, titre E, paragraphe 3 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 modifiée »



LES ENTREPOTS DOUANIERS ET FISCAUX

- Les entrepôts douaniers ne concernent que les marchandises destinées à être importées ou exportées de la communauté.
- Les opérations réalisées sous entrepôts (ventes ou certaines opérations de services telles que le conditionnement) sont exonérées de TVA car les biens ne sont pas considérés être sur le territoire national
- Ces entrepôts sont gérés par la douane



LES ENTREPOTS DOUANIERS ET FISCAUX

- Les entrepôts fiscaux ne concernent que les biens négociés sur un marché à terme international et non destinés à être livrés au commerce de détails
- Il s'agit notamment:
 - **Etain, cuivre, nickel**
 - **Céréales, fèves de cacao**
 - **Huiles minérales**



LES ENTREPOTS DOUANIERS ET FISCAUX

- Les entrepôts fiscaux permettent la négociation de matières premières sans déplacement en évitant que chaque intervenant ne doive s'identifier à la TVA dans le pays de stockage.
- C'est celui qui fait sortir la marchandise de l'entrepôt qui doit déclarer le flux
- Le titulaire de l'entrepôt doit obtenir une autorisation préalable et est tenu à certaines obligations (registre, double des factures...)



SITUATIONS PARTICULIERES

- **Les PBRD**
- **Les opérations avec les particuliers**
- **Les moyens de transport**

REGIMES SPECIAUX : PBRD

Régime applicable aux « **P.B.R.D.** » : Personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire



- Lorsqu'elles réalisent des opérations intracommunautaires d'un montant ne dépassant pas **10 000 € par an**, certains organismes peuvent s'abstenir de se taxer sur leurs acquisitions intracommunautaires
- La TVA est alors facturée par le fournisseur étranger (TVA du pays de départ)

REGIMES SPECIAUX

Personnes concernées, bénéficiant d'un régime dérogatoire =



- Personnes morales non assujetties à raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée
- Assujettis ne réalisant que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction
- Exploitants agricoles au remboursement forfaitaire

REGIMES SPECIAUX

Exceptions au régime dérogatoire des PBRD :

➤ Moyens de transport neuf



➤ Produits soumis à accises



REGIMES SPECIAUX : Ventes à distance



Régime spécial des « **ventes à distance** »

- Dans la mesure où les **particuliers** ne disposent pas de numéro d'identification, et où donc, les ventes qui leur sont faites doivent supporter la TVA du pays de départ ...
- Il existe un risque de transfert de matière imposable (ventes par correspondance aux particuliers localisées massivement dans un pays à « faible taux de TVA »)...

REGIMES SPECIAUX



Régime spécial des « **ventes à distance** » (suite)

- Le seuil en question est fixé pour chaque Etat membre de destination des livraisons
- En France, ce seuil est de 100 000 € HT
- Idem pour l'Allemagne, l'Autriche, le Luxembourg et les Pays-Bas
- D'autres seuils existent pour les autres pays (ex. 35 000 pour l'Espagne, la Belgique et de nombreux pays de l'Est, 70 000 £ pour le Royaume-Uni, 27 889 € pour l'Italie)

REGIMES SPECIAUX

Régime spécial des « **ventes à distance** » (suite)
Conséquence en France :



- Un **vendeur étranger** doit s'immatriculer en France et acquitter la TVA française si le montant annuel de ses ventes en France dépassent 100 000 € HT
- Un **vendeur français** paiera la TVA française s'il vend, par exemple, pour 30 000 € de marchandises annuelles en Allemagne, mais devra payer la TVA allemande si ses ventes atteignent, par exemple, 150 000 €
- Dans tous les cas, le vendeur peut **opter** pour une imposition dans l'Etat membre de destination

REGIMES SPECIAUX : Véhicules

Autre régime spécial : les **échanges intracommunautaires de moyens de transport neufs**

- Les achats par des **particuliers** ou par des PBRD doivent obligatoirement être soumis à la TVA dans l'Etat membre de **destination**





II. LES PRESTATIONS DE SERVICES



TRAVAUX SUR BIENS MEUBLES CORPORELS

Il s'agit principalement des opérations d'expertise, de réparations et de travail à façon.

