

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Actualité

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

Série / Divisions :

TVA - CHAMP ; TVA - DECLA ; TVA - DED ; TVA - GEO ; TVA - SECT

Texte :

La présente publication apporte des commentaires sur plusieurs évolutions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'importation introduites par [l'article 112 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024](#).

1/ Des ajustements sont apportés dans le partage de compétence en matière de gestion de la TVA à l'importation, dans la continuité du transfert de compétence de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) vers la direction générale des Finances publiques (DGFIP), intervenu au 1^{er} janvier 2022. Ainsi, par exception à la compétence générale de la DGFIP en matière de gestion de la TVA à l'importation due par les assujettis, la TVA due sur certaines opérations d'importations par des assujettis placés dans des situations spécifiques (déclarations verbales ou exposants de foires et salons), peut continuer d'être déclarée et payée auprès des services de la DGDDI.

2/ Les règles en matière de redevabilité de la TVA à l'importation sont ajustées :

- d'une part, afin de tenir compte des évolutions récentes en matière de pratiques de commerce électronique sont désormais désignés redevables de la TVA due à l'importation certains assujettis revendeurs qui réalisent des ventes à distance de biens importés lorsqu'il est constaté une discordance entre la base d'imposition déclarée à l'importation et la valeur commerciale réelle de la marchandise importée.
- d'autre part, s'agissant des flux entre assujettis ou lorsque l'importation est réalisée en l'absence de toute livraison, et afin de lever toute ambiguïté entre les terminologies fiscales et douanières, les règles de redevabilité de la TVA à l'importation sont réécrites avec un renvoi direct aux notions issues du code des douanes de l'Union ([règlement \(UE\) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union](#)).

3/ Enfin, les règles déterminant la localisation des livraisons de biens meubles corporels ont été complétées afin de tenir compte des évolutions précédemment exposées.



AVERTISSEMENT

Les BOI suivants font l'objet d'une consultation publique du 24 juillet 2024 au 1^{er} octobre 2024 inclus pour permettre aux personnes intéressées d'adresser leurs remarques éventuelles à l'administration. Ces remarques doivent être formulées par courriel adressé à : bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Dès la présente publication, vous pouvez vous prévaloir de ces commentaires jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue de la consultation.

Actualité liée :

X

Documents liés soumis à consultation publique :

[BOI-TVA-CHAMP-20-20-10](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Territorialité - Lieu des livraisons de biens meubles corporels - Règles générales

[BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Lieu des livraisons de biens meubles corporels - Règles applicables aux ventes à distance de biens dans le cadre du commerce électronique

[BOI-TVA-DECLA-10-20](#) : TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Redevable de la taxe - Acquisitions intracommunautaires de biens et importations

[BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20](#) : TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Obligations et formalités déclaratives - Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt - Présentation générale - Service compétent

Documents liés :

[BOI-TVA-CHAMP-20-60-10](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Transports internationaux de voyageurs

[BOI-TVA-CHAMP-20-60-20](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Territorialité - Transports internationaux de marchandises

[BOI-TVA-CHAMP-20-70](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Territorialité - Précisions relatives à certaines opérations réalisées par des assujettis non établis en France

[BOI-TVA-DED-40-10-30](#) : TVA - Droits à déduction - Conditions formelles d'exercice du droit à déduction - Importation de biens meubles corporels

[BOI-TVA-DECLA-10-30](#) : TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Redevable de la taxe - Cas particulier des opérations du commerce électronique facilitées au moyen d'interfaces électroniques

[BOI-TVA-GEO-20-40](#) : TVA - Régimes territoriaux - Régime applicable dans les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution - Opérations réalisées entre la métropole et les collectivités d'outre-mer et entre ces collectivités

[BOI-TVA-SECT-30-20](#) : TVA - Régimes sectoriels - Régime de l'or industriel

[BOI-TVA-SECT-40-10-20](#) : TVA - Régimes sectoriels - Régime de la presse - Régime applicable aux publications de presse - Opérations portant sur les publications de presse

Signataire des documents liés :

Bruno Mauchauffée, adjoint au directeur de la législation fiscale

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-20-10-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Champ d'application et territorialité - Territorialité - Lieu des livraisons de biens meubles corporels - Règles générales

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 2 : Territorialité

Chapitre 2 : Lieu des livraisons de biens meubles corporels

Section 1 : Règles générales

Sommaire :

- I. Livraisons de biens en l'état, expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte
 - A. Lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien situé en France
 - B. Lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien situé hors de France et lieu d'arrivée situé en France
 - 1. Lieu de départ situé dans un autre État membre de l'Union européenne
 - 2. Lieu de départ situé en dehors de l'Union européenne
 - a. Livraison effectuée par la personne désignée redevable de la TVA à l'importation
 - b. Livraison effectuée par une personne autre que la personne désignée redevable de la TVA à l'importation
- II. Livraisons de biens en l'état ne donnant pas lieu à une expédition ou à un transport
- III. Livraisons de biens en l'état à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train
- IV. Livraisons de biens avec montage ou installation par le vendeur ou pour son compte
- V. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur et de froid
 - A. Biens concernés
 - B. Territorialité
 - 1. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables au lieu de consommation
 - 2. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables au lieu d'établissement de l'acquéreur

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)



AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 24 juillet 2024 au 1^{er} octobre 2024 inclus pour permettre aux personnes intéressées d'adresser leurs remarques éventuelles à l'administration. Ces remarques



doivent être formulées par courriel adressé à : bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Dès la présente publication, vous pouvez vous prévaloir de ces commentaires jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue de la consultation.

1

Le lieu d'imposition des livraisons de biens meubles corporels est fixé par l'[article 258 du code général des impôts \(CGI\)](#) et par l'[article 258 A du CGI](#).

I. Livraisons de biens en l'état, expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte

10

Le régime d'imposition des biens livrés en l'état diffère selon qu'ils sont situés ou non en France lors de leur départ à destination de l'acquéreur. En outre, en cas d'importation, la situation diffère selon que la livraison en France est ou non effectuée par la personne désignée comme redevable de la TVA due à l'importation conformément au 2 de l'[article 293 A du CGI](#) (II § 30 du [BOI-TVA-DECLA-10-20](#)).

Par ailleurs, il est dérogé à ce régime dans le cas particulier des livraisons qualifiées de « ventes à distance » (sur la notion de ventes à distance de biens, il convient de se reporter au [I-A § 20 à 60 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)), pour lesquelles les règles de territorialité applicables sont commentées au [BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#). En revanche, lorsque l'une des conditions tenant au régime de la vente à distance et mentionnée au [I-A § 20 à 60 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#) n'est pas remplie ou, dans le cas particulier de l'application des régimes de la marge ([I § 10 du BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#)), les règles de territorialité sont celles exposées au présent BOI.

A. Lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien situé en France

20

Lorsque le bien est expédié ou transporté à partir de la France, le lieu de la livraison est situé en France quel que soit le lieu de destination du bien : France, pays ou territoires tiers, ou autres États membres, en application du a du I de l'[article 258 du CGI](#).

30

Il en est ainsi, dans tous les cas, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par l'acquéreur ou pour son compte.

40

Il en est de même lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le vendeur ou pour son compte, sous réserve de l'application du régime des ventes à distance décrit au [BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#).

50

Cette disposition concerne également les transferts assimilés à une livraison de biens en application du III de l'[article 256 du CGI](#).

60

Les livraisons dont le lieu est situé en France peuvent bénéficier des exonérations prévues notamment au I de l'[article 262 du CGI](#) et au I de l'[article 262 ter du CGI](#).

B. Lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien situé hors de France et lieu d'arrivée situé en France

1. Lieu de départ situé dans un autre État membre de l'Union européenne

70

Lorsque le point de départ de l'expédition ou du transport du bien est dans un autre État membre, le lieu de la livraison est situé dans cet État.

80

Il en est ainsi, dans tous les cas, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par l'acquéreur ou pour son compte.

90

Il en est de même, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le vendeur ou pour son compte, sous réserve de l'application du régime des ventes à distance exposé au [BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#).

2. Lieu de départ situé en dehors de l'Union européenne

100

Lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien se situe en dehors de l'Union européenne (UE), le régime diffère selon que la livraison est ou non effectuée par la personne désignée comme redevable de la TVA due à l'importation conformément au 2 de l'[article 293 A du CGI](#) (II § 30 et suivants du [BOI-TVA-DECLA-10-20](#)). Il est précisé qu'en application du I de l'[article 291 du CGI](#), l'importation des biens est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) lors de leur passage en douane, sous réserve des cas d'exonération prévus aux II et III de l'article 291 du CGI.

Remarque : Le régime de territorialité applicable aux ventes à distance de biens importés est commenté au II § 50 et suivants du [BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#).

a. Livraison effectuée par la personne désignée redevable de la TVA à l'importation

110

Conformément aux dispositions du 1° du V de l'[article 258 du CGI](#), le lieu de la livraison d'un bien expédié ou transporté dont le point de départ se trouve en dehors de l'UE, est situé en France lorsque la livraison est effectuée par le vendeur ayant opté pour être redevable de la TVA à l'importation en application de l'[article 293 A quater du CGI](#). Pour plus de précisions sur la désignation de la personne redevable à l'importation, il convient de se reporter aux [II et III § 30 à 250 du BOI-TVA-DECLA-10-20](#).

Remarque : Il est rappelé que le redevable de la TVA à l'importation n'est pas nécessairement le redevable des droits de douane à l'importation.

Tel est le cas de la livraison d'un bien expédié ou transporté à partir d'un pays ou territoire tiers par une entreprise qui l'importe en France et le livre à son client.

120

Il en est de même en ce qui concerne les livraisons portant sur ce même bien et qui suivent celle effectuée par la personne désignée comme redevable de la TVA due à l'importation, étant entendu que le point de départ du bien est toujours situé hors de l'UE.

(130)

b. Livraison effectuée par une personne autre que la personne désignée redevable de la TVA à l'importation

140

Le lieu d'une livraison, qui porte sur un bien se trouvant hors du territoire de l'UE lors du départ à destination de l'acquéreur, n'est pas situé en France lorsque cette livraison n'est pas effectuée par la personne désignée redevable de la TVA à l'importation. Il en est ainsi lorsque la livraison du bien a été effectuée hors de l'UE ou avant dédouanement de la marchandise et que l'acquéreur est désigné redevable de la TVA à l'importation.

150

Il est rappelé que, même si conformément aux règles de territorialité la livraison n'est pas située en France, la taxe demeure exigible au titre de l'opération d'importation des marchandises effectuée par l'acquéreur.

(160-450)

II. Livraisons de biens en l'état ne donnant pas lieu à une expédition ou à un transport

460

Lorsque le bien ne donne pas lieu à une expédition ou à un transport, la livraison est imposable si le bien est situé en France lors de la mise à disposition à l'acquéreur établi ou domicilié en France ou hors de France ([CGI, art. 258, I-c](#)).

En revanche, la livraison n'est pas imposable en France si le bien est situé à l'étranger lors de cette mise à disposition.

III. Livraisons de biens en l'état à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train

470

Aux termes du d du I de l'[article 258 du CGI](#), le lieu de la livraison des biens meubles corporels vendus à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train se situe en France lorsque les biens se trouvent en France au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre État membre de l'UE.

Cette disposition ne concerne pas les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des moyens de transport. Elle ne s'applique qu'aux biens meubles corporels destinés à être vendus dans les magasins ou boutiques situés sur ces moyens de transport.

480

Toutefois, la qualification juridique des ventes réalisées à bord, de biens destinés à être consommés à bord, étant différente selon les États, le paragraphe 3 de l'[article 37 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 26 novembre 2006 modifiée relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) permet à chaque État membre de suspendre l'application du régime désigné au **III § 470** pour ces ventes.

Les ventes de biens, réalisées à bord d'un bateau ou d'un aéronef, destinés à être consommés à bord ne sont donc pas soumises à la taxe en France.

Il est précisé que cette ambiguïté sur la base de laquelle les États membres ont été autorisés à pérenniser les exonérations des services de restauration en les assimilant à des livraisons de biens à consommer à bord a été levée par le nouveau cadre juridique issu de la [directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services](#), entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010.

Par suite, les ventes à consommer sur place effectuées à bord qui constituent des prestations de restauration sont soumises à la TVA dans les conditions prévues aux b et c du 5° de l'[article 259 A du CGI](#).

Les ventes à bord de biens qui ne sont pas destinés à être consommés à bord sont soumises à la TVA dans les conditions prévues à l'article 258 du CGI ([BOI-TVA-CHAMP-20-20-10-24](#)).

IV. Livraisons de biens avec montage ou installation par le vendeur ou pour son compte

490

Conformément au b du I de l'[article 258 du CGI](#), le lieu de la livraison de biens meubles corporels se situe en France lorsque le bien se trouve en France lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte.

Il en est ainsi même si le vendeur est un assujetti qui n'est pas établi en France.

500

Il est rappelé que :

- la réception en France par un assujetti établi dans un autre État membre de l'UE d'un bien de son entreprise, n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire, lorsque le bien est destiné à être monté ou installé en France par l'assujetti ou pour son compte ([I-B-1-b-4° § 120 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20](#)) ;
- l'importation en France, par un assujetti qui n'y est pas établi, de biens destinés à être montés ou installés par cet assujetti ou pour son compte, est taxable dans les conditions de droit commun. Dans ce cas, et sans préjudice des éléments tenant à la désignation du redevable ([III § 150 et 160 du BOI-TVA-CHAMP-20-70](#)), l'assujetti réalise en France d'une part une importation et d'autre part une livraison de biens avec montage ou installation.

V. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur et de froid

A. Biens concernés

510

Les règles exposées au **V-B § 520 et suivants** s'appliquent au gaz naturel, à l'électricité, à la chaleur et au froid acheminés par réseau de transport et/ou de distribution à destination de l'acquéreur.

Ne sont pas concernées les livraisons de ces biens lorsque leur acheminement vers le consommateur ou l'utilisateur n'est pas effectué par réseau de transport et/ou de distribution.

Tel est le cas par exemple du gaz naturel qui a fait l'objet d'opérations de compression pour être transformé en gaz naturel carburant.

En revanche, le gaz naturel livré par le réseau de transport ou de distribution à destination des installations de compression demeure concerné par ces règles.

B. Territorialité

520

Conformément aux dispositions du III de l'[article 258 du CGI](#), le lieu de livraison du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid est situé en France :

- lorsque ces biens sont consommés ou utilisés effectivement en France, quel que soit par ailleurs le lieu d'établissement de l'acquéreur ou du vendeur ;
- dans les autres cas, c'est-à-dire en l'absence de consommation ou d'utilisation effective de ces biens en France, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. Tel est le cas notamment des opérations d'achat-revente de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid.

530

Lorsque l'électricité, le gaz naturel, la chaleur ou le froid est consommé ou utilisé hors de France, leur livraison n'est pas imposable en France.

Toutefois, les opérateurs ne sont pas dispensés, le cas échéant, des formalités et obligations exigées par la réglementation douanière en matière d'exportation.

