



# Les pièges de la TVA intracommunautaire

---

**Ordre des Experts-comptables**

**Région Paris Ile-de-France**

**Commission Europe**

Mercredi 18 juin 2008

**Olivier BOURDEAU**

Avocat à la Cour

**Hervé KRUGER**

Expert-comptable



# PRESENTATION DES INTERVENANTS

---

## Olivier BOURDEAU

est Avocat à la Cour, spécialisé en droit fiscal

Après 5 ans passé chez *KPMG Fidal*, il a intégré en 1991 le cabinet *Landwell* (cabinet correspondant de *PriceWaterhouseCoopers*). Il est devenu associé au sein du groupe TVA de ce cabinet, qu'il a quitté en 2004 pour créer son propre cabinet (Paris)

Il intervient maintenant dans tous les domaines de la fiscalité même si la TVA représente encore une part importante de son activité

*[olivier.bourdeau@wanadoo.fr](mailto:olivier.bourdeau@wanadoo.fr)*



# PRESENTATION DES INTERVENANTS

---

## Hervé KRUGER

est diplômé de l'Institut d'Etudes Politiques de Paris, docteur en droit et diplômé d'expertise-comptable

Après des débuts dans l'audit, il a exercé pendant plus d'une dizaine d'années en tant qu'Avocat spécialiste en droit fiscal, au *Bureau Francis Lefebvre* puis au sein du cabinet *Ernst & Young*

Depuis 2001, il est expert-comptable et Commissaire aux comptes, associé du cabinet *AVVENS GALET OLDRA* à Annecy (74)

[hkruger@avvens.com](mailto:hkruger@avvens.com)



# SOMMAIRE

---

- I. Les flux de biens
- II. Les prestations de services
- III. Conclusion – Questions/réponses



# I. LES FLUX DE BIENS



# LE TERRITOIRE DE LA COMMUNAUTE EUROPENNE

---

**La Communauté Européenne c'est :**

**Jusqu'au 31 mars 2004 : 15 membres**

**Au 1<sup>er</sup> avril 2004 : 10 nouveaux membres**

**Au 1<sup>er</sup> janvier 2007 : 2 nouveaux membres**

Aujourd'hui 27 Etats membres, ce qui représente au niveau économique des flux intracommunautaires de biens estimés à 2 400 milliards d'euros