Il faut distinguer deux aspects:

- La notion de transfert c'est-à-dire l'obligation éventuelle du donneur d'ordre de s'identifier à la TVA dans le pays de réalisation de l'opération
- la territorialité du service c'est-à-dire le pays de taxation du service et les modalités de paiement de la TVA



TRAVAUX SUR BIENS MEUBLES CORPORELS

Concernant le transfert, celui-ci interviendra à chaque fois que les biens concernés ne reviennent pas dans le pays du donneur d'ordre.

Exemple: Une entreprise française envoie des pièces destinées à être traitées en Italie

Si ces pièces reviennent en France après ce travail c'est un non transfert, la société française devra juste servir un registre et la partie statistique de la DEB

Si les biens restent en Italie ou sont expédiés vers un autre état membre, la société française devra **s'identifier à la TVA** en Italie et constater un transfert (CA3, DEB).



TRAVAUX SUR BIENS MEUBLES CORPORELS

Concernant la territorialité de la prestation de services, le principe est le suivant:

- la taxation a lieu dans le pays de réalisation du service

SAUF SI

- les biens quittent le pays après la prestation

ET

- le donneur d'ordre fournit au prestataire un numéro de TVA dans un autre état membre.

Dans le dernier cas il y a taxation dans le pays du donneur d'ordre, le prestataire facture hors taxe et de donneur d'ordre autoliquide la TVA



TRAVAUX SUR BIENS MEUBLES CORPORELS

Exemple:

Un donneur d'ordre français envoie en Italie des biens pour être réparés.

- Si les biens reviennent en France et que le donneur d'ordre français a communiqué son numéro en France, la société italienne facturera hors taxe et le donneur d'ordre autoliquidera la TVA française sur sa CA3. La situation sera la même si les biens partent dans un autre état membre
- Si les biens restent en Italie, le prestataire facturera avec TVA Italienne



TRAVAUX SUR BIENS MEUBLES CORPORELS

On remarquera que si les biens partent vers un autre état membre, la société française devra constater un transfert et donc s'identifier à la TVA en Italie.

Elle aura alors le choix de communiquer son numéro italien au prestataire local qui facturera alors avec TVA italienne.

Ces opérations impliquent une description très précise des flux, une vérification des éléments factuels avec les services techniques et logistiques de l'entreprise

Une mise au point préalable entre le prestataire et le donneur d'ordre est vivement recommandée



LE TRANSPORT DE BIENS

Il y a lieu de distinguer au regard de la TVA trois types de transport de biens

- Le transport national
- Le transport international
- le transport intracommunautaire

Le transport intracommunautaire se caractérise par un point de départ et un point d'arrivée situés dans deux états membres différents **sauf pour les transports d'approche.**

Le transport d'approche est assimilé à un transport intracommunautaire dans la mesure où le contrat prévoit expressément qu'il constitue un regroupage de marchandises ou une sous-traitance dans le cadre d'un contrat de transport intracommunautaire.



LE TRANSPORT DE BIENS

Le principe est:

- la taxation dans le pays du départ

Sauf

- Lorsque le preneur fournit au transporteur un numéro de TVA dans un autre état membre. Dans ce cas le transport est taxable dans le pays du preneur

Le principe de l'autoliquidation s'applique sauf si le transporteur et son client sont situés dans le même pays



LE TRANSPORT DE BIENS

Exemple:

Un transporteur français enlève des marchandises en Allemagne pour les livrer aux Pays Bas.

Si le client lui communique un numéro néerlandais, le transporteur français facture hors taxe et le client autoliquide la TVA néerlandaise.

Si le client lui communique un numéro de TVA français, le transporteur facture de la TVA française.

Si le client ne communique pas de numéro de TVA (déménagement d'un particulier), le transporteur doit facturer de la TVA allemande, pays de départ du transport. Il devra le cas échéant s'identifier en Allemagne.

Le numéro de TVA communiqué par le client est donc déterminant



LES MANDATAIRES ET REPRESENTANTS FISCAUX

Les entreprises étrangères qui réalisent des opérations taxables en France sans y être établies doivent s'identifier à la TVA en France

Pour les non communautaires le recours à un représentant fiscal est obligatoire

Pour les entreprises communautaires, le représentant fiscal n'est plus nécessaire depuis le 1^{er} Janvier 2002

L'entreprise étrangère peut s'identifier directement mais la nomination d'un mandataire est possible



LES MANDATAIRES ET REPRESENTANTS FISCAUX

Le mandataire est nommé par l'entreprise étrangère sur la base d'un contrat:

Celui-ci doit définir avec précision:

- l'étendu des pouvoirs (simple établissement des déclarations, signature de celles-ci, voir paiement de la TVA)
- les transferts et le mode de vérification des informations
- un calendrier à respecter



LES MANDATAIRES ET REPRESENTANTS FISCAUX

Le mandataire n'est pas responsable vis-à-vis de l'administration contrairement au représentant fiscal.