540

Lorsqu'il est établi en France, le fournisseur peut justifier de la non-imposition à la TVA en France de la livraison de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid par tout moyen.

Exemple : Bons de commande, documents contractuels, attestations par opération ou pour plusieurs opérations de l'acquéreur mentionnant l'usage des biens acquis, documents liés à la demande d'accès aux interconnexions, factures de transport ou d'acheminement, déclarations d'exportation visées par le service des douanes du point de sortie de l'UE, extraits de registres du commerce, attestations d'établissement émanant des autorités fiscales du pays de destination, copies de la déclaration faite aux autorités chargées de l'énergie pour exercer l'activité d'achat

pour revente.

1. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables au lieu de consommation

550

La livraison de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid est imposable en France lorsque l'acquéreur, quel que soit par ailleurs le lieu du siège de son activité ou de son établissement stable, consomme ou utilise effectivement en France le gaz naturel, l'électricité, la chaleur ou le froid.

La consommation de ces biens s'entend de leur utilisation dans leur usage classique comme source énergétique, mais également de leur utilisation pour d'autres usages, par exemple comme matière première ou comme agent de fabrication.

Remarque : La notion d'agent de fabrication s'entend de biens qui, sans entrer eux-mêmes dans la composition des biens produits, disparaissent ou perdent leurs qualités au cours du processus de fabrication.

560

À titre pratique, le lieu de consommation ou d'utilisation effective du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid est l'endroit où se trouve le compteur de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid du consommateur.

2. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables au lieu d'établissement de l'acquéreur

570

Les livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid à des fins autres que leur consommation ou leur utilisation par l'acquéreur sont imposables en France lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, lorsqu'il y a son domicile ou sa résidence habituelle.

Tel est le cas des personnes qui acquièrent du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid en vue de le revendre.

Il est rappelé que la notion d'établissement stable est définie au [II-B § 130 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-50-10](#).

580

Une succursale en France d'un acquéreur qui a le siège de son activité économique dans un autre État membre de l'UE et dont l'activité se bornerait uniquement à l'émission de factures ne peut être considérée comme un établissement stable.

590

Le lieu d'imposition de la livraison est fixé en fonction du lieu d'établissement de l'acquéreur. L'attribution d'un numéro d'identification à la TVA n'est donc pas un critère suffisant. En effet, un numéro d'identification peut être attribué à un assujetti étranger sans qu'il dispose pour autant d'un établissement stable.

600

Lorsque l'acquéreur de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid a le siège de son activité économique en France et un ou des établissements stables dans d'autres États membres, ou inversement, c'est le siège ou l'établissement stable pour lequel les biens sont livrés, c'est-à-dire celui à qui ils sont facturés et qui enregistre la charge liée à l'achat dans sa comptabilité, qui prime dans la détermination du lieu d'imposition.

Exemple 1 : Une personne ayant le siège de son activité hors de France et disposant d'un établissement stable en France acquiert du gaz naturel auprès d'un fournisseur étranger (opération n° 1). Le fournisseur étranger facture l'établissement stable. Le gaz naturel est revendu pour partie par l'établissement stable à un client consommateur français (opération n° 2) et pour partie par le siège à un client consommateur établi dans le pays du siège (opération n° 3). Ces opérations s'analysent de la manière suivante :

- opération n° 1 : la livraison est imposable en France. L'établissement stable est redevable de la taxe ;
- opération n° 2 : la livraison est imposable en France. L'établissement stable est redevable de la taxe ;
- opération n° 3 : la livraison est située dans l'État du siège. Il convient de considérer que l'établissement stable réalise une opération interne, située hors du champ de la TVA, à destination du siège, puis, que le siège vend le gaz naturel au consommateur. Le siège est redevable de la taxe.

Exemple 2 : Une personne a le siège de son activité en France et dispose d'un établissement stable dans un autre État membre. L'établissement stable achète du gaz naturel auprès d'un fournisseur étranger (opération n° 1) qu'il revend à un consommateur français (opération n° 2). Ces opérations s'analysent de la manière suivante :

- opération n° 1 : la livraison n'est pas située en France ;
- opération n° 2 : la livraison est imposable en France. Si le client consommateur est identifié à la TVA en France, il est redevable de la taxe en application du 2 quinquies de l'[article 283 du CGI](#).

610

Ne sont donc pas soumises à la taxe les livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid effectuées par un fournisseur français lorsque l'acheteur-revendeur est établi dans un autre État membre de l'UE ou dans un pays tiers. Il est cependant rappelé qu'en cas d'expédition ou de transport des biens au sens de la réglementation douanière en dehors du territoire de l'UE, les opérateurs ne sont pas dispensés des formalités et obligations exigées en matière d'exportation.

620

Les livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid subséquentes à la première livraison sont imposables ou non en France selon les règles de territorialité applicables à chaque livraison.

630

Lorsque la totalité ou une partie du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid n'est pas effectivement consommée par l'acquéreur, les livraisons correspondant à la part des biens non consommés sont imposables au lieu où l'acquéreur a le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lequel les biens sont livrés. En l'absence d'un tel siège ou établissement stable, ces livraisons sont imposables au lieu du domicile ou de la résidence habituelle de l'acquéreur.

Exemple : Une entreprise a son siège dans un autre État membre et acquiert du gaz naturel pour les besoins de la consommation de sa succursale située en France, qui n'en consomme pas

effectivement la totalité.

La livraison de la partie non consommée est imposable en France lorsqu'elle a été facturée à la succursale par le fournisseur et que la succursale peut être considérée comme un établissement stable de l'entreprise étrangère. Dans le cas contraire, la part non consommée est imposable dans l'État du siège de l'entreprise étrangère.

Par ailleurs, en cas de livraison subséquente de la partie non consommée, son lieu d'imposition est déterminé en application des règles prévues au III de l'[article 258 du CGI](#).

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-20-30-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Champ d'application et territorialité - Lieu des livraisons de biens meubles corporels - Règles applicables aux ventes à distance de biens dans le cadre du commerce électronique

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 2 : Territorialité

Chapitre 2 : Lieu des livraisons de biens meubles corporels

Section 3 : Règles applicables aux ventes à distance de biens dans le cadre du commerce électronique

Sommaire :

I. Territorialité des ventes à distance intracommunautaires de biens (VAD-IC)

II. Territorialité des ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers (VAD-BI)

III. Tableau récapitulatif

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)



AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 24 juillet 2024 au 1^{er} octobre 2024 inclus pour permettre aux personnes intéressées d'adresser leurs remarques éventuelles à l'administration. Ces remarques doivent être formulées par courriel adressé à : bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Dès la présente publication, vous pouvez vous prévaloir de ces commentaires jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue de la consultation.

1

Une vente à distance de biens (VAD) est une livraison de biens meubles corporels qui remplit certaines conditions commentées au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#). Au sein des VAD, sont distinguées :

- les ventes à distance intracommunautaires de biens (VAD-IC) ;
- les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers (VAD-BI), qui sont « directes » ou « indirectes ».

Remarque : Pour la définition des notions de VAD-BI directes et indirectes, il convient de se reporter au [I-A-1 § 40 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#).

Par dérogation au principe général de détermination du lieu de livraison des biens meubles corporels au lieu de départ de l'expédition ou du transport ([BOI-TVA-CHAMP-20-20-10](#)), le IV de l'[article 258 du code général des impôts \(CGI\)](#) et l'[article 258 A du CGI](#) prévoient des règles de territorialité particulières pour les ventes à distance de biens meubles corporels.

Toutefois, lorsqu'un assujetti-revendeur a appliqué, à des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité (y compris les moyens de transport d'occasion), le régime de la marge bénéficiaire ([BOI-TVA-SECT-90-60](#)) dans l'État membre de l'expédition ou du transport du bien, sont appliquées les règles propres à ce régime (taxation dans l'État membre d'expédition).

Les commentaires du présent document ne sont pas applicables en outre-mer ([§ 10 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)).

I. Territorialité des ventes à distance intracommunautaires de biens (VAD-IC)

10

En application de l'[article 258 A du CGI](#), les VAD-IC ne sont imposables en France que lorsque le territoire de la France métropolitaine constitue l'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

En cohérence, conformément à l'article 33 point a de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 modifiée relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) et à l'[article 259 D du CGI](#), lorsque les biens sont expédiés ou transportés depuis le territoire de la France métropolitaine à destination d'un autre État membre de l'Union européenne, la VAD-IC est imposable dans cet autre État membre.

Remarque : Ce principe vaut également pour les biens d'occasion, les œuvres d'art, les objets de collection ou d'antiquité (y compris les moyens de transport d'occasion) éligibles au régime de la marge bénéficiaire mais pour lesquels l'assujetti-revendeur a choisi d'appliquer les règles de droit commun, conformément à l'[article 297 C du CGI](#) et, partant, renoncé au régime d'imposition de la marge bénéficiaire prévu à l'[article 297 A du CGI](#). En effet, les VAD-IC de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité qui ne sont pas soumises au régime de la marge bénéficiaire sont soumises aux règles de territorialité, de déclaration et de paiement applicables aux VAD-IC.

20

Par exception au principe énoncé au **I § 10**, le lieu des VAD-IC réalisées par un même assujetti établi dans un unique État membre de l'UE est réputé être situé au lieu de départ de l'expédition ou du transport lorsque le montant annuel de l'ensemble des opérations suivantes n'a pas dépassé un seuil fixé à 10 000 € hors taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

- les VAD-IC qu'il réalise ;
- l'ensemble des prestations qu'il fournit et qui sont également susceptibles de relever du régime des petits opérateurs ([II-B § 220 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-50-40-20](#)).

Ainsi, lorsqu'un assujetti uniquement établi en France relève du régime des petits opérateurs, il remplit ses obligations fiscales auprès de l'administration française pour l'ensemble des VAD-IC qu'il réalise sur le territoire de l'Union.

Remarque : La définition de l'établissement stable en matière de TVA doit être distinguée, le cas échéant, de celles qui seraient retenues pour d'autres impôts et taxes. Il convient de se reporter au [II-B § 130 à 170 du BOI-TVA-CHAMP-20-50-10](#).

30

Les conditions d'application du régime des petits opérateurs s'appliquent aux VAD-IC dans les mêmes conditions qu'aux prestations de services, qu'il s'agisse de la détermination du seuil ou de la possibilité pour l'assujetti d'y renoncer. Notamment, celui-ci n'est applicable ni aux assujettis non établis en UE, ni aux assujettis établis dans plus d'un État membre de l'UE ([II-B § 220 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-50-40-20](#)).

Remarque : En particulier, l'option par l'assujetti-revendeur pour la déclaration et le paiement de la TVA grevant ses VAD-IC conformément au régime particulier « OSS UE » prévu à l'[article 298 sexdecies G du CGI \(BOI-TVA-DECLA-20-20-60\)](#), vaut renonciation au bénéfice du régime des petites opérateurs ([II-B § 120 du BOI-TVA-DECLA-20-20-60-10](#)).

Pour les opérations dont le fait générateur de la taxe intervient entre le 1^{er} juillet 2021 et le 31 décembre 2021, le chiffre d'affaires à en prendre en compte pour l'appréciation du seuil de 10 000 € hors TVA est :

- au titre de l'année précédente, le chiffre d'affaires réalisé durant l'année 2020 ;
- et, au titre de l'année en cours, le chiffre d'affaires réalisé depuis le 1^{er} janvier 2021, non proratisé.

40

Exemple 1 : Un opérateur qui est établi uniquement en France réalise la vente à distance d'un bien localisé dans un stock en France à destination d'un consommateur situé en Allemagne. Par principe, cette vente sera soumise à la TVA allemande. Par dérogation, si le chiffre d'affaires du vendeur/prestataire au titre de ces VAD-IC et des prestations éligibles au régime des petits opérateurs, est inférieur à 10 000 €, alors cette vente sera soumise à la TVA française. Dans cette dernière hypothèse, le vendeur conserve la possibilité d'opter pour que cette vente soit tout de même taxée en Allemagne, qui constitue l'État membre d'arrivée du transport et de l'expédition des biens à destination de l'acquéreur. Une fois l'option formulée, celle-ci courra pour une durée minimale de deux ans. En tout état de cause, cette option sera présumée avoir été formulée si le vendeur s'est au préalable inscrit au OSS-UE pour y déclarer et reverser la TVA grevant ses VAD-IC (et éventuelles prestations de services électroniques) dans la mesure où cette inscription implique nécessairement une taxation dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des VAD-IC.

Exemple 2 : Un opérateur établi uniquement en Italie réalise la VAD-IC d'un bien localisé dans un stock en Italie à destination d'un consommateur situé en France. Par principe, cette vente sera soumise à la TVA française. Par dérogation, si le chiffre d'affaires du vendeur au titre de ces VAD-IC et des prestations éligibles au régime des petits opérateurs est inférieur à 10 000 €, alors cette vente sera soumise à la TVA italienne. Dans cette dernière hypothèse, le vendeur conserve la possibilité d'opter pour que cette vente soit tout de même taxée en France, État membre d'arrivée du transport des biens. Une fois l'option formulée, celle-ci courra pour une durée minimale de deux ans. En tout état de cause, si l'opérateur est inscrit au OSS UE en Italie, cette vente sera taxée en France dans la mesure où toutes les VAD-IC devront être taxées dans les États membres d'arrivée des expéditions ou transports.

Pour plus de précisions sur les formalités à accomplir pour obtenir la restitution de la TVA collectée à tort en France, dans le cadre du régime des ventes à distance applicable jusqu'au 30 juin 2021, il convient de se reporter au [BOI-TVA-RES-000100](#).

II. Territorialité des ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers (VAD-BI)

50

Il est rappelé que les VAD-BI n'excédant pas 150 € et facilitées au moyen d'une interface numérique donnent lieu à l'application du schéma d'achat-revente ([II § 90 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-10-](#)

10-40-60) ; dans ce cas, la personne réalisant l'opération est l'assujetti-facilitateur. À défaut, il s'agit du vendeur.

60

La VAD-BI dite « directe » d'un bien acheminé en France métropolitaine est imposable en France lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

- l'assujetti réalisant la livraison est inscrit au guichet unique pour la déclaration et le paiement de la TVA sur les VAD-BI, dit « Import One Stop Shop » (IOSS) ([BOI-TVA-DECLA-20-20-60](#)) ([CGI, art. 258, IV-b](#)) ;

- l'assujetti réalisant la livraison est redevable de la TVA sur l'opération d'importation conformément aux dispositions de l'[article 293 A du CGI](#). Tel est le cas, en cas de facilitation au moyen d'une interface électronique, des VAD-BI n'excédant pas 150 € ([I § 10 à 30 du BOI-TVA-DECLA-10-30](#)) ou, en l'absence de facilitation au moyen d'une interface électronique, lorsque le vendeur est considéré comme redevable de la TVA à l'importation. Ce peut être le cas, soit parce que le vendeur opte pour être redevable de la TVA à l'importation ([CGI, art. 293 A quater, II-1°](#) et [CGI, art. 258, V-4°](#)), soit parce que la base d'imposition de la TVA lors de l'importation n'est pas égale à celle qui serait déterminée pour la VAD-BI si celle-ci avait été localisée en France. Dans ce dernier cas, cette discordance rend le vendeur redevable de la TVA due à l'importation ([CGI, art. 293 A, II-2°-a et c](#)) et corrélativement, localise la VAD-BI, que celui-ci réalise subséquentement à l'importation, en France ([CGI, art. 258-V-2°](#)).

