



La référence du droit en ligne



Territorialité et régime des livraisons de
biens meubles corporels : AIC, LIC,
importation, exportation (cours)

Table des matières

Table des matières	2
Introduction.....	3
I – Les livraisons de biens entre la France et les pays tiers	4
Les importations (art. 291 et 293 A bis du CGI)	4
Les exportations (art. 262-I du CGI et 74 Annexe III du CGI).....	5
II – Les livraisons de biens entre la France et les autres Etats membres de l’Union européenne.....	6
Les acquisitions intracommunautaires (art. 256 bis-1° et 3° du CGI)	6
Les livraisons intracommunautaires (art. 256-II du CGI).....	7
Les hypothèses particulières d’acquisitions intracommunautaires.....	8
1 – Les AIC réalisées par des PBRD (art. 256-bis-I-2° du CGI).....	8
2 – Les AIC de moyens de transports neufs (art. 256 bis et 298 sexies du CGI).....	8
3 – Le cas des ventes à distance	8

Introduction

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, les échanges entre la France et les autres pays obéissent à des règles particulières. Ces dernières varient selon que l'opération a lieu avec des pays membres de l'Union européenne (UE) ou avec des pays tiers à l'UE. Il importe, alors, de définir les différentes composantes de ces trois entités. Ainsi, le territoire français comprend la France continentale, la Corse et Monaco. Le territoire communautaire comprend, lui, les 27 pays membres de l'UE, et les pays tiers correspondent à tous les pays non membres de l'UE auxquels sont assimilés les Territoires d'outre-mer (TOM). Notons, enfin, que, pour l'application de la TVA, les cinq Départements d'outre-mer (DOM) sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine et aux autres Etats membres de l'UE.

L'analyse des livraisons de biens entre la France et les autres pays impose donc de distinguer les échanges avec les pays tiers et ceux avec les autres Etats membres de l'Union européenne, avec, dans chacune de ces deux hypothèses, deux types d'opérations : l'une d'entrée sur le territoire français, l'autre de sortie. Ainsi, en cas d'échanges avec les pays tiers, l'on distingue les importations et les exportations : les premières sont des opérations imposables par disposition expresse de la loi, quand les secondes constituent des opérations exonérées (I). Seconde hypothèse : les échanges intracommunautaires (II). Ici, l'uniformisation des règles en matière de TVA n'a été que partielle : ainsi, si les ventes aux particuliers ou non redevables sont taxées, sauf exception, dans le pays de départ, les livraisons entre assujettis sont, pour éviter toute distorsion de concurrence, taxées dans le pays de destination. Concrètement, à l'intérieur de l'UE, tout échange de biens entre assujettis s'analyse en une livraison intracommunautaire (LIC) pour le vendeur et une acquisition intracommunautaire (AIC) pour l'acquéreur. La première est exonérée dans le pays du vendeur, quand la seconde est taxée dans le pays de destination du bien. Il faut, cependant, noter qu'au-delà du régime général applicable aux AIC, certaines d'entre-elles obéissent à des règles particulières : il en va ainsi des AIC réalisées par les personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD), des AIC de moyens de transports neufs, et des ventes à distance à destination des particuliers.

I – Les livraisons de biens entre la France et les pays tiers

Les importations (art. 291 et 293 A bis du CGI)

⌘ Les importations sont des opérations situées dans le champ d'application de la TVA et imposables par une disposition expresse de la loi (art. 291 du CGI). Concrètement, il y a importation en cas d'introduction en France d'un bien en provenance d'un Etat ou d'un territoire n'appartenant pas à l'Union européenne. Et, c'est le passage de la frontière qui constitue en lui-même un acte imposable, dès lors que le produit importé est soumis à la TVA sur le marché intérieur. Les importations nécessitent, par ailleurs, le dépôt d'une déclaration d'importation à la douane (DAU) qui est le service compétent pour l'assiette et le recouvrement de la TVA à l'importation.