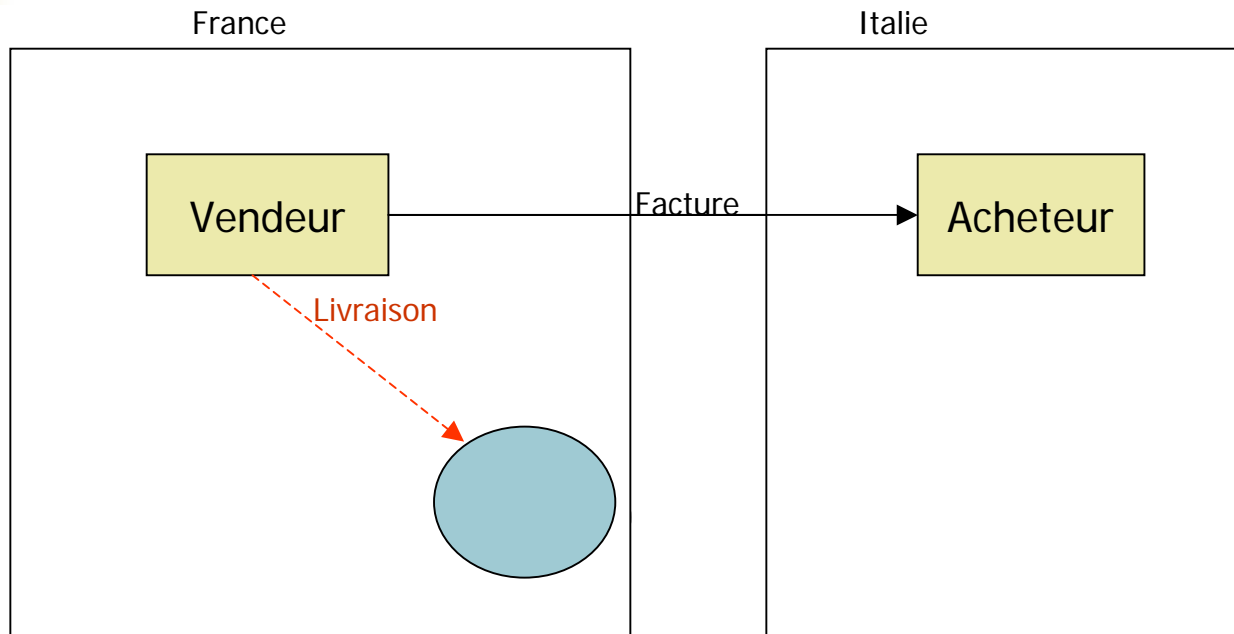
# TERRITORIALITE DES LIVRAISONS DE BIENS ENTRE ASSUJETTIS

---

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



- 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 Etat 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 Etat membre sans transfert de propriété.
- Néanmoins des exceptions existent pour les biens destinés :
  - à être utilisés temporairement dans l'autre Etat 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 (DEB)
- 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:
- Une condition doit être respectée<sup>(1)</sup> :
  - La période de stockage ne doit pas excéder trois mois