Remarque : Pour plus de précisions sur les règles de redevabilité de la TVA due à l'importation, il convient de se reporter au [II § 30 du BOI-TVA-DECLA-10-20](#).

Il en résulte notamment que les VAD-BI dites « directes » excédant 150 € et facilitées au moyen d'une interface électronique sont territorialisées en dehors de l'UE. Elles ne donnent donc lieu à la perception d'aucune TVA. En cohérence, la TVA due à l'importation n'est pas déductible ([II-L-1 § 210 du BOI-TVA-DED-10-20](#)).

70

La VAD-BI dite « indirecte » d'un bien acheminé en France métropolitaine est imposable en France en toutes circonstances par application du a du IV de l'[article 258 du CGI](#).

Remarque : Par application du 4 de l'[article 221 du règlement d'exécution \(UE\) n° 2015/2447 de la Commission du 24 novembre 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement \(UE\) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union](#) qui détermine le bureau des douanes compétent pour le dédouanement des marchandises importées en UE, les VAD-BI dont le montant n'excède pas 150 € qui ne sont pas déclarées au moyen du guichet unique IOSS de l'[article 298 sexdecies H du CGI](#) doivent obligatoirement être dédouanées dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. Ce faisant, seules les VAD-BI dont la valeur dépasse 150 € et les VAD-BI dont la valeur est inférieure à 150 € et dont la TVA est déclarée au moyen du guichet unique IOSS de l'[article 298 sexdecies H du CGI](#) peuvent être dédouanées selon un schéma "indirect".

Exemple : Un bien stocké dans un entrepôt au Royaume-Uni fait l'objet d'une vente à distance à destination d'un consommateur situé en France. Une fois sorti de l'entrepôt britannique, le bien est expédié par avion jusqu'à l'aéroport de Francfort en Allemagne afin d'y être dédouané et avant d'être acheminé par la route jusqu'au consommateur situé en France. Cette vente sera qualifiée de VAD-BI et localisée en France, le point de départ des biens à destination du consommateur français étant situé en pays tiers. Pour que ce schéma soit possible, le bien expédié doit être d'une valeur qui excède 150 € ou être vendu par un opérateur ayant adhéré au guichet unique IOSS de l'[article 298 sexdecies H du CGI](#).

Dans cette situation, l'importation du bien, réalisée dans un autre État membre de l'Union européenne, donnera lieu aux formalités et paiements qui s'y appliquent. Il appartient au vendeur ou à l'assujetti facilitateur de s'assurer que la TVA à l'importation n'y constituera pas une charge définitive, soit qu'elle bénéficie d'une exonération au moyen du recours au guichet dit « IOSS », soit qu'elle

puisse y être déduite. En aucun cas, la TVA supportée dans cet autre État membre ne pourra donner lieu à un remboursement ou une régularisation en France métropolitaine au motif qu'elle présenterait un caractère cumulatif avec la TVA due en France sur la VAD-BI ; la circonstance que la neutralisation de la TVA à l'importation dans l'autre État membre n'ait pu être obtenue ne pourra non plus fonder un non-paiement ou un remboursement de la TVA due en France sur la VAD-BI.

Remarque : Inversement, en cas de VAD-BI dite « indirecte » d'un bien importé en France métropolitaine puis acheminé dans un autre État membre, se référer à la remarque du § 10 du BOI-TVA-DECLA-10-30.

III. Tableau récapitulatif

80

Tableau récapitulatif du lieu de taxation des ventes à distance de biens meubles corporels

Lieu de départ du transport	Lieu d'importation et importateur	Lieu d'arrivée du transport	Qualification de l'opération	Lieu de taxation de l'opération
État membre de l'UE	Sans objet	France	VAD-IC	- régime normal : France ; - régime des petits opérateurs : État membre de départ.
France	Sans objet	État membre de l'UE	VAD-IC	- régime normal : État membre d'arrivée ; - régime des petits opérateurs : France.
Pays ou territoire tiers	État membre de l'UE autre que la France	France	VAD-BI dite « indirecte »	France
Pays ou territoire tiers	France métropolitaine	État membre de l'UE autre que la France	VAD-BI dite « indirecte »	État membre de l'UE autre que la France
Pays ou territoire tiers	France métropolitaine avec fournisseur désigné redevable de la TVA à l'importation (sans assujetti facilitateur)	France	VAD-BI dite « directe »	France
Pays ou territoire tiers	France métropolitaine avec assujetti facilitateur	France	VAD-BI dite « directe »	- envois n'excédant pas 150 € : France ; - envois excédant 150 € : non imposable dans l'UE.

Lieu de départ du transport	Lieu d'importation et importateur	Lieu d'arrivée du transport	Qualification de l'opération	Lieu de taxation de l'opération
Pays ou territoire tiers	France métropolitaine avec client redevable de la TVA à l'importation (sans assujetti facilitateur)	France	VAD-BI dite « directe »	Non imposable dans l'UE.

État membre de l'UE : Désigne un État membre de l'Union européenne autre que la France.

Pays tiers : Pays n'appartenant pas à l'Union européenne et territoire d'un État membre exclu du territoire de l'Union européenne ([CGI, art. 256-0](#)).

Assujetti facilitateur : Assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la VAD-BI ([II § 90 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)).

Régime des petits opérateurs : Il convient de se reporter au [I § 20 à 40](#)

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DECLA-10-20-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Redevable de la taxe - Acquisitions intracommunautaires de biens et importations

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes d'imposition et Obligations déclaratives et comptables

Titre 1 : Redevable de la taxe

Chapitre 2 : Acquisitions intracommunautaires de biens et importations

Sommaire :

I. Acquisitions intracommunautaires de biens

II. Importations

A. Importation réalisée dans le cadre d'une vente à distance

1. Cas généraux

2. Cas particulier

B. Importation réalisée dans le cadre d'une livraison autre qu'une vente à distance

C. Importation réalisée en l'absence de livraison

D. Tableau récapitulatif

E. Précisions s'agissant des importations irrégulières

III. Désignation du redevable à l'importation et obligations

A. Destinataire de la VAD-BI et débiteur de la dette douanière

1. Destinataire de la VAD-BI

2. Débiteur de la dette douanière

B. Recours à l'option pour être redevable de la TVA à l'importation

C. Obligations des redevables

1. Obligations d'identification par un numéro de TVA

2. Obligations déclaratives

D. Obligations complémentaires

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)



AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 24 juillet 2024 au 1^{er} octobre 2024 inclus pour permettre aux personnes intéressées d'adresser leurs remarques éventuelles à l'administration. Ces remarques



doivent être formulées par courriel adressé à : bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Dès la présente publication, vous pouvez vous prévaloir de ces commentaires jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue de la consultation.

I. Acquisitions intracommunautaires de biens

1

Conformément aux dispositions du 2 bis de l'[article 283 du code général des impôts \(CGI\)](#), le redevable de la taxe due au titre d'une acquisition intracommunautaire dont le lieu est situé en France en application de l'[article 258 C du CGI](#) est l'acquéreur.

10

L'acquéreur qui n'est pas établi dans l'Union européenne (UE) doit désigner un représentant fiscal qui s'engage à remplir les formalités et à acquitter la taxe en son lieu et place ([BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10](#)).

20

La réalisation d'acquisitions intracommunautaires implique la renonciation au régime simplifié de déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ([II-B-1 § 425 du BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10](#)).

II. Importations

30

La détermination du redevable de la TVA à l'importation dépend du contexte économique dans lequel cette importation intervient. Est notamment déterminante la circonstance que cette importation intervienne ou non dans le cadre d'une livraison de biens, ainsi que la territorialité de cette livraison (en UE ou hors de l'UE).

L'attention est appelée sur le fait que la territorialité d'une livraison de biens importés est déterminée indépendamment du moment où interviennent les faits générateurs respectifs de la livraison et de l'importation. Ainsi, le fait générateur d'une livraison territorialisée dans l'UE est susceptible, dans certains cas, d'être antérieur à l'importation ; inversement, le fait générateur d'une livraison territorialisée hors de l'UE pourra intervenir postérieurement à l'importation.

Remarque : Sauf dans le cadre des ventes à distance de biens importés, la date du fait générateur de la livraison dépend des clauses contractuelles. À cet égard, les droits et devoirs de l'acheteur et du vendeur, notamment tels qu'ils découlent de la réglementation Incoterms® 2020, peuvent constituer un élément d'appréciation de la date du fait générateur de la livraison. En revanche, au-delà de cet aspect, ces droits et devoirs sont sans incidence sur le régime de la TVA à l'importation.

Exemple : Un vendeur assujéti expédie des biens au départ du Royaume-Uni à destination d'un autre assujéti situé en France. Ce flux donnera lieu à une importation soumise à la TVA dont le fait générateur intervient à la date de dépôt de la déclaration douanière sollicitant la mise en libre pratique. Quant au fait générateur de la livraison elle-même, il peut avoir lieu soit avant celui de l'importation, en cas de vente aux conditions « départ usine » ou « franco à bord », soit après, en cas de vente aux conditions « rendu droits acquittés ».

La législation fiscale est organisée de manière à ce que, en cas de livraisons de biens, le redevable de la TVA à l'importation puisse être l'une des parties à la transaction. Lorsque tel n'est pas le cas, ou dans les autres situations, le redevable est le débiteur de la dette douanière (pour la définition du débiteur de la dette douanière, il convient de se reporter au [III-A-2 § 145](#)).

Remarque 1 : La qualification d'assujetti ou de non-assujetti à la TVA n'a pas d'incidence sur la désignation du redevable de la TVA à l'importation, sauf en tant qu'elle permet de caractériser une vente à distance de biens importés (**II-A-1 § 40 à 60**).

Remarque 2 : La notion de destinataire au sens du 3° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#), est une notion fiscale et non douanière qui vise la personne à qui sont effectivement destinés les biens importés.

A. Importation réalisée dans le cadre d'une vente à distance

1. Cas généraux

40

Il résulte des dispositions du 2° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#) que, lorsqu'une importation intervient dans le cadre d'une vente à distance de biens importés (VAD-BI) ([I § 20 à 80 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)), le redevable est, sauf exception, la personne qui réalise la livraison. Cette personne est également celle qui dispose du droit de déduire la TVA due à l'importation.

Il peut s'agir soit du vendeur lui-même, soit de la personne réputée réaliser la livraison dans le cadre du schéma d'achat-revente des assujettis-facilitateurs des ventes à distance de biens importés ([II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)).

Remarque 1 : Ce schéma d'achat-revente ne s'applique que pour les biens contenus dans des envois n'excédant pas 150 €.

Remarque 2 : Lorsqu'il est recouru au guichet unique de déclaration et de paiement des VAD-BI, l'importation est exonérée ([VII § 170 et 180 du BOI-TVA-CHAMP-30-40](#)).

50

Il existe deux exceptions au principe exposé au **II-A-1 § 40**, lesquelles ne concernent que des situations où le bien reste en France, c'est-à-dire n'est pas acheminé dans un autre État membre de l'UE :

- pour les biens contenus dans des envois dont la valeur intrinsèque ne dépasse pas 150 €, lorsque le vendeur ne recourt ni à un assujetti-facilitateur, ni au guichet unique de déclaration et de paiement des VAD-BI, ni à l'option mentionnée au **II-A-1 § 60** : le redevable de la TVA à l'importation est alors le destinataire du bien ;
- pour les biens contenus dans des envois dont la valeur intrinsèque dépasse 150 €, lorsque le vendeur ne recourt pas à l'option mentionnée au **II-A-1 § 60** : le redevable de la TVA à l'importation est alors l'assujetti-facilitateur n'ayant pas la qualité de fournisseur présumé au regard des règles de la TVA ou, à défaut d'un tel assujetti, le destinataire du bien.

Remarque : Il peut arriver que les circonstances particulières dans lesquelles les colis sont dédouanés fassent obstacle à la désignation du destinataire comme redevable de la TVA à l'importation en désignant, en seconde intention, le vendeur comme redevable. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au **II-A-2 § 65**.

Dans ces situations, la TVA due à l'importation n'est jamais déductible.

60

Dans les deux situations exposées au **II-A-1 § 50**, aux termes du 1° du II de l'[article 293 A quater du CGI](#), le vendeur peut opter pour être redevable de la TVA sur l'importation. Dans ce cas :

- le vendeur se substitue, pour la déclaration et le paiement de cette TVA, à l'assujetti-facilitateur ou, à défaut d'un tel assujetti, au destinataire effectif du bien ;

- la livraison est relocalisée en France ;
- le vendeur peut déduire la TVA à l'importation au titre de la réalisation de cette livraison.

Cela permet aux vendeurs qui le souhaitent d'assurer les formalités de la TVA due à l'importation pour l'ensemble de leurs ventes plutôt que d'avoir à distinguer entre les situations mentionnées au **II-A-1 § 40** et celles mentionnées au **II-A-1 § 50**.

Remarque : L'assujetti-facilitateur ne peut, en revanche, jamais opter pour être lui-même redevable ni décider de se décharger de ses obligations de redevable en l'absence d'exercice d'option par le vendeur.

Exemple : Un particulier résidant en France commande un bien en ligne d'une valeur excédant 150 € à une entreprise dont les stocks sont situés au Canada. La vente est facilitée par une interface électronique. Les biens sont expédiés directement depuis le Canada à destination du particulier en France et sont dédouanés à leur arrivée à l'aéroport de Paris-Charles-de-Gaulle. Par application du 2° du 2 de l'article 293 A du CGI, l'interface électronique est désignée redevable de la TVA à l'importation. Par dérogation et conformément au 4° du 2 de l'article 293 A du CGI et au 1° du II de l'article 293 A quater du CGI, le fournisseur (qui réalise la vente à distance de biens importés) peut opter pour être désigné redevable de la TVA à l'importation en lieu et place de l'interface électronique. Si le fournisseur exerce cette option, la vente à distance de biens importés qu'il réalise sera située et soumise à la TVA en France ([CGI, art. 258, V-1°](#)).

Pour les modalités de recours à l'option, il convient de se reporter au [III-B § 150 et 160](#).

2. Cas particulier

65

Certains schémas commerciaux de commerce électronique peuvent aboutir à des situations dans lesquelles la base d'imposition de la TVA renseignée à l'importation ne correspond pas à celle qui aurait été retenue si ladite VAD-BI avait été soumise à la TVA en France.

Sont ici visées uniquement les VAD-BI dites « directes », qui ne sont pas facilitées par une interface électronique, pour lesquelles le vendeur n'a pas opté pour le guichet unique IOSS de l'[article 298 sexdecies H du CGI](#).

Remarque 1 : Sur la notion de VAD-BI « directe », il convient de se reporter au [I-A-1 § 40 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#).

Remarque 2 : Sur la notion de guichet unique IOSS, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DECLA-20-20-60](#).