⌘ L'analyse du régime des importations appelle les remarques suivantes :

- le lieu d'imposition est réputé se situer en France.
- l'exigibilité a lieu au moment de l'introduction du bien sur le territoire français, c'est-à-dire, concrètement, au moment des opérations de dédouanement.
- la base d'imposition inclue, en plus de la valeur transactionnelle du bien, les droits et taxes perçus à l'importation, tels que les droits de douanes, et les frais accessoires, tels que les frais de transport, intervenant jusqu'au premier lieu de destination des biens.
- le taux est celui applicable au produit en France.
- le redevable est la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation, même si le déclarant en douane est solidairement tenu au paiement de la TVA.
- enfin, la TVA acquittée à l'importation est déductible dans les conditions de droit commun.

Les exportations (art. 262-I du CGI et 74 Annexe III du CGI)

⌘ Il y a exportation en cas de livraisons biens meubles corporels expédiés ou transportés hors de France vers un pays ou un territoire non membre de l'UE. Il s'agit d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA et localisées en France, mais exonérées si trois conditions cumulatives sont remplies :

- expédition ou transport réel des biens hors du territoire français.
- inscription explicite en comptabilité.
- justification de la sortie des biens par un DAU visé par les services douaniers de sortie du territoire communautaire ou tout autre moyen de preuve.

⌘ Notons, pour conclure, que la TVA ayant grevé le prix des éléments constitutifs des biens exportés reste déductible même si l'opération aboutit à la réalisation d'une opération exonérée.

II – Les livraisons de biens entre la France et les autres Etats membres de l’Union européenne

La construction européenne a, en ce domaine comme en bien d’autres, imposé une harmonisation des règles applicables aux différentes taxes sur la valeur ajoutée existant sur le territoire communautaire. Cependant, l’uniformisation actuelle des règles applicables en matière de TVA n’est que partielle. Ainsi, si les ventes aux particuliers ou non redevables sont taxées, sauf exception, dans le pays de départ et suivent le principe du marché unique européen, les livraisons de biens entre assujettis sont, pour éviter toute distorsion de concurrence, taxées dans le pays de destination : concrètement, les acquisitions intracommunautaires (AIC) sont toujours taxées dans le pays de destination, tandis que les livraisons intracommunautaires (LIC) sont exonérées dans le pays du vendeur. Dès lors, à l’intérieur de l’UE, tout échange de biens entre assujettis s’analyse en une LIC pour le vendeur et une AIC pour l’acquéreur. Après avoir analysé ces deux opérations, il conviendra d’étudier trois hypothèses particulières d’acquisitions intracommunautaires.

Les acquisitions intracommunautaires (art. 256 bis-1° et 3° du CGI)

L’AIC peut se définir comme l’obtention par un assujetti établi en France du pouvoir de disposer comme un propriétaire d’un bien meuble corporel en provenance d’un autre Etat membre de l’Union européenne lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel. Concrètement, les AIC sont taxables si elles sont réalisées à titre onéreux par un vendeur assujetti et si l’acquéreur est lui-aussi assujetti ; cependant, elles donnent droit, dans les conditions de droit commun, à déduction immédiate de la TVA ainsi acquittée : on parle, alors, de TVA auto-liquidée. Par ailleurs, la base d’imposition est déterminée de la même manière que pour les opérations réalisées en régime intérieur, et l’exigibilité intervient le 15 du mois suivant celui de la livraison, ou à la date de la facture si celle-ci précède la date d’exigibilité et est établie pour son montant total. Enfin, l’acquéreur, redevable de la taxe, doit mentionner l’AIC sur sa déclaration de chiffre d’affaires et être en mesure de présenter une facture contenant, notamment, son numéro de TVA intracommunautaire ainsi que celui du vendeur. Notons, pour conclure, que si le montant des AIC dépasse 460 000 €, une déclaration d’échanges de biens (DEB) doit être déposée mensuellement auprès de la DGDDI.