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

Le non respect de cette condition implique l'immatriculation du vendeur dans le pays de destination.

(1) Avant le 1<sup>er</sup> septembre 2006 les biens devaient en outre être stockés physiquement dans les locaux de l'acheteur



# Territorialité des livraisons de biens entre assujettis

---

## La vente de biens avec installation

- L'entrée des biens sur le territoire ne constitue pas un transfert.
- Le vendeur non établi en France n'est plus tenu depuis le 1<sup>er</sup> 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

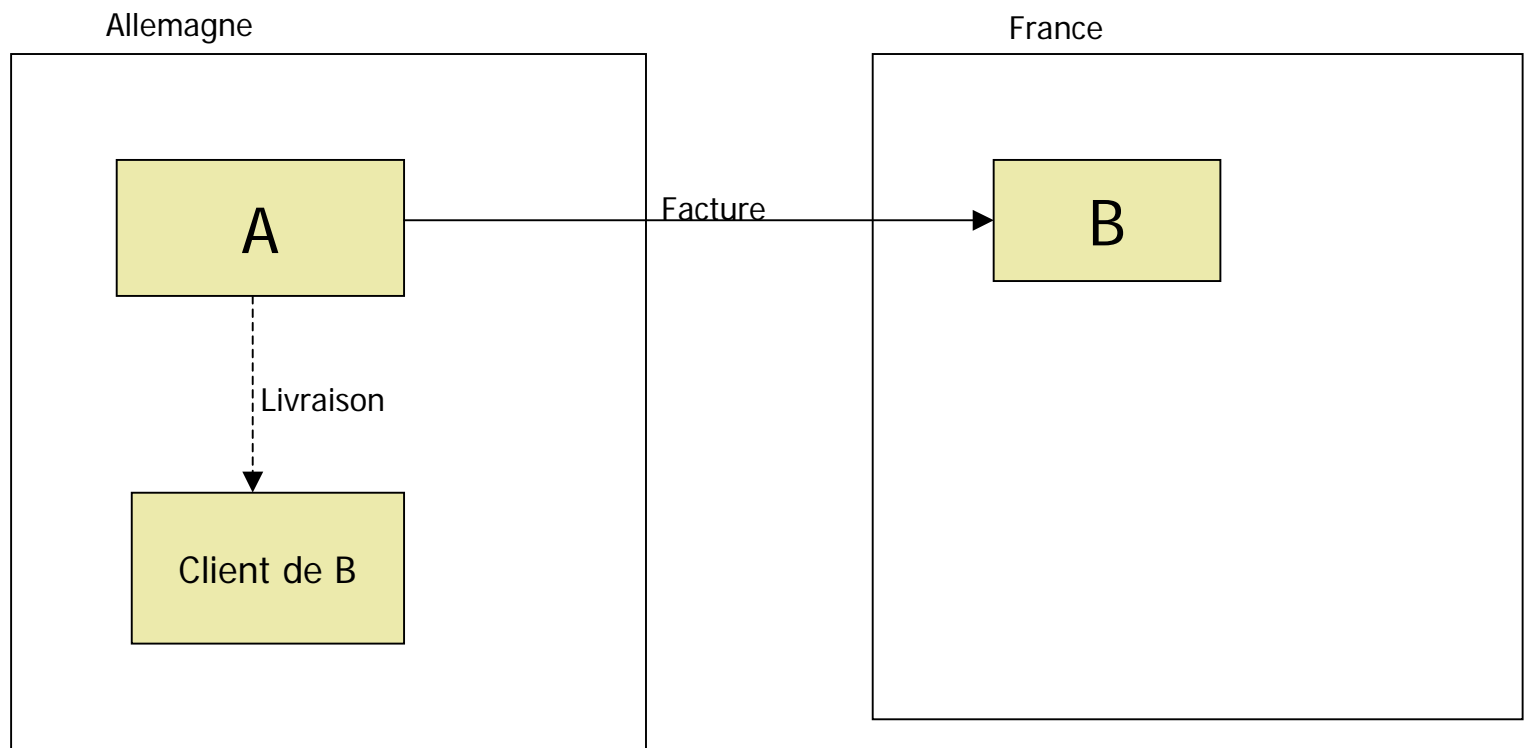
# « PIEGES » de la TVA intracommunautaire