Sa responsabilité ne résulte que du contrat avec son client.

Il est fortement recommandé de mettre en place des procédures permettant de vérifier l'exhaustivité des informations transmises.

Le mandataire a souvent une situation ambiguë entre le rôle de conseil et celui de simple déclarant.



III. LES NOUVELLES DISPOSITIONS RELATIVES A L'AUTOLIQUIDATION



Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

L'article 94 de la loi de finances rectificative pour 2005 a modifié l'article 283-1 du CGI

Ces nouvelles dispositions ont été commentées par une instruction administrative du 23 juin 2006 (3 A-9-06)

Ce texte crée une nouvelle exception au principe selon lequel le redevable est celui qui réalise l'opération imposable

Entrée en vigueur : **Le 1^{er} Septembre 2006**

Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

Avant cette évolution l'autoliquidation était limitée à certaines opérations :

- ❑ les acquisitions intracommunautaires
- ❑ les prestations immatérielles visées à l'article 259 B du CGI
- ❑ les prestations de transport, les prestations des intermédiaires transparents ainsi que les travaux et expertises sur biens meubles corporels.

Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

- Les étrangers qui étaient redevables de la TVA en France devaient :
 - pour un non communautaire, nommer un représentant fiscal
 - pour un communautaire, s'identifier directement ou nommer un mandataire

Afin d'éviter la fraude, il a été décidé de modifier cette situation en désignant comme redevable l'acheteur des biens ou le preneur de la prestation de services.



Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

- A compter du 1^{er} septembre 2006, **les étrangers non établis** en France ne pourront plus facturer de TVA française à un autre assujetti identifié à la TVA en France.
- Il y a création d'une ligne spéciale dans le cadre A de la déclaration CA 3 pour l'autoliquidation
- Cette évolution ne concerne pas la TVA immobilière, les locations de locaux nus taxables sur option, les opérations relatives à la TVA sur marge ou encore aux déchets neufs d'industrie.



Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

Certaines entreprises étrangères peuvent donc **ne plus avoir besoin de s'identifier** à la TVA en France,

- ✓ mais elles risquent d'être en situation de crédit de TVA
- ✓ ou de voir leur situation changer en fonction du statut de leur client.



Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

- Un étranger non établi achète du matériel en France et le revend sur le territoire français.
- S'il revend à un client identifié à la TVA ou établi en France, il ne sera pas tenu de s'identifier à la TVA en France mais il sera en situation de crédit et devra faire une demande de remboursement.
- S'il revend le matériel à un non assujetti, ou s'il réalise une livraison intracommunautaire (ou une acquisition) à partir de la France, il devra s'identifier à la TVA.



Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

- Cette nouvelle législation peut entraîner des situations de **risque** :
 - Connaissance de la situation de son client
 - Être en mesure de faire la différence pour le fournisseur entre **identifié** et **assujetti**

Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

Mesures de « simplification »

Il est prévu la possibilité de convenir contractuellement que le vendeur ou le prestataire de services soit redevable de la taxe. Néanmoins le client reste solidaire du paiement de la taxe dont il doit vérifier qu'elle a été déclarée et acquittée

Un assujetti établi en France dit « **répondant** » doit en outre être nommé et accrédité par les services des impôts afin d'être le garant du paiement de la taxe par le vendeur ou le prestataire de services

Une entreprise ne peut avoir qu'un seul répondant.



Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

- La condition de localisation du stock chez le client est supprimée dans le cadre du régime de vente en consignation
- Le défaut d'autoliquidation est sanctionné par une amende de 5% si la TVA est déductible, ou par les intérêts de retard de droit commun dans le cas contraire
- La TVA facturée à tort par le fournisseur n'est pas déductible.



Les nouvelles dispositions relatives à l'autoliquidation

- Il est conseillé, d'adresser aux clients une **lettre** leur précisant le statut au regard de la TVA de leur fournisseur, et le traitement fiscal qui en résulte
- Il faut porter une **mention sur la facture** précisant que la TVA est due par le client, et faire référence à **l'article 283-1 du CGI** ou à **l'article 21.1.a de la sixième directive**.