Les livraisons intracommunautaires (art. 256-II du CGI)

Une livraison intracommunautaire s'analyse en un transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié de France par un assujetti vers un autre Etat membre de l'UE à destination d'un autre assujetti. Cette opération est, cependant, exonérée si quatre conditions cumulatives sont remplies : ainsi, la livraison doit être effectuée à titre onéreux par un vendeur assujetti agissant en tant que tel à destination d'un acquéreur assujetti, et le bien doit être effectivement transporté hors de France à destination d'un autre Etat membre de l'UE, la réalité de ce transport pouvant être justifiée par tout moyen de preuve (bons de transport, bons de livraison, ...). Point notable à noter, les LIC sont assimilées à des opérations taxées ouvrant droit à déduction de la TVA supportée lors de l'achat des biens livrés. Du point de vue déclaratif, le vendeur doit porter l'opération sur sa déclaration de chiffre d'affaires et souscrire une DEB mensuelle auprès de la DGDDI dès le 1° euro de LIC.

Les hypothèses particulières d'acquisitions intracommunautaires

Trois cas particuliers peuvent être relevés : les AIC réalisées par les PBRD, les AIC de moyens de transports neufs, et le cas des ventes à distance à destination des particuliers.

1 – Les AIC réalisées par des PBRD (art. 256-bis-I-2° du CGI)

Les personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD) sont des personnes morales non assujetties, telles que des collectivités publiques, des personnes assujetties mais réalisant exclusivement des opérations n'ouvrant aucun droit à déduction, ou encore des agriculteurs placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole. Concrètement, ces personnes bénéficient du régime dérogatoire applicable aux particuliers dès lors que le montant de leurs AIC ne dépasse pas un certain seuil :

- si le montant des AIC en N-1 et N est inférieur à 10 000 €, le régime applicable est celui des particuliers : dès lors, la taxation a lieu dans le pays de départ. Deux précisions doivent, cependant, être faites. D'une part, ce régime dérogatoire n'est pas applicable aux acquisitions de moyens de transport neuf et de produits soumis à accises (alcools, tabacs, ...). D'autre part, les PBRD peuvent renoncer à l'application de ce régime dérogatoire et soumettre à la TVA l'intégralité de leurs AIC, sans pouvoir, cependant, bénéficier d'un droit à déduction puisque les PBRD ne réalisent pas d'opérations ouvrant droit à déduction.
- si le montant des AIC en N-1 et N est supérieur ou égal à 10 000 €, s'applique le régime de droit commun : ainsi, la taxation a lieu dans le pays de destination ; l'acquéreur doit, alors, soumettre les AIC à la TVA dès la première facture qui fait franchir le seuil. Dans cette hypothèse, un numéro individuel d'identification à la TVA sera attribué à la personne.

2 – Les AIC de moyens de transports neufs (art. 256 bis et 298 sexies du CGI)

✕ Pour des raisons tenant au poids économique de ces opérations, tous les achats intracommunautaires de moyens de transports neufs sont taxables dans l'Etat membre de destination : dès lors, tout acquéreur français d'un tel bien est redevable de la TVA en France ; à l'inverse, les livraisons de moyens de transports neufs de France vers un autre Etat de l'UE sont exonérées. Ces achats constituent donc, quelle que soit la nature de l'acquéreur, des AIC taxables en France ; en revanche, le droit à déduction n'est possible que si le véhicule est acheté par un assujetti, et non s'il l'est par une PBRD ou un particulier.

✕ Ce principe posé, plusieurs points doivent être précisés :

- les moyens de transports neufs correspondent à tous les véhicules terrestres, bateaux ou aéronefs livrés dans les 6 mois de leur mise en service ou ayant parcouru moins de 6 000 kilomètres.
- du point de vue des modalités d'imposition, le redevable de la taxe est toujours l'acquéreur et l'exigibilité intervient comme pour n'importe quelle AIC si l'acquéreur est un assujetti à la TVA et à la date de délivrance de la facture pour les particuliers et les PBRD avec paiement de la TVA au SIE dans les 15 jours suivant la livraison.
- enfin, l'immatriculation du véhicule en préfecture ne peut être faite que sur présentation d'un certificat délivré par l'Administration fiscale après vérification que la TVA a bien été déclarée et acquittée.

3 – Le cas des ventes à distance

Les ventes à distance à destination de particuliers avec prise en charge du transport par le vendeur sont imposées dans le pays de destination si ces ventes dépassent 35 000 € ou 100 000 € suivant les pays.