## 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



# « PIEGES » de la TVA intracommunautaire

## Conséquence : Possibilité 1



- Le fournisseur allemand a dû normalement appliquer la TVA allemande (livraison en Allemagne)
- 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
- La société française aura des difficultés à récupérer la TVA Allemande

# « 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**

# « 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**

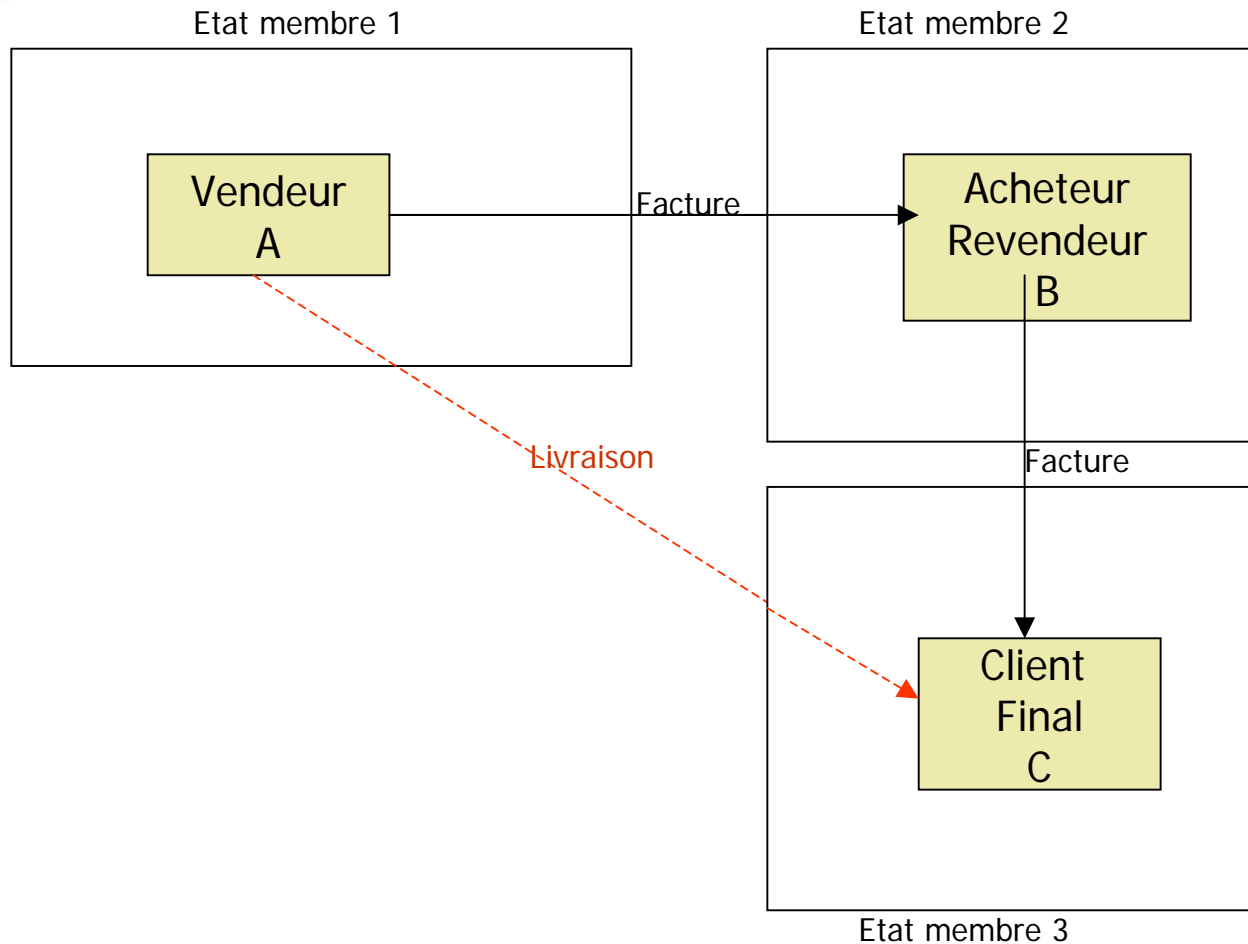
# « PIEGES » de la TVA intracommunautaire

## 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<sup>ème</sup> directive »**
- **Attention** : Cette procédure ne s'applique que lorsque la société n'effectue **aucune opération imposable** dans le pays étranger en question
- Cette situation devient plus commune avec les dispositions relatives à l'auto-liquidation mais ce n'est pas systématique.

# 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 et les ventes à distance**
- **Les opérations avec les particuliers**
- **Les moyens de transport**



# Les PBRD

---

**Personnes** concernées, bénéficiant d'un régime dérogatoire

=



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

# REGIMES SPECIAUX : Ventes à distance



- Se sont les ventes de biens hors moyens de transport neufs et produits soumis à assises vendus:



- à des personnes physiques non assujetties
- à des PBRD



La livraison est organisée par le vendeur, ce n'est pas une « vente en boutique »

# 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 des entreprises localisées dans un pays à faible taux de TVA)...

# REGIMES SPECIAUX



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

- Un seuil 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 :

- Au dessus de ce seuil de vente, le **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
- Inversement un **vendeur français** paiera la TVA française s'il vend, par exemple, pour 30 000 € de marchandises annuelles en Allemagne, mais devra collecter la TVA néerlandaise si ses ventes atteignent par exemple 150 000 € vers ce pays
- Dans tous les cas, le vendeur peut **opter** pour une imposition dans l'Etat membre de destination





## REGIMES SPECIAUX : PBRD

---



- Les PBRD peuvent être assimilées à des assujettis soit par l'exercice d'une **option** soit si leurs acquisitions dépassent **10 000 € par an**
- Dans ce cas, il leur est attribué un numéro, et c'est le PBRD qui collecte la TVA locale.
- Ils n'ont pas pour autant un droit à déduction.