Ces schémas impliquent généralement un fournisseur dont les stocks de marchandise sont situés en dehors de l'UE, un consommateur situé en France et un acheteur-revendeur en ligne dont le rôle se limite à commercialiser lesdites marchandises via un site Internet.

66

Dans de tels schémas, une lecture combinée des a et c du 2° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#) aboutit à désigner la personne qui réalise la VAD-BI, c'est-à-dire l'acheteur-revendeur, comme redevable de la TVA à l'importation.

Il est à noter qu'en pareille circonstance, la VAD-BI subséquente à l'opération d'importation est localisée en France aux fins de la TVA par application du 2° du V de l'[article 258 du CGI](#).

En conséquence, la personne qui réalise cette VAD-BI obtient logiquement un droit à déduction de la TVA due à l'importation au titre de la réalisation de cette VAD-BI.

67

Exemple 1 : Un consommateur situé en France commande un bien dont le prix de vente est de 100 € sur un site Internet dont l'exploitant se charge uniquement de la commercialisation du bien. Le bien est stocké dans un entrepôt en dehors de l'UE et le fournisseur de l'exploitant du site internet est chargé par celui-ci d'expédier le bien directement au consommateur final en France. Lors des opérations de dédouanement, la base d'imposition de la TVA à l'importation renseignée par la personne chargée des opérations de dédouanement est de 100 €. Dans cette hypothèse, le consommateur final en tant que destinataire de la VAD-BI (qui n'est pas localisée en France aux fins de la TVA) est désigné redevable de la TVA à l'importation. Concrètement, la personne chargée des opérations de dédouanement va avancer le montant de TVA du à l'importation aux services de la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) avant de se faire rembourser, lors de la livraison, par le consommateur.

Exemple 2 : Même situation que l'exemple 1 mais lors des opérations de dédouanement, la base d'imposition de la TVA à l'importation renseignée par la personne chargée des opérations de dédouanement n'est pas 100 € mais 40 € (le montant retenu se trouve être celui du prix auquel l'exploitant du site internet a acquis le bien auprès de son fournisseur). Dans cette hypothèse, la personne désignée redevable de la TVA à l'importation est l'exploitant du site Internet. La VAD-BI subséquente à l'opération d'importation que ce dernier réalise est localisée en France aux fins de la TVA (CGI, art. 258, V-2°). Ainsi, il lui appartient de collecter la TVA sur cette VAD-BI, de la déclarer et la reverser au Trésor public via la procédure de droit commun. Dans le même temps, l'exploitant du site internet est autorisé à porter en déduction la TVA dont il est redevable à l'importation.

Tableau récapitulatif des situations présentées dans les exemples 1 et 2

	Base d'imposition déclarée à l'importation	Base d'imposition de la VAD-BI si elle était localisée en France	Redevable de la TVA à l'importation	Localisation de la VAD-BI
Exemple 1	100	100	Destinataire	Hors UE
Exemple 2	40	100	Vendeur	France

68

Pour s'assurer du correct fonctionnement des règles de la TVA, les opérateurs économiques qui réalisent une activité d'achat-revente de biens stockés en dehors de l'Union européenne et directement expédiés à des consommateurs finaux situés en France ont dès lors une alternative :

- soit ils s'assurent auprès de la personne chargée de déposer la déclaration d'importation que la base d'imposition à l'importation indiquée sur la déclaration est identique à celle qui serait déterminée pour la vente à distance si cette vente était localisée en France, c'est-à-dire qu'ils lui communiquent le prix auquel ils ont revendu le biens au consommateur situé en France. Cette situation correspond à l'exemple 1 du **II-A-2 § 67** ;
- soit s'ils ne souhaitent pas communiquer le prix auquel ils ont revendus le biens au consommateur situé en France à la personne chargée des opérations de dédouanement, ils doivent opter pour être désignés redevables de la TVA à l'importation en communiquant leur numéro de TVA à la personne chargée de déposer la déclaration d'importation, afin que celle-ci le renseigne dans la case idoine de la déclaration en douane. Cette situation correspond à l'exemple 2 **II-A-2 § 67**.

Remarque 1 : Pour plus de précisions sur les modalités d'option, il convient de se reporter au **III-B § 150 et suivants**.

Remarque 2 : Les procédures de compensation prévues à l'[article L. 80-0 A du livre des procédures fiscales](#) ne sont pas applicables aux cas particuliers développés ci-dessus. Elles sont réservées aux situations de rappel de taxe à l'issue d'une procédure de contrôle fiscal.

B. Importation réalisée dans le cadre d'une livraison autre qu'une vente à distance

70

Il résulte des dispositions du 2 de l'[article 293 A du CGI](#) que, lorsqu'une importation intervient dans le cadre d'une livraison autre qu'une vente à distance de biens importés, le redevable est, sous réserve des exceptions mentionnées au **II-B § 80 et 90** et sans préjudice du recours à l'option mentionnée au **II-B § 100**, la personne suivante :

- lorsque le bien reste en France, c'est-à-dire n'est pas acheminé dans un autre État membre de l'UE, le destinataire de la vente mentionnée à l'[article 128 du règlement d'exécution \(UE\) 2015/2447 de la Commission du 24 novembre 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement \(UE\) n° 952/2013 établissant le code des douanes de l'UE](#) (CGI, art. 293 A, 2-3°-a). Ainsi, la personne désignée redevable de la TVA à l'importation sera le destinataire de la vente dont la valeur a été retenue en tant que valeur transactionnelle pour la détermination de la valeur en douane. Cette règle a pour avantage de toujours cibler comme redevable de la TVA à l'importation un opérateur autorisé à en opérer la déduction.

Remarque : Pour plus de précisions sur les règles en matière de déduction de la TVA à l'importation, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DED-40-10-30](#).

Exemple : Une entreprise francilienne A passe commande de marchandises auprès de son fournisseur, une entreprise B située en Californie, pour un prix de 1 000 €. Durant le transport, A décide de céder les marchandises à une entreprise lilloise C pour 2 000 €, qui elle-même les revend à une troisième entreprise D située à Paris pour 3 000 €. Les marchandises sont directement expédiées par B depuis la Californie à destination d'un entrepôt logistique situé sur la commune de Roissy-en-France. Au moment du dédouanement, la valeur transactionnelle retenue lors de la complétion de la déclaration en douane correspond au montant de la vente intervenue entre A et C, soit 2 000 €. Ainsi, C sera désignée redevable de la TVA à l'importation.

- lorsque le bien est acheminé dans un autre État membre de l'UE, celui qui réalise la livraison intracommunautaire subséquente (ou le transfert assimilé) (CGI, art. 293 A, 2-1°), car cette dernière est localisée en France ([CGI, art. 258, I-a](#)). Il s'agit nécessairement d'une personne qui dispose du bien comme un propriétaire en France. Selon les termes du contrat, il peut s'agir de l'acheteur ou du vendeur. Ainsi, si c'est l'acheteur qui est désigné redevable de la TVA due à l'importation, celui-ci réalisera, subséquentement à l'importation, un transfert assimilé à une livraison intracommunautaire de biens. S'il s'agit du vendeur, celui-ci réalisera une livraison intracommunautaire de biens.

Remarque : La livraison localisée en France est exonérée en tant que livraison intracommunautaire de biens si l'ensemble des conditions sont réunies ([CGI, art. 262 ter](#) et [BOI-TVA-CHAMP-30-20-10](#)). L'importation est alors susceptible d'être exonérée de la TVA ([V § 140 à 147 du BOI-TVA-CHAMP-30-40](#)) et, par suite, déclarée en opérations non taxables par le redevable sur sa déclaration de chiffre d'affaires.

Les situations décrites au présent **II-B § 70** sont à distinguer de celles où le propriétaire d'un bien l'importe en France en dehors de toute livraison, puis le vend à un acquéreur situé en France ou dans un autre État membre (il s'agit alors d'une importation réalisée en l'absence de livraison commentée au [II-C § 110 et 120](#)). Seules sont concernées ici les livraisons pour lesquelles le transport du bien depuis le territoire tiers jusqu'à l'acquéreur peut être imputé à la livraison.

80

Par exception aux principes exposés au **II-B § 70**, pour les biens livrés après montage et installation, le redevable de la TVA à l'importation est toujours le vendeur (CGI, art. 293 A, 2-1°) dès lors que la livraison est toujours localisée en France (CGI, art. 258, I-b). Cette règle s'applique même lorsque ce vendeur n'est pas établi en France et que l'acquéreur, identifié à la TVA en France, est redevable de la TVA sur la livraison (**II-A-2-a § 50 du BOI-TVA-DECLA-10-10-20**).

Le vendeur dispose toujours du droit à déduction de la TVA à l'importation et il n'est pas possible de recourir à l'option mentionnée au **II-B § 100** pour désigner un autre redevable.

Remarque : Sont également concernées par le présent **II-B § 80** les livraisons à des non-assujettis car le régime des VAD-BI ne s'applique pas aux livraisons après montage et installation.

90

Par exception aux principes exposés au **II-B § 70**, pour le gaz naturel, l'électricité, la chaleur et le froid transportés par réseau, le redevable de la TVA à l'importation est le vendeur lorsque la livraison est localisée en France (CGI, art. 293 A, 2-1°), c'est-à-dire lorsque ces biens sont destinés à être consommés en France (CGI, art. 258, III-a) ou, dans les autres cas, lorsque l'acquéreur agissant en tant qu'assujetti-revendeur est établi en France (CGI, art. 258, III-b).

Toutefois, en cas de livraison à un assujetti-revendeur non établi en France, le redevable de la TVA à l'importation est le destinataire du bien déterminé en conformément au **II-B § 70**. En effet, la livraison n'est pas localisée en France (CGI, art. 258, III-b et **V-B-2 § 570 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-20-10**) et les dispositions du 1° du 2 de l'article 293 A du CGI ne sont pas applicables.

L'importation est, dans les deux cas, exonérée de la TVA (**VI § 150 et 160 du BOI-TVA-CHAMP-30-40**) et alors déclarée en opération non-imposable par le redevable sur sa déclaration de chiffre d'affaires.

100

Dans les deux situations exposées au **II-B § 70** et dans les deux situations exposées au **II-B § 90** (qu'il s'agisse du vendeur ou de l'acquéreur qui soit désigné redevable), aux termes du 2° du II de l'**article 293 A quater du CGI**, peut opter pour être redevable de la TVA sur l'importation d'un bien toute personne pour les besoins des activités économiques de laquelle le bien est utilisé. Il s'agit ainsi de la personne susceptible de disposer du droit à déduction, l'objet de l'option étant de permettre aux acteurs économiques de s'assurer de l'absence de rémanence de TVA à un stade intermédiaire de la chaîne économique.

Remarque : La circonstance que l'importation soit exonérée ne fait pas obstacle au recours à l'option, bien qu'aucune TVA ne soit alors déduite. La conséquence sera que la personne ayant opté sera soumise à l'obligation de déclarer l'importation en opération non imposable sur sa déclaration de chiffre d'affaires alors que celle qui aurait été redevable en l'absence de recours à l'option n'y sera plus soumise. De même, ne fait pas obstacle à l'option la circonstance que la personne qui opte ne puisse in fine déduire la TVA ou ne puisse la déduire que partiellement car le bien est utilisé en tout ou partie pour les besoins de ses activités économiques exonérées ou car le bien est exclu du droit à déduction par une disposition spéciale.

Pour plus d'informations sur les personnes susceptibles de disposer du droit à déduction de la TVA sur l'importation, il convient de se reporter au **I § 30 du BOI-TVA-DED-40-10-30**.

Il est également admis que la personne morale non assujettie identifiée à la TVA qui acquiert le bien puisse opter dans la situation exposée au **V § 145 du BOI-TVA-CHAMP-30-40**.

Pour les modalités de recours à l'option, il convient de se reporter au **III-B § 150 et 160**.

C. Importation réalisée en l'absence de livraison

110

Sont concernées toutes les importations en l'absence de transfert du droit de disposer du bien comme un propriétaire ainsi que les importations pour lesquelles un tel transfert intervient entre personnes non assujetties.

Il résulte des dispositions du b du 3° du 2 de l'article 293 A du CGI que lorsqu'une importation intervient en dehors de toute livraison, le redevable est, sans préjudice du recours à l'option mentionnée au **II-C § 120**, le débiteur de la dette douanière déterminée en application du 3 de l'article 77 ou des 3 et 4 de l'article 79 du code des douanes de l'Union (CDU) ([règlement \(UE\) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union](#)) (pour la définition du débiteur de la dette douanière, il convient de se reporter au [III-A-2 § 145](#)).

120

Il est possible de recourir à l'option prévue au 2° du II de l'article 293 A quater du CGI. Les commentaires du **II-B § 100** sont applicables pour les situations en cause.

Il ressort du 2° du II de l'article 293 A quater du CGI que la personne qui peut opter est alors nécessairement l'assujetti propriétaire du bien. Il en résulte qu'aucune option n'est possible en cas de transfert du droit de disposer du bien entre personnes non assujetties, sous la réserve exposée à l'avant-dernier alinéa du **II-B § 100**.

Exemple 1 : Une entreprise A souhaite introduire une partie de ses stocks sur le territoire de l'UE, en les mettant en libre pratique, afin d'optimiser les délais de livraison à ses clients européens. Ne disposant pas de ses propres entrepôts sur le territoire de l'UE, elle décide de placer ses marchandises auprès d'un entrepositaire dont les locaux sont situés en France.

Le débiteur de la dette douanière est redevable de principe de la TVA sur l'importation (CGI, art. 293 A, 2-3°). Dans l'hypothèse où le débiteur de la dette douanière serait l'entrepositaire, et afin de ne pas faire peser la charge de la TVA sur lui qui, de plus, ne sera pas autorisé à la déduire, A peut opter, conformément 4° du 2 de l'article 293 A du CGI et au 2° du II de l'article 293 A quater du CGI, pour être désignée redevable de la TVA due à l'importation (pour la définition du débiteur de la dette douanière, il convient de se reporter au [III-A-2 § 145](#)).

Exemple 2 : L'entreprise A est propriétaire d'un bien situé dans un pays tiers à l'UE. Elle le loue à l'entreprise B. Le bien est importé en France à destination d'un établissement de B. Seule A peut déduire la TVA sur l'importation. Dès lors, il est essentiel que A opte pour être redevable de la TVA.

Exemple 3 : Une entreprise A, établie ou non, dans l'UE, souhaite faire importer en UE des biens destinés à faire l'objet de travaux à façon. L'entreprise décide d'expédier directement les biens dans les locaux du façonnier.

Conformément au 3° du 2 de l'article 293 A du CGI, il se peut que le façonnier soit désigné redevable de la TVA due sur l'opération d'importation, si celui-ci est désigné débiteur de la dette douanière par le [CDU](#). Cela étant, en tant que propriétaire des biens qui sont importés, l'entreprise A peut opter, conformément 4° du 2 de l'article 293 A du CGI et au 2° du II de l'article 293 A quater du CGI, pour être désignée redevable de la TVA due à l'importation. Pour les conditions d'acquittement et de déduction de la TVA, il convient de se reporter au [IV § 180 et 190 du BOI-TVA-CHAMP-20-70](#).

D. Tableau récapitulatif

130

Tableau récapitulatif de la personne redevable à l'importation

Modalités d'importation	Redevable de la TVA à l'importation	Possibilité d'option (CGI, art. 293 A quater)
Importation dans le cadre d'une VAD-BI « directe », c'est-à-dire une vente à distance de biens importés directement en France. À noter que cette importation peut être exonérée en cas de recours au IOSS (VII § 170 et 180 du BOI-TVA-CHAMP-30-40).	En cas d'assujetti facilitant, cet assujetti. Dans les autres cas, le destinataire de la VAD-BI si la base d'imposition de la TVA due à l'importation est égale à celle qui serait déterminée pour la VAD-BI si elle était localisée en France. Sinon, le vendeur.	Oui, le vendeur peut opter si la vente n'est pas facilitée par une interface électronique. En présence d'une interface électronique facilitant l'opération, le fournisseur sous-jacent ne peut opter que si les biens sont d'une valeur intrinsèque supérieure à 150 € ⁽¹⁾ .
Importation dans le cadre d'une VAD-BI « indirecte », c'est-à-dire une vente à distance de biens importés dans un premier État membre de l'UE avant d'être acheminé jusqu'en France. À noter que cette importation peut être exonérée en cas de recours au IOSS (VII § 170 et 180 du BOI-TVA-CHAMP-30-40).	Personne réalisant la VAD-BI.	Non, car l'assujetti réalisant la VAD-BI (vendeur ou assujetti facilitateur le cas échéant) est déjà désigné redevable par le 1 ^o du 2 de l'article 293 A du CGI.
Importation dans le cadre d'une livraison autre qu'une VAD-BI et sans acheminement dans un autre État membre (cas général).	Destinataire de la vente dont le prix a été retenu pour la détermination de la valeur transactionnelle au sens de l'article 128 du règlement d'exécution (UE) 2015/2447 de la Commission du 24 novembre 2015. À défaut de recours à la méthode transactionnelle pour la valeur en douane, le débiteur de la dette douanière.	Oui, par tout assujetti effectuant des opérations pour les besoins desquelles l'importation est réalisée.
Importation dans le cadre d'une livraison autre qu'une VAD-BI et avec acheminement dans un autre État membre (cas général).	Personne réalisant la livraison ou le transfert intracommunautaire.	Oui, mais uniquement le vendeur lorsqu'il n'est pas déjà redevable. En revanche, l'acheteur ne peut pas opter si le vendeur réalise la livraison ou le transfert intracommunautaire.
Importation dans le cadre d'une livraison après montage et installation réalisée en France.	Personne réalisant la livraison.	Non, l'option n'est pas possible dans cette situation (II-B § 80).

Modalités d'importation	Redevable de la TVA à l'importation	Possibilité d'option (CGI, art. 293 A quater)
Importation dans le cadre d'une livraison de gaz naturel, d'électricité ou de chaleur ou froid transportés par réseau à un assujetti-revendeur établi en France ou pour une consommation effective en France.	Personne réalisant la livraison.	Oui, le consommateur final assujetti ou l'assujetti-revendeur peuvent opter.
Importation sans livraison (sans transfert du droit de disposer d'un bien en tant que propriétaire et sans transfert intracommunautaire).	Débiteur de la dette douanière.	Oui, mais uniquement la personne propriétaire du bien, si elle n'est pas déjà désignée en tant que destinataire effectif.

(1) Dans cette situation, l'assujetti-facilitateur est initialement désigné redevable à l'importation (CGI, art. 293 A, 2-2°-b) mais la fiction d'achat-revente ne s'appliquant pas à l'opération, il n'est pas regardé comme ayant personnellement réalisé la VAD-BI. En conséquence, le fournisseur sous-jacent peut opter en tant qu'assujetti réalisant la VAD-BI (CGI, art. 293 A quater, II-1°).

E. Précisions s'agissant des importations irrégulières

132

Les importations irrégulières constituent des importations au sens du I de l'article 291 du CGI. Elles donnent lieu à collecte de TVA.

Remarque : Sur les règles de détermination du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA dans les situations d'importations irrégulières, il convient de se reporter au VII § 247 et 248 du BOI-TVA-BASE-20-40.

Dans une telle situation, la personne désignée redevable de la TVA à l'importation est déterminée dans les conditions de droit commun.

Ainsi, sont applicables aux situations d'importations irrégulières les dispositions du 2 de l'article 293 A du CGI et, le cas échéant, du 2 du II de l'article 277 A du CGI ainsi que les commentaires du présent II § 30 à 130.

Exemple 1 : Au moment de leur présentation en douane, des marchandises non Union sont placées en dépôt temporaire conformément à l'article 144 du CDU. À l'expiration du délai de 90 jours, en l'absence de placement des marchandises sous un régime douanier ou de leur réexportation, une dette douanière naît du fait du dépassement du délai de maintien sous dépôt temporaire (CDU, art. 79, 1-a et CDU, art. 149). La naissance de la dette douanière fait également intervenir le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à l'importation. Conformément au b du 3° du 2 de l'article 293 A du CGI, le redevable de la TVA due à l'importation est le débiteur de la dette douanière déterminé en application du 3 de l'article 77 ou des 3 et 4 de l'article 79 du CDU (pour la définition du débiteur de la dette douanière, il convient de se reporter au III-A-2 § 145).

Exemple 2 : Un opérateur introduit des biens non Union sur le territoire douanier de l'Union européenne par un point d'entrée situé en France et souhaite les placer sous le régime du perfectionnement actif. Il dépose à cette fin une déclaration en douane sollicitant le placement des biens sous le régime. Ce régime permet d'introduire des marchandises « non Union » sur le

territoire douanier, de les transformer, de les ouvrir ou de les réparer sans que ces marchandises ne soient soumises aux droits à l'importation ou autre imposition. L'acceptation de la déclaration en douane par les autorités douanières ne fait donc pas naître une dette douanière et n'entraîne donc pas d'importation au sens de la TVA. Durant le séjour des marchandises sous perfectionnement actif, l'opérateur enfreint une des conditions du régime ce qui entraîne la naissance d'une dette douanière (CDU, art. 79, 1-c). De façon concomitante, une opération d'importation est constatée aux fins de la TVA (CGI, art. 291, I-2-b) et interviennent le fait générateur et l'exigibilité de la TVA due à l'importation (CGI, art. 293 A-1-al. 1). Conformément au b du 3° du 2 de l'article 293 A du CGI, le redevable de la TVA due à l'importation est le débiteur de la dette douanière déterminé en application du 3 de l'article 77 ou des 3 et 4 de l'article 79 du CDU (pour la définition du débiteur de la dette douanière, il convient de se reporter au [III-A-2 § 145](#)).

Exemple 3 : Un opérateur A introduit des marchandises non Union sur le territoire douanier de l'Union et souhaite les placer sous le régime de l'entrepôt douanier. Il dépose à cette fin une déclaration de placement des biens sous ce régime. L'entrepôt douanier permet de stocker sur le territoire de l'UE des marchandises sans que leur introduction ne fasse naître une dette douanière (ces marchandises ne sont pas considérées comme importées pour l'application de la TVA). Durant leur séjour sous entrepôt douanier, A décide de vendre ces biens à B. Les biens font ainsi l'objet d'une procédure dite de transfert entre A et B. Durant la continuation du séjour sous entrepôt, B enfreint une des conditions attachées au régime de l'entrepôt douanier ce qui donne naissance à une dette douanière (CDU, art. 79, 1-c). Cela constitue également une importation au sens de la TVA (CGI, art. 291, I-2-b) et, en même temps, entraîne l'exigibilité de la TVA qui a été suspendue sur la livraison réalisée sous le régime entre A et B (CGI, art. 277 A, II-1). Conformément au 1° du II de l'article 291 du CGI, en pareille situation, la TVA due à l'importation est neutralisée, seule la TVA sur la livraison de biens est due. Aussi, par application du b du 2 du II de l'article 277 A du CGI, B, en tant qu'acquéreur de la dernière livraison intervenue sous le régime, est redevable de la TVA ainsi due.

III. Désignation du redevable à l'importation et obligations

135

La déclaration en douane est le document par lequel une personne manifeste son intention d'assigner un régime douanier ([I § 30 à 120 du BOI-TVA-CHAMP-10-30](#)) à une marchandise.

Certaines données de la déclaration en douane, en tant qu'elles permettent aux services des douanes d'identifier les personnes redevables de la TVA due sur l'importation des biens, doivent être complétées conformément aux règles de redevabilité de la TVA telles que rappelées au [II § 30 à 130](#).

A. Destinataire de la VAD-BI et débiteur de la dette douanière

1. Destinataire de la VAD-BI

140

Au sens du c du 2° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#), le destinataire de la VAD-BI est la personne à qui les biens sont effectivement expédiés, c'est-à-dire le consommateur final.

Cette personne peut, selon les circonstances dans lesquelles l'opération d'importation a lieu, être désignée redevable de la TVA à l'importation conformément au c du 2° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#).

Dans la très grande majorité des cas, il appartient au représentant en douane enregistré qui assure les procédures de dédouanement pour le compte du consommateur final d'identifier ce dernier la case

idoine de la déclaration en douane, qu'il agisse en représentation directe ou indirecte.

2. Débiteur de la dette douanière

145

Conformément au b du 3° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#), dans certaines circonstances, le redevable de la TVA due à l'importation est le débiteur de la dette douanière.

Il s'agit uniquement des situations dans lesquelles les biens sont importés en dehors de toute vente. Ainsi, dès lors qu'il ne peut être fait appel à la notion de vendeur ou de destinataire parties à une opération économique, et afin de déterminer un principe général de redevabilité, la législation fiscale fait appel à la notion douanière de débiteur de la dette douanière.

Le code des douanes de l'Union définit le débiteur de la dette douanière comme le déclarant, c'est à dire la personne qui dépose la déclaration en douane ([CDU, art. 77, paragraphe 3](#)). En cas de représentation indirecte, c'est-à-dire lorsqu'une personne dépose une déclaration en douane en son nom propre mais pour le compte d'autrui ([CDU, art. 18, paragraphe 1](#)), le débiteur de la dette douanière est également la personne représentée ([CDU, art. 5, paragraphe 15](#) et [CDU, art. 77, paragraphe 3](#)).

Pour rappel, si aux termes de la réglementation douanière, la détermination du débiteur de la dette douanière aboutit à désigner, en tant que redevable de la TVA à l'importation en première intention une personne qui ne disposerait pas du droit à déduction, il est alors essentiel que la personne qui dispose de ce droit à déduction opte, dans les conditions du 2° du II de l'[article 293 A quater du CGI](#) pour être désignée redevable de la TVA à l'importation, cela afin d'éviter toute rémanence à un stade intermédiaire de la chaîne économique.

B. Recours à l'option pour être redevable de la TVA à l'importation

150

Conformément au 4° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#), il est possible, dans certaines conditions, à une personne autre que la personne qui est le redevable de plein droit de la TVA à l'importation, de se substituer à cette dernière.

Cette personne devient alors le redevable et est soumise à l'ensemble des obligations correspondantes (identification, paiement, déclaration, y compris lorsque l'importation est exonérée et, le cas échéant, représentation fiscale et éventuelles tenues de registres, etc.).

Ces conditions, précisées à l'[article 293 A quater du CGI](#), sont commentées au [II-A § 60](#), au [II-B § 100](#) et au [II-C § 120](#).

160

L'option est exercée matériellement en renseignant la déclaration en douane avec le numéro de TVA intracommunautaire de l'optant.

Seules les personnes mentionnées au II de l'[article 293 A quater du CGI](#) peuvent opter. Elles peuvent mandater le déclarant en douane, ou, le cas échéant, le représentant en douane, pour qu'il opte en son nom.

Remarque : Le mandat par lequel une personne permet au déclarant d'opter à la TVA pour son compte est à distinguer du mandat par lequel un déclarant permet à un représentant en douane de déposer la déclaration en douane.

Inscrire le numéro de TVA intracommunautaire de l'optant sans son accord est passible de sanctions ([III-D § 220 à 250](#)).

(170)

C. Obligations des redevables

1. Obligations d'identification par un numéro de TVA

180

Tout assujetti réalisant des opérations d'importations pour lesquelles il est désigné redevable doit, si ce n'est pas déjà le cas, se faire identifier conformément au 3° de l'[article 286 ter du CGI](#). Cette obligation concerne également les assujettis ne réalisant normalement que des opérations exonérées ou ceux bénéficiant de la franchise en base prévue à l'[article 293 B du CGI \(I-A § 35 du BOI-TVA-DECLA-40-10-20\)](#).

190

Par exception, conformément au II de l'[article 286 ter A du CGI](#), certains assujettis qui réalisent exclusivement certaines opérations d'importations ne sont pas obligés de se faire identifier à la TVA.

Il s'agit en premier lieu de tout assujetti qui réalise exclusivement des importations exonérées en application du 1° du II de l'[article 291 du CGI](#) (CGI, art. 286 ter A, II-2°) ou des importations dans le cadre du régime particulier prévu à l'[article 298 sexdecies H du CGI](#) (CGI, art. 286 ter A, II-3°).

En deuxième lieu, les assujettis non établis en France qui réalisent, exclusivement ou en plus des opérations d'importation citées ci-dessus, une ou plusieurs opérations d'importations exonérées visées aux 2°, 2° bis, 5° et 10° du II et au IV de l'[article 291 du CGI](#) ne sont pas non plus tenus de s'identifier aux fins de la TVA en France ([CGI, ann. III, art. 95 bis](#)).

En troisième lieu, il s'agit des assujettis qui réalisent des importations de biens mis en libre pratique ou placés en admission temporaire en exonération partielle de droits sur la base d'une déclaration verbale en application des [articles 135 et 136 du règlement délégué \(UE\) n° 2015/2446 de la Commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement \(UE\) n° 952/2013 au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union](#) (CGI, art. 286 ter A, II-6°).

Enfin, il peut également s'agir des assujettis non encore identifiés à la TVA et qui réalisent uniquement des importations de biens destinés à être utilisés ou cédés à titre gratuit dans le cadre de foires, d'expositions et de manifestations similaires (CGI, art. 286 ter A, II-7°).

Remarque : Pour plus de précisions sur ces exceptions d'identifications, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20](#).

En l'absence d'identification, les assujettis concernés sont également dispensés de déposer le formulaire n° [3310-CA3-SD](#) (CERFA n° 10963)

Remarque : Cette dispense d'obligation déclarative ne vaut qu'à la stricte condition que l'assujetti réalise exclusivement les opérations d'importations le dispensant d'obligation d'identification. Ainsi, dès lors qu'un assujetti réaliserait une ou plusieurs opérations soumises à obligation d'identification à la TVA, il sera également tenu de déclarer l'ensemble des opérations d'importations exonérées et couvertes par la dispense d'identification et de déclaration.

2. Obligations déclaratives

200

Si le redevable de la TVA à l'importation est un assujetti ou une personne identifiée à la TVA en France, il devra remplir ses obligations déclaratives et de paiement auprès de la direction générale des finances publiques (DGFIP), au moyen du dépôt du formulaire n° **3310-CA3-SD** (pour l'identification du service compétent de la DGFIP, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20](#)).

Remarque : Il est rappelé que la réalisation d'importations est incompatible avec le régime simplifié de déclaration de la TVA (II-B-1 § 425 du [BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10](#)) qui s'appuie sur le formulaire formulaire n° **3517-AGR-SD** (CERFA n° 10968). Les redevables soumis à ce régime doivent déposer des déclarations de TVA mensuelles ou trimestrielles conformément au 3 ter de l'[article 287 du CGI](#).

Cette obligation concerne également les assujettis ne réalisant normalement que des opérations exonérées ou ceux bénéficiant de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI (I-A § 35 du [BOI-TVA-DECLA-40-10-20](#)).

Les importations sont déclarées à l'appui des déclarations de TVA :

- formulaire n° 3310-CA3-SD (CA3), disponible en ligne sur www.impots.gouv.fr, pour les redevables déposant des déclarations mensuelles ou trimestrielles ;
- ou formulaire n° 3517-AGR-SD (CA 12A), pour les redevables relevant du régime simplifié de l'agriculture.

Les redevables de la TVA à l'importation qui ne sont ni assujettis, ni par ailleurs identifiés à la TVA en France doivent remplir leurs obligations déclaratives et de paiement auprès des services de la direction générale des douanes et des droits indirects ([CGI, art. 1695, I-1°](#)).

210

Conformément au b quater du 5 de l'article 287 du CGI, la CA3 reprend l'ensemble des importations réalisées, que celles-ci soient effectivement taxées ou exonérées conformément au II ou au III de l'[article 291 du CGI](#), ou réalisées en suspension de la TVA conformément à l'[article 277 A du CGI](#) ([BOI-TVA-CHAMP-40](#)).

Par dérogation, ne doivent pas être portées sur la CA3 les importations exonérées en application du 1° du II de l'article 291 du CGI ([CGI, art. 286 ter A, II-2°](#)) ou les importations réalisées dans le cadre du régime particulier prévu à l'[article 298 sexdecies H du CGI](#) ([CGI, art. 286 ter A, II-3°](#)).

D. Obligations complémentaires

220

Aux termes du 1° du 3 de l'[article 293 A du CGI](#), la personne redevable de la TVA à l'importation est tenue de communiquer à la DGDDI son numéro de TVA intracommunautaire prévu à l'[article 286 ter du CGI](#), ou, le cas échéant, son identifiant au titre du régime particulier dit « IOSS » ([BOI-TVA-DECLA-20-20-60](#)).

Cette communication est assurée en renseignant le numéro d'identification à la TVA sur la déclaration en douane. Le cas échéant, cette communication vaut également mise en œuvre de l'option commentée au [III-B § 150 à 160](#).

(230-240)

250

Les mauvaises transmissions d'information à la DGDDI relatives au redevable de la TVA à l'importation, y compris en cas de recours à l'option, sont passibles des sanctions prévues par le code des douanes (C. douanes), notamment l'[article 410 du C. douanes](#).

Ces sanctions s'appliquent sans préjudice, le cas échéant, des sanctions et pénalités fiscales dont est passible le redevable si, par ailleurs, il renseigne de manière incorrecte ou incomplète sa déclaration de TVA. À cet égard, il est signalé que la mauvaise transmission d'informations à la DGDDI peut induire une mise en œuvre incorrecte de la fonctionnalité de pré-remplissage de cette déclaration assurée par l'administration et qu'il appartient alors au redevable d'effectuer les corrections adéquates.

Une mauvaise identification du redevable lors du processus en douane peut également conduire à complexifier l'exercice du droit à déduction de cette TVA ou l'application des exonérations, la déclaration en douane faisant partie des documents justificatifs à apporter.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Obligations et formalités déclaratives - Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt - Présentation générale - Service compétent

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes d'imposition et Obligations déclaratives et comptables

Titre 2 : Obligations et formalités déclaratives

Chapitre 2 : Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt

Section 1 : Présentation générale

Sous-section 2 : Service compétent

Sommaire :

I. Principes

A. Entreprises établies en France

B. Entreprises étrangères établies hors de France

1. Entreprises étrangères établies hors de l'Union européenne

2. Entreprises étrangères établies dans l'Union européenne

II. Exceptions et autres cas

A. Personnes réalisant des opérations immobilières

B. Propriétaires de monuments historiques ouverts au public

C. Commerçants ou industriels forains, entrepreneurs de spectacles forains

D. Loueurs de logements meublés ou garnis à usage d'habitation

E. Loueurs de fonds de commerce

F. Loueurs de locaux nus à usage professionnel

G. Bailleurs d'immeubles

1. Principes

2. Modalités d'application

a. Immeubles appartenant à une personne physique et immeubles indivis

1° Loyers imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers

2° Loyers imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC

b. Immeubles appartenant à une personne morale

H. Organismes sans but lucratif

I. Entreprises utilisant une adresse de domiciliation

J. Entreprises réalisant à la fois des opérations en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer

K. Maintien de la compétence de la DGDDI pour certaines opérations d'importation

1. Personnes concernées

a. Personnes non assujetties et non identifiées à la TVA

- b. Personnes assujetties à la TVA réalisant certaines opérations d'importation
- 2. Opérations concernées
- 3. Procédures et sanctions
- L. Exemption de formalités en cas de recours au guichet « IOSS »

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)



AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 24 juillet 2024 au 1^{er} octobre 2024 inclus pour permettre aux personnes intéressées d'adresser leurs remarques éventuelles à l'administration. Ces remarques doivent être formulées par courriel adressé à : bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Dès la présente publication, vous pouvez vous prévaloir de ces commentaires jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue de la consultation.

1

Tous les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont tenus de souscrire leurs déclarations de chiffre d'affaires auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils relèvent territorialement.

Sous la réserve commentée au **§ 10**, sont notamment concernées par l'obligation de déclaration les importations (II § 130 à 220 du BOI-TVA-CHAMP-10-30) et sorties des dispositifs de suspension de la TVA (BOI-TVA-CHAMP-40).

Remarque : S'agissant des obligations complémentaires, il convient de se reporter au II-D § 130 du BOI-TVA-DECLA-10-20.

10

Il est rappelé que, conformément au I de l'article 1695 du code général des impôts (CGI), les services de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) sont compétents pour recouvrer et contrôler la TVA afférente à certaines opérations particulières (II-K § 290).

Dans ces situations, la TVA acquittée à l'appui de la déclaration d'importation réalisées auprès de la DGDDI et les règles de procédures et sanctions applicables (contrôles, recouvrement, contentieux) sont celles que le code des douanes prévoit pour les droits de douanes.

I. Principes

A. Entreprises établies en France

20

S'agissant des entreprises installées en France, les déclarations prescrites par les 1, 2 et 3 de l'article 287 du CGI doivent être souscrites, pour l'ensemble des opérations qu'elles réalisent, auprès du SIE auquel doit parvenir leur déclaration de bénéfice (CGI, ann. IV, art. 32).

30

Il en résulte que les entreprises possédant plusieurs établissements doivent obligatoirement déposer une seule déclaration pour les opérations réalisées dans l'ensemble de leurs établissements.

40

Le service compétent est défini :

- par le IV de l'article 38 de l'annexe III au CGI en ce qui concerne les entreprises dont les revenus entrent dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BOI-BIC-DECLA-30) ;
- par le 1 de l'article 218 A du CGI en ce qui concerne les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (BOI-IS-DECLA) ;
- par l'article 40 A de l'annexe III au CGI en ce qui concerne les personnes dont les revenus sont classés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BOI-BNC-DECLA) ;
- par l'article 53 A du CGI et l'article 38 de l'annexe III au CGI en ce qui concerne les exploitants agricoles (BOI-TVA-SECT-80).

Remarque : Il est rappelé que les entreprises mentionnées à l'article 344-0 A de l'annexe III au CGI doivent déposer leurs déclarations auprès de la direction des grandes entreprises (DGE) (CGI, ann. III, art. 344-0 B).

50

Les déclarations de chiffre d'affaires sont transmises au SIE, accompagnées du mode de paiement correspondant. Sont également à adresser au SIE les déclarations négatives (chiffre d'affaires « néant ») et les déclarations ne comportant pas d'impôt à payer, soit en raison de déductions supérieures ou égales à l'impôt afférent aux opérations réalisées, soit parce que les acomptes versés sont supérieurs à la somme due au titre de ces opérations.

B. Entreprises étrangères établies hors de France

1. Entreprises étrangères établies hors de l'Union européenne

60

Il résulte des dispositions du code général des impôts que les assujettis qui ne sont pas établis dans l'Union européenne (UE) doivent, dans certains cas, pour l'application des règles relatives à la TVA, désigner un représentant fiscal qui s'engage à accomplir les formalités leur incombant (BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10).

Remarque : Ne relèvent pas de la DGE (I-A § 40) les entreprises établies dans des États autres que ceux de l'UE n'ayant aucun établissement en France qui réalisent des opérations imposables à la TVA en France et qui sont tenues, conformément aux dispositions de l'article 289 A du CGI, de désigner un représentant fiscal, quand bien même ce représentant en tant que tel relèverait de la DGE.

2. Entreprises étrangères établies dans l'Union européenne

70

Les assujettis à la TVA établis dans un autre État membre de l'UE qui réalisent des opérations imposables à la TVA en France, sans y avoir d'établissement, doivent déposer leurs déclarations de TVA auprès du service des impôts des entreprises étrangères (SIEE) de la direction des impôts des non-résidents (DINR), auprès duquel elles doivent remplir leurs obligations déclaratives (CGI, ann. III, art. 95, I).

Remarque : Ne relèvent pas de la DGE (I-A § 40) les assujettis établis dans un État membre de l'UE n'ayant aucun établissement en France mais qui y réalisent des opérations imposables à la TVA quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

80

Toutefois, les assujettis établis dans un autre État membre de l'UE, qui disposent en France d'immeubles donnés en location et ne réalisent pas d'autres opérations pour lesquelles ils sont redevables de la taxe en France doivent déposer leurs déclarations de TVA auprès du SIE du lieu de situation de l'immeuble. Il est précisé que cet immeuble donné en location ne saurait constituer un établissement stable.

90

Si l'application de cette règle conduit à une pluralité de lieux de dépôt, les redevables souscrivent leurs obligations déclaratives auprès du SIEE de la DINR à l'exception des personnes propriétaires d'immeubles loués meublés, et dont les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), qui déposent leurs déclarations auprès du SIE du lieu de situation du bien dont le chiffre d'affaires est le plus élevé.

100

Tableau de synthèse des lieux de dépôts des déclarations de TVA des opérateurs ayant une activité de locations meublées ou de locations nues à usage professionnel (CGI, ann. III, art. 95, I)

Nature de la location	Lieu de situation de l'immeuble	Lieu de dépôt
Locations meublées	Immeuble(s) situé(s) dans le ressort d'un seul SIE	SIE du lieu de situation de l'immeuble
Locations meublées	Immeubles situés dans le ressort de plusieurs SIE	SIEE de la DINR pour les entreprises soumises à l'IS (CGI, ann. III, art. 95, I) SIE du lieu de situation de l'immeuble dont le chiffre d'affaire est le plus élevé pour les entreprises relevant des BIC
Locations nues à usage professionnel	Immeuble(s) situé(s) dans le ressort d'un seul SIE	SIE du lieu de situation de l'immeuble
Locations nues à usage professionnel	Immeubles situés dans le ressort de plusieurs SIE	SIEE de la DINR

110

Le e du 1° du 1 de l'[article 39 de l'annexe IV au CGI](#) fixe la date limite de dépôt des déclarations de TVA des assujettis non établis en France et relevant du SIEE de la DINR au 19 du mois suivant la période visée par la déclaration.

120

Lorsqu'une prestation de service est effectuée en France par un assujetti non établi en France, la TVA doit être acquittée par le preneur assujetti ([CGI, art. 283, 1-al. 2](#) et [CGI, art. 283, 2](#)).

II. Exceptions et autres cas

130

Les principes exposés au [I-A § 20 et suivants](#) comportent certains cas particuliers et exceptions.

A. Personnes réalisant des opérations immobilières

140

Le service compétent pour recevoir les déclarations de TVA portant sur les opérations immobilières mentionnées au I de l'article 257 du CGI est précisé au [BOI-TVA-IMM-10-20-30](#).

B. Propriétaires de monuments historiques ouverts au public

150

Il s'agit des seules personnes physiques propriétaires de monuments historiques ouverts au public dont les loyers ou les recettes taxables sont par ailleurs imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Les déclarations de recettes dont la souscription incombe à ces personnes, doivent être déposées auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble ([CGI, ann. IV, art. 33](#)).

Lorsqu'une même personne est propriétaire de plusieurs immeubles imposables dans les mêmes conditions, les obligations déclaratives sont remplies auprès du service des impôts du lieu de situation du bien dont le chiffre d'affaires est le plus élevé.

C. Commerçants ou industriels forains, entrepreneurs de spectacles forains

160

Les obligations qui incombent aux commerçants et industriels forains en matière de chiffre d'affaires doivent être accomplies dans les conditions suivantes :

- si les intéressés ont en France une résidence fixe et s'ils réalisent, de manière habituelle, des opérations soumises à la TVA, ils sont tenus de souscrire les déclarations afférentes à l'ensemble de leurs opérations auprès du SIE dont relève le lieu de leur résidence ;
- s'ils n'ont pas de résidence fixe, le service compétent est celui de la commune où se situe l'organisme auprès duquel ils ont élu domicile.

D. Loueurs de logements meublés ou garnis à usage d'habitation

170

Les loueurs de logements meublés ou garnis à usage d'habitation ayant la qualité d'assujettis à la TVA pour une autre activité commerciale ou artisanale sont imposés (en ce qui concerne les affaires de location) au lieu où ils sont imposables au titre de cette activité. À défaut, le lieu d'imposition est celui de la situation du meublé ou, en cas de pluralité de meublés ressortissant de services différents, celui de la résidence du redevable ou du plus important meublé.

Les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation taxables sont exposées au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20](#).

E. Loueurs de fonds de commerce

180

Les règles applicables aux loueurs de logements meublés ou garnis à usage d'habitation exposées au **II-D § 170** sont également applicables aux loueurs de fonds de commerce.

F. Loueurs de locaux nus à usage professionnel

190

Les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la TVA et qui désirent être soumises à la TVA, doivent en formuler la demande selon les modalités prévues de [l'article 193 de l'annexe II au CGI](#) à [l'article 195 A de l'annexe II au CGI](#) ([BOI-TVA-CHAMP-50-10](#)).

L'option, puis les déclarations, doivent être adressées au SIE dans le ressort duquel le principal établissement du redevable se trouve situé. Lorsque ce dernier n'a pas d'autre activité imposable à la TVA, le service compétent est donc normalement celui de la situation de l'immeuble.

L'administration a admis que, pour les sociétés civiles immobilières, le lieu du principal établissement doit s'entendre du lieu de la direction effective dans la mesure où il est situé en France.

C'est donc auprès du SIE dans le ressort duquel se trouve la direction effective de la société que celle-ci doit déposer aussi bien ses déclarations de résultats que ses déclarations de chiffre d'affaires ainsi que, le cas échéant, ses demandes de remboursement de crédits de TVA.

Les services du lieu de situation de l'immeuble doivent toutefois être informés de l'imposition de la société à la TVA et de sa prise en compte par un autre service.

G. Bailleurs d'immeubles

1. Principes

200

Le lieu d'imposition à la TVA des locations d'immeubles, soumises à la taxe à titre obligatoire ou sur option, est défini par application des principes posés par [l'article 32 et suivants de l'annexe IV au CGI](#).

En conséquence, les redevables doivent centraliser la totalité des recettes provenant de ces locations, qu'elles proviennent de la location de locaux nus ou d'emplacements pour le stationnement des véhicules, sur une seule déclaration.

Lorsqu'une personne physique est redevable de la TVA à raison, d'une part, de locations de nature civile et, d'autre part, de locations de nature commerciale ou de toute autre activité professionnelle, elle doit être considérée comme exploitant des entreprises distinctes et doit souscrire des déclarations séparées pour chacune des entreprises exploitées. En effet, les recettes provenant de chacune des activités exercées dans des entreprises distinctes appartenant à un même redevable doivent être imposées séparément à la TVA et les profits retirés de chacune de ces activités soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie qui leur est propre.

2. Modalités d'application

210

Les bailleurs doivent accomplir toutes les formalités relatives à la TVA selon les modalités suivantes.

a. Immeubles appartenant à une personne physique et immeubles indivis

1° Loyers imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers

220

La déclaration de TVA doit être déposée auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble si les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Pour les immeubles indivis, ce principe est également applicable à l'indivisaire ou au mandataire de l'indivision qui perçoit les loyers ou encaisse les recettes.

Lorsqu'une même personne est propriétaire de plusieurs immeubles imposables dans les mêmes conditions, les obligations déclaratives sont remplies auprès du service des impôts du lieu de situation du bien générateur du chiffre d'affaires le plus élevé.

Cette règle vaut quel que soit le régime d'imposition (régime simplifié d'imposition, réel normal) sous lequel se trouve placé le redevable.

2° Loyers imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC

230

La déclaration de TVA doit être déposée auprès du SIE où est déposée la déclaration de bénéfice si les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.

b. Immeubles appartenant à une personne morale

240

Les locations sont déclarées auprès du SIE du lieu où est déposée la déclaration de résultats de la personne morale. Il y a lieu de considérer qu'une personne morale constitue toujours une entreprise unique car elle ne peut dissocier juridiquement et fiscalement une quelconque des activités exercées dans le cadre de son objet social ni agir au-delà de son objet social sans constituer dans les formes légalement prévues une entité juridique distincte (par exemple, une filiale).

Les solutions adoptées à l'égard des personnes qui donnent en location des locaux nus à usage professionnel ([II-F § 190](#)) sont applicables à toutes les personnes morales.

Remarque : Les règles fixées ci-dessus sont également applicables à l'égard des redevables résidant dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion qui louent en métropole des locaux nus à usage professionnel (imposables sur option) ou des emplacements pour le stationnement des véhicules.

Lorsque de telles locations sont réalisées par des personnes résidant en Guyane (où il n'existe pas de service d'assiette de la TVA), les déclarations de chiffre d'affaires doivent être déposées, en métropole, au lieu de situation de l'immeuble loué ou, en cas de pluralité d'immeubles, au lieu de situation de l'immeuble le plus important.

250

L'ensemble des opérations (locations et autres affaires) réalisées par une entreprise unique est retracé sur une même déclaration n° [3310-CA3-SD](#) (CERFA n° 10963), disponible en ligne sur

www.impots.gouv.fr, bien que les opérations réalisées dans chaque secteur d'activité distinct soient obligatoirement comptabilisées séparément. Sur la déclaration, les droits à déduction sont globalisés et portés, soit à la ligne 19 (biens constituant des immobilisations), soit à la ligne 20 (autres biens et services). Étant entendu que les locations réalisées par une personne physique sont des opérations relevant d'une entreprise distincte, elles doivent, en conséquence, être déclarées à part.

H. Organismes sans but lucratif

260

Les déclarations que les organismes sans but lucratif sont tenus de souscrire doivent être déposées auprès du SIE dont dépend le siège de l'organisme.

I. Entreprises utilisant une adresse de domiciliation

270

Les adresses de « domiciliation » que certains redevables utilisent pour faire expédier leur courrier commercial ne peuvent être retenues comme lieu d'imposition aux taxes sur le chiffre d'affaires. Les entreprises dont il s'agit sont prises en compte au lieu où elles réalisent effectivement leurs affaires lorsque les redevables disposent d'un local où est exercée en fait l'activité.

J. Entreprises réalisant à la fois des opérations en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer

280

Les déclarations des entreprises qui réalisent simultanément des opérations soumises à la TVA, soit en métropole et dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion, soit dans différents départements d'outre-mer, doivent être déposées auprès des SIE selon les modalités exposées au [VI § 250 à 270 du BOI-TVA-GEO-20-40](#).

K. Maintien de la compétence de la DGDDI pour certaines opérations d'importation

290

Par dérogation au principe général de déclaration et de paiement de la TVA auprès des services de la direction générale des finances publiques (DGFIP), la TVA due à l'importation par certaines personnes doit être déclarée et payée auprès des services de la DGDDI ([CGI, art. 1695, I](#)).

1. Personnes concernées

a. Personnes non assujetties et non identifiées à la TVA

300

Les personnes non assujetties et non identifiées à la TVA conformément aux dispositions combinées de l'[article 286 ter du CGI](#) et de l'[article 286 ter A du CGI](#) et désignées redevables de montants de TVA à l'importation dans les conditions de l'[article 293 A du CGI](#) sont concernées par l'obligation de

déclaration et de paiement auprès des services de la DGDDI.

Sont ainsi concernées les personnes physiques (particuliers) ou morales non assujetties, sous réserve toutefois, que ces dernières ne soient pas identifiées à la TVA.

Ne sont donc pas concernés par cette modalité de déclaration et de paiement de la TVA à l'importation auprès des services de la DGDDI :

- les assujettis non encore identifiés à la TVA. En effet, la réalisation d'importation par un assujetti jusqu'à présent non identifié oblige ce dernier à s'immatriculer en France aux fins de la déclaration et du paiement des montants de TVA dus à ce titre via le dépôt d'une déclaration de chiffre d'affaires (CA3) conformément au 2° de l'article 286 ter du CGI ([BOI-TVA-DECLA-20-10-20](#)). Sont visés ici, par exemple, les assujettis bénéficiant de la franchise en base de l'article 293 B du CGI ([BOI-TVA-DECLA-40](#)) ;
- les personnes non assujetties à la TVA mais identifiées à la TVA (I § 10 et suivants du [BOI-TVA-DECLA-20-10-20](#)).

Remarque : N'a pas d'incidence sur cette analyse la circonstance que les formalités de dédouanement soient réalisées par l'intermédiaire d'un représentant en douane enregistré dans la mesure où la personne désignée redevable à l'importation conformément à l'article 293 A du CGI est une personne non assujettie et non identifiée à la TVA. Sur la notion de représentant en douane, il convient de se reporter aux dispositions pertinentes du [règlement \(UE\) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union](#) et notamment son article 18.

b. Personnes assujetties à la TVA réalisant certaines opérations d'importation

305

Par exception au principe selon lequel les assujettis à la TVA doivent déclarer et payer la TVA dont ils sont redevables auprès des services de la DGFIP, certains assujettis qui réalisent des opérations d'importation dans un contexte particulier sont autorisés à continuer de déclarer la TVA à l'importation dont ils sont redevable auprès des services de la DGDDI.

310

Sont concernés d'une part les assujettis qui réalisent des importations de biens mis en libre pratique ou placés en admission temporaire en exonération partielle de droit sur la base d'une déclaration verbale en application des [articles 135 ou 136 du règlement délégué n° 2015/2446 de la Commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement \(UE\) n°952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union](#) (CGI, art. 286 ter A, II-6°).

313

Sont également concernés les assujettis, non encore identifiés en France aux fins de la TVA et qui réalisent des importations de biens destinés à être utilisés ou cédés à titre gratuit dans le cadre de foires, d'expositions ou de manifestations similaires, à la stricte condition que ceux-ci ne réalisent pas d'autres opérations sujettes à des obligations d'identification conformément aux articles 286 ter du CGI (CGI, art. 286 ter A, II-7°).

Exemple : Un exposant américain, non enregistré aux fins de la TVA en France, participe à un salon organisé à Paris à l'occasion duquel il souhaite offrir des montres en cadeau dans le cadre d'une action de communication. Lors de l'arrivée en France, il déclare, au moyen d'une déclaration en douane, l'introduction sur le territoire français d'un lot de 200 montres et demande leur mise en libre pratique. Cette demande est constitutive d'une opération d'importation soumise

à la TVA française. L'exposant américain, s'il n'envisage, à la suite de ces importations, la réalisation d'aucune autre opération exigeant une identification aux fins de la TVA (livraison de biens ou prestation de services soumises à la TVA en France), celui-ci est autorisé à déclarer et payer la TVA à l'importation dont il est redevable directement auprès des services de la DGDDI.

315

L'exception à l'obligation d'identification à la TVA et par suite, de déclaration et de paiement de la TVA due auprès des services de la DGFIP ne vaut que dans la mesure où l'assujetti réalise exclusivement une ou plusieurs opérations mentionnées au II de l'article 286 ter A du CGI.

Ainsi, dès lors que l'assujetti réaliserait des opérations qui l'obligent à devoir s'identifier à la TVA pour les déclarer, conformément à l'[article 286 ter du CGI](#), l'exception de déclaration des opérations mentionnées au II de l'article 286 ter A du CGI ne s'applique plus. Ce faisant, cet assujetti devra reporter sur sa déclaration de chiffre d'affaires l'ensemble des opérations réalisées, y compris donc celles mentionnées au II de l'article 286 ter A du CGI.

2. Opérations concernées

320

La compétence des services de la DGDDI dans la collecte de la TVA s'applique à l'ensemble des opérations d'importation pour lesquelles une personne non assujettie et non identifiée à la TVA est désignée redevable conformément à l'[article 293 A du CGI](#).

(330)

3. Procédures et sanctions

335

La TVA relative aux opérations visées au **II-K-2 § 320** est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les droits de douanes ([CGI, art. 1695, I-al. 4](#)).

Remarque : Pour de plus amples informations concernant le rôle des services de la DGDDI, il convient de se rapprocher du bureau des douanes compétent.

(340-380)

L. Exemption de formalités en cas de recours au guichet « IOSS »

390

Une vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers (VAD-BI) ([I § 20 à 60 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)) entraîne nécessairement une opération d'importation desdits biens soumise, en principe, à la TVA. Cette importation est susceptible d'être réalisée en France métropolitaine dans les situations suivantes :

- VAD-BI dite « directe » d'un bien à destination d'un acquéreur en France métropolitaine ;
- VAD-BI dite « indirecte » d'un bien à destination d'un acquéreur dans un autre État membre de l'UE.

400

Lorsqu'une VAD-BI n'excédant pas 150 € est déclarée dans le régime particulier « Import One Stop Shop » (IOSS) de telle sorte que l'importation est exonérée ([VII § 170 et 180 du BOI-TVA-CHAMP-30-40](#)), cette importation est également exemptée d'obligations déclaratives. Ainsi, si l'assujetti qui déclare ses VAD-BI au guichet « IOSS » ne réalise pas d'autres opérations susceptibles d'être déclarées en France, il n'est pas tenu de déposer une déclaration de chiffre d'affaires. S'il réalise d'autres opérations devant être déclarées, il n'est pas tenu de mentionner sur ses déclarations de chiffre d'affaires, au sein des opérations non taxables, les importations correspondant aux ventes déclarées au guichet « IOSS ».

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-60-10-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Champ d'application et territorialité - Transports internationaux de voyageurs

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 2 : Territorialité
Chapitre 6 : Transports internationaux
Section 1 : Transports internationaux de voyageurs

Sommaire :

- I. Transports aériens de voyageurs
- II. Transports maritimes ou par navigation intérieure de voyageurs
 - A. Transports maritimes
 - B. Transports par navigation intérieure
- III. Transports ferroviaires de voyageurs
- IV. Transports par route de voyageurs
 - A. Opérations exonérées
 - B. Conditions d'application de l'exonération
 - 1. Conditions tenant aux voyageurs
 - 2. Conditions tenant aux transport
 - C. Justificatifs de l'exonération
- V. Calcul de la taxe et perception

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

1

Les prestations de transport de passagers sont situées en France en fonction des distances parcourues en France (code général des impôts [CGI], art. 259 A, 4° ; III § 250 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-50-30).

10

Les 8° et 10° du II de l'article 262 du CGI exonèrent de la TVA :

- les transports aériens ou maritimes de voyageurs en provenance ou à destination de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer ;
- les transports ferroviaires de voyageurs en provenance et à destination de l'étranger, ainsi que les transports de voyageurs effectués par les trains internationaux et sur les relations désignées à l'[article 24 A de l'annexe IV au CGI](#) ;
- les transports par route de voyageurs étrangers en provenance et à destination de l'étranger, circulant en groupe d'au moins dix personnes.

20

Les services rendus par les commissionnaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, courtiers et autres intermédiaires, qui interviennent dans des transports internationaux de voyageurs exonérés, bénéficient de l'exonération prévue par l'[article 263 du CGI](#).

I. Transports aériens de voyageurs

30

Les transports aériens en provenance ou à destination de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer sont exonérés ([CGI, art. 262, II-8°](#)) même pour la partie du trajet effectuée au-dessus du territoire national dès lors que le point de départ ou le point d'arrivée sont situés à l'étranger ou dans les collectivités et départements d'outre-mer. Il en est de même, a fortiori, des transports de transit.

40

Les transports dont le point de départ et celui d'arrivée sont situés en France sont imposables en France pour la distance parcourue au-dessus du territoire national. Toutefois, il est admis que l'exécution sur le territoire français d'une fraction, initiale ou terminale, d'un transport aérien international par une autre compagnie que celle qui assure le vol international ne donne pas lieu à exigibilité de la TVA.

Ainsi, dans le cas d'une compagnie aérienne A qui dessert la ligne Lyon-Paris et qui délivre un billet pour le voyage Lyon-Paris-New York, le transport Lyon-Paris n'est pas soumis à la taxe et ce, au même titre que le trajet Paris-New York assuré par la compagnie aérienne B.

II. Transports maritimes ou par navigation intérieure de voyageurs

A. Transports maritimes

50

Les transports à destination ou en provenance de l'étranger ou des territoires et départements d'outre-mer sont exonérés ([CGI, art. 262, II-8°](#)).

60

Les transports entre ports français métropolitains (cabotage national) dont une partie est exécutée dans les eaux internationales sont imposables pour la distance parcourue à l'intérieur des eaux territoriales.

L'entreprise, qui exécute une partie d'un transport international, bénéficie de l'exonération dans la mesure où le transport qu'elle effectue, considéré isolément, est à destination ou en provenance de l'étranger ou est réalisé en dehors des eaux territoriales. Dans le cas contraire, elle doit soumettre à la TVA la prestation qu'elle réalise.

B. Transports par navigation intérieure

70

Ces transports sont imposables sur la partie française du parcours.

III. Transports ferroviaires de voyageurs

80

Les transports de voyageurs à destination ou en provenance de l'étranger sont imposables sur la partie française du parcours.

Toutefois, sont exonérés de la TVA ([CGI, art. 262, II-9°](#)) :

- les transports ferroviaires internationaux dont la liste est prévue au 1° de l'[article 24 A de l'annexe IV au CGI](#) ;
- les transports ferroviaires de groupes en trafic international dont l'effectif correspond au moins à la capacité d'une voiture-lit ou d'une voiture de chemin de fer, au départ et à destination de localités desservies par des aéroports ouverts au trafic des passagers ([CGI, ann. IV, art. 24 A, 2°](#)) ;
- les transports effectués dans le cadre de la liaison fixe transmanche ([CGI, ann. IV, art. 24 A, 3°](#)).

Les transports de voyageurs dont le point de départ et celui d'arrivée sont situés en France sont imposables pour la distance parcourue en France.

IV. Transports par route de voyageurs

90

Les transports par route à destination ou en provenance de l'étranger sont imposables sur la partie française du parcours.

A. Opérations exonérées

100

Toutefois, les transports par route de voyageurs étrangers en provenance et à destination de l'étranger peuvent être exonérés en application du 10° du II de l'[article 262 du CGI](#).

Cette exonération s'applique dans l'hypothèse où l'opération en cause s'analyse effectivement comme une prestation de transport de personnes et non comme une prestation d'organisation de circuits touristiques. Tel est le cas notamment des autocaristes qui véhiculent en France des touristes étrangers pour le compte d'une agence de voyage.

B. Conditions d'application de l'exonération

110

Les transports par route réalisés en France en provenance et à destination de l'étranger (transit) sont exonérés (CGI, art. 262, II-10°) lorsque les conditions suivantes sont satisfaites.

1. Conditions tenant aux voyageurs

120

Il doit s'agir de voyageurs de nationalité étrangère ou de voyageurs français résidant en permanence à l'étranger à l'exclusion des départements et collectivités d'outre-mer.

Ces voyageurs doivent circuler en groupe d'au moins dix personnes.

2. Conditions tenant aux transport

130

Le transport concerne des voyageurs arrivant de l'étranger et se rendant à l'étranger, quel que soit le mode de transport utilisé par ces derniers et les conditions du transport. Par suite, l'exonération s'applique dans l'hypothèse où les pays de provenance et de retour sont identiques.

140

L'interruption du transport routier ne fait pas obstacle à l'application du 10° du II de l'article 262 du CGI . Tel est le cas lorsque les voyageurs s'arrêtent dans une ou plusieurs villes françaises ou lorsque les voyageurs disposent, pendant la durée du transport en France, de journées libres.

La durée du séjour en France est en principe sans incidence sur les conditions d'application de l'exonération de TVA. Toutefois, la notion de « transit » implique la continuité du transport ainsi qu'une limitation, à quelques jours, du temps du passage en France qui ne peut, en aucun cas, revêtir la forme d'un véritable séjour.

Il est en outre admis que le transporteur puisse, sans perdre le bénéfice de l'exonération, effectuer des voyages circulaires (par exemple : port de Boulogne-sur-Mer, Blois, Toulouse, Montélimar, Paris, port de Boulogne-sur-Mer) ou des transports dits « en étoile » (par exemple : Orly, Paris, Versailles, Paris, Fontainebleau, Paris, Saint-Germain-en-Laye, Paris, Orly). Mais ces transports doivent obligatoirement s'insérer dans le cadre d'un contrat de transport international unique et toutes les autres conditions doivent être remplies, notamment celles qui concernent la limitation du temps de passage.

C. Justificatifs de l'exonération

150

L'assujetti doit justifier des conditions de l'exonération au moyen de sa comptabilité et des documents annexes dans les conditions ordinaires.

Ces documents sont constitués, par exemple, par :

- la copie du titre de transporteur ;
- la copie des documents commerciaux (par exemple, la copie du contrat passé avec une agence de voyage).

160

Lorsque le transport de voyageurs, en provenance et à destination de l'étranger comporte un transbordement dans un port ou un aéroport français, le redevable doit conserver à l'appui de sa comptabilité la feuille de route prévue à l'[article 73 F de l'annexe III au CGI](#), visée par le service des douanes le plus proche du point d'entrée ou du point de sortie. Cette feuille de route doit alors faire apparaître le numéro d'immatriculation du véhicule, le parcours effectué, ainsi que le nombre de voyageurs transportés en groupe. À défaut, le transport effectué sur le territoire français est imposable.

Toutefois, à titre de simplification, le visa de la feuille de route ne sera pas exigé, dès lors que l'autocariste est en mesure de justifier par tout moyen que la prestation de transport concerne des voyageurs en provenance et à destination de l'étranger. Cette preuve pourra être apportée en produisant les documents annexes mentionnés au **IV-C § 150**.

V. Calcul de la taxe et perception

170

La base d'imposition des transports entre la France et les pays ou territoires tiers est définie à l'[article 68 de l'annexe III au CGI](#).

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-60-20-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Champ d'application et territorialité - Territorialité - Transports internationaux de marchandises

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 2 : Territorialité

Chapitre 6 : Transports internationaux

Section 2 : Transports internationaux de marchandises

Sommaire :

I. Transports de marchandises à destination d'un pays ou territoire tiers à l'Union européenne

A. Opérations concernées

B. Conditions de l'exonération

1. Marchandises transbordées dans un port ou un aéroport

2. Transports de marchandises à destination d'un pays ou territoire tiers exécutés pour le compte de donneurs d'ordre étrangers établis en pays tiers

3. Autres transports de marchandises

II. Transports de marchandises importées

III. Transports de marchandises destinées à être placées dans une situation ou sous un régime douanier de report des importations

A. Opérations concernées

B. Justifications à fournir

IV. Solutions diverses

A. Transports de marchandises avec connaissance direct

B. Transports assimilés à des transports de marchandises destinées à l'exportation

C. Transports assimilés à des transports en provenance et à destination de l'étranger

D. Déménagements internationaux

E. Transports de pigeons-voyageurs

F. Prestations accessoires aux transports à l'exportation ou aux transports de transit

V. Calcul de la taxe

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

Les règles de territorialité applicables aux transports internationaux de biens sont différentes selon la qualité du preneur.

Ces prestations relèvent du 1° de l'article 259 du code général des impôts (CGI) lorsque le preneur est un assujetti (I-D § 80 et 90 du BOI-TVA-CHAMP-20-50-10).

Lorsque le preneur est une personne non assujettie, les prestations de transport internationaux de biens autres qu'intracommunautaires relèvent du 4° de l'article 259 A du CGI. Elles sont situées en France en fonction des distances parcourues en France (I-C § 90 à 110 du BOI-TVA-CHAMP-20-50-40-10).

Le bénéfice, le cas échéant, d'une exonération prévue par la législation française pour une opération n'est applicable que pour autant que cette opération est réputée se situer en France en application des règles de territorialité (§ 50 du BOI-TVA-CHAMP-20-50).

Les commentaires suivants concernent donc les exonérations applicables aux transports internationaux de biens situés en France en application de l'article 259 du CGI et de l'article 259 A du CGI.

I. Transports de marchandises à destination d'un pays ou territoire tiers à l'Union européenne

10

Le 1° du I de l'article 262 du CGI exonère les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte en dehors de l'Union européenne (UE) ainsi que les prestations de services directement liées à l'exportation.

Pour la définition des notions d'« État membre de l'UE », de « l'UE » et de « pays ou territoire tiers » à l'UE, il convient de se reporter au BOI-TVA-CHAMP-20-10.

A. Opérations concernées

20

Le 1° du I de l'article 262 du CGI exonère les prestations de services directement liées à l'exportation de biens dont la liste est fixée à l'article 73 G de l'annexe III au CGI. Cette exonération recouvre les transports afférents aux expéditions directes de marchandises vers des pays ou territoires d'exportation et certains transports d'approche effectués en vue d'acheminer vers ces pays ou territoires ces marchandises destinées à l'exportation.

30

L'exonération concerne donc :

- les transports de marchandises effectués à destination d'un port, d'un aéroport, d'une gare routière ouverte au trafic international, d'une ville ou d'une gare frontière ou à proximité immédiate de la frontière en vue du transbordement de ces marchandises vers des pays ou territoires tiers à l'UE ;
- les transports de marchandises destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs bénéficiant de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et transbordées à cet effet dans un port ou un aéroport ;

- les transports d'approche non visés aux deux premiers tirets et qui sont effectués pour le compte d'entreprises exportatrices en vue d'acheminer vers des pays ou territoires d'exportation des marchandises destinées à l'exportation, quel que soit le lieu d'établissement du donneur d'ordre. Il est admis que ces mêmes transports d'approche soient exonérés lorsqu'ils sont exécutés pour le compte d'un transporteur titulaire d'un contrat de transport international.

40

L'exonération s'applique aux prestations de transports d'approche effectuées en vue d'acheminer des marchandises hors du territoire de l'UE. Cette disposition concerne aussi bien les transports d'approche nationaux que les transports d'approche intracommunautaires de marchandises qui sont, directement ou à la suite de transbordement, immédiatement exportées à partir de la France ou éventuellement d'un autre État membre.

50

L'exonération est subordonnée à la réalisation des formalités mentionnées au **I-B § 70 et suivants** et au **II § 80 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10**. Elle suppose, en tout état de cause, que les biens quittent le territoire de l'UE, cette preuve pouvant être apportée notamment par l'exemplaire n° 3 de la déclaration d'exportation visé par le bureau de douanes de sortie de l'UE.

Exemple 1 : Une entreprise française expédie aux États-Unis des marchandises achetées en Allemagne. Elle confie à un transporteur allemand le transport par route de ces marchandises de l'Allemagne à l'aéroport de Paris-Charles-de-Gaulle où les biens seront transbordés à destination des États-Unis.

La prestation de transport intracommunautaire ainsi réalisée peut bénéficier de l'exonération mentionnée au **I § 10 à 40**, sous réserve de la justification de l'exportation.

Exemple 2 : Une entreprise française confie à un transporteur français le transport de Paris à Gênes des marchandises qu'elle exporte en Asie.

Cette prestation peut être exonérée par le transporteur dès lors qu'elle porte sur des biens dont l'exportation est justifiée.

60

Les opérations afférentes aux transports de marchandises vers des pays ou territoires tiers effectuées par des intermédiaires qui interviennent au nom et pour le compte d'autrui dans les opérations exonérées par l'article 262 du CGI sont exonérées de la TVA en application du premier alinéa de l'**article 263 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-30-30-40)**.

Remarque : L'acheminement à l'exportation des envois par les sociétés de courrier établies en France qui participent au trafic international des plis, paquets ou colis constitue une prestation de transport. La prestation que ces sociétés assurent, pour le compte des expéditeurs français, en acheminant vers des pays ou territoires tiers, les plis, paquets ou colis qui leur sont confiés est exonérée de la TVA en application du I de l'article 262 du CGI.

B. Conditions de l'exonération

70

L'exonération prévue au I de l'**article 262 du CGI** est subordonnée à la réalisation de formalités qui diffèrent selon qu'il s'agit :

- de transports de marchandises vers un port ou un aéroport en vue de leur transbordement à destination de pays ou territoires tiers ;
- de transports de marchandises exécutés pour le compte de donneurs d'ordre étrangers ;
- de transports de marchandises autres que ceux désignés aux deux premiers tirets.

1. Marchandises transbordées dans un port ou un aéroport

80

Pour bénéficier de l'exonération, le transporteur doit présenter une attestation délivrée par le propriétaire de la marchandise, par l'expéditeur ou par le commissionnaire de transport (éventuellement par la société coopérative d'entreprises de transport routier se comportant comme un intermédiaire vis-à-vis de ses adhérents) visée par le service des impôts dont ils dépendent et certifiant la destination des produits ([CGI, ann. III, art. 73 A](#)).

L'attestation doit être délivrée, au plus tard, au moment de la facturation du transport et mentionner, outre la destination des produits et le nom du donneur d'ordre, les caractéristiques des marchandises transportées.

90

La présentation de l'attestation au visa du service pouvant constituer une gêne à l'exportation pour les entreprises qui réalisent de nombreuses expéditions vers l'étranger, les donneurs d'ordre désignés au **I-B-1 § 80** peuvent, sur demande justifiée adressée au directeur régional ou départemental des finances publiques, être dispensés du visa des attestations. La facture ou le document en tenant lieu délivrés par le transporteur doivent alors faire mention du numéro et de la date de la décision dont bénéficie l'exportateur ou le commissionnaire de transport.

100

Par mesure de simplification, il est admis que l'attestation prévue par l'article 73 A de l'annexe III au CGI ne soit pas exigée des transporteurs qui apportent, par tout moyen reconnu valable par le service des impôts (feuille de route ou récépissé du transport par exemple), la preuve que le transport est effectué à destination d'un port ou d'un aéroport en vue du transbordement des marchandises vers un pays ou territoire tiers.

2. Transports de marchandises à destination d'un pays ou territoire tiers exécutés pour le compte de donneurs d'ordre étrangers établis en pays tiers

110

Lorsque le donneur d'ordre établi dans un pays tiers est un assujetti, les prestations de transport de marchandises qui lui sont rendues ne sont pas soumises à la TVA française conformément aux dispositions du 1° de l'[article 259 du CGI](#).

(120-130)

3. Autres transports de marchandises

140

Il s'agit essentiellement des transports de marchandises afférents aux expéditions directes vers des pays ou territoires tiers et des transports d'approche (autres que ceux à destination d'un port ou d'un aéroport), effectués pour le compte d'un donneur d'ordre établi en France ou d'un donneur d'ordre non assujetti, qu'il soit établi ou non en France.

L'exonération est subordonnée à la preuve que les transports exécutés entrent dans les prévisions du I de l'article 262 du CGI. Cette preuve, qui est fournie par tout moyen, incombe aux transporteurs mais il appartient à l'administration d'apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, les justifications fournies.

Ainsi, en ce qui concerne les transports routiers afférents aux expéditions directes de marchandises vers des pays ou territoires tiers, les transporteurs doivent présenter au service des impôts toutes justifications de nature à établir que les marchandises transportées ont effectivement passé la frontière.

La principale justification en cette matière est constituée par le « compte rendu de voyages » qui accompagne l'autorisation de transport international délivrée par les services des préfetures.

Ce compte rendu établi à l'occasion de chaque voyage par l'exécutant du transport à destination de pays ou territoires tiers doit être visé par les bureaux de douane à l'entrée et à la sortie du pays pour lequel l'autorisation est valable, puis renvoyé au retour aux services désignés ci-dessus.

Les assujettis intéressés