# REGIMES SPECIAUX

**Exceptions** au régime dérogatoire des PBRD :

➤ Moyens de transport neuf



➤ Produits soumis à accises



# 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 Etat membre, la société française devra **s'identifier à la TVA** en Italie et constater un transfert (CA3, DEB).

Elle devra ensuite déclarer l'expédition des biens vers l'autre Etat membre à partir de l'Italie.



# 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 Etat membre.

Lorsque ces deux conditions sont remplies, 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 si le donneur d'ordre français a communiqué son numéro de TVA en France, la société italienne facturera hors taxe et le donneur d'ordre autoliquidera la TVA française sur sa CA3. La territorialité sera la même si les biens partent dans un autre Etat membre (mais obligation de s'identifier)
- 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 Etat membre, la société française devra constater un transfert et donc s'identifier à la TVA en Italie.

Elle aura alors le choix de communiquer soit son numéro de TVA français, soit son numéro italien au prestataire local. Dans ce dernier cas le prestataire facturera 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

Il existe des mesure de simplification en cas d'utilisation de deux façonniers successifs.



# 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 Etats 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 Etat 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

Preneur (client du transporteur)	Pays de taxation	Redevable
Identifié dans le même Etat membre que celui de départ	Pays de départ	. <b>Prestataire</b> s'il est établi dans le même Etat membre que celui de départ
		. <b>Preneur</b> dans le cas contraire
Identifié dans un autre Etat membre que celui de départ	Pays d'identification du preneur	. <b>Prestataire</b> s'il est établi dans le pays d'identification du preneur
		. <b>Preneur</b> dans le cas contraire
Non identifié	Pays de départ	<b>Prestataire</b> (obligation de s'identifier dans le pays de départ)



# 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 INTERMÉDIAIRES EN VENTE DE BIENS

Il faut distinguer deux types d'intermédiaires :

- les intermédiaires dits **opaques** qui agissent en leur nom mais pour le compte de leur mandant

*Ils sont traités au regard de la TVA comme des acheteurs revendeurs*

- les intermédiaires **transparents** qui agissent au nom et pour le compte de leur mandant

*Ils sont rémunéré par une commission. Celle-ci est imposable au regard de la TVA dans le pays de l'opération principale sauf si le preneur (le mandant) a communiqué son numéro de TVA dans un autre Etat membre*

*Dans ce cas il y a taxation dans le pays du mandant par auto-liquidation par ce dernier*

# LES PRESTATIONS IMMATERIELLES



Il s'agit principalement des prestations suivantes:

- Cessions ou concessions de brevets licences, marques ...
- Locations de biens meubles corporels (hors moyens de transport)
- Prestations de publicité
- Prestations des conseillers, ingénieurs, **experts-comptables** ...
- Traitements de données et fournitures d'informations
- Opérations bancaires et d'assurance
- La mise à disposition de personnel
- Les intermédiaires dans ces prestations
- Prestations de télécommunication, radiodiffusion et télévision
- Prestations fournies par voie électroniques

# LES PRESTATIONS IMMATERIELLES



Il y a taxation dans la pays du prestataire du service.

Cependant il y a taxation dans le pays du preneur du service lorsque celui-ci est un assujetti qui a communiqué son numéro de TVA dans un autre Etat membre.

Celui-ci doit alors auto-liquider la TVA

Le principe de l'auto-liquidation a été étendue aux autres services à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2006.



# Les nouvelles dispositions relatives à l'auto-liquidation

---

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'auto-liquidation

---

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'auto-liquidation

---

- A compter du 1<sup>er</sup> septembre 2006, **les étrangers non établis** en France **ne peuvent plus facturer de TVA** française à un autre assujetti identifié à la TVA en France.
- 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



# Les nouvelles dispositions relatives à l'auto-liquidation

---

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'auto-liquidation

---

- 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'auto-liquidation

---

- 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'auto-liquidation

---

- 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**.



# Les nouvelles dispositions relatives à l'auto-liquidation

---

## 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'auto-liquidation

---

- Le défaut d'auto-liquidation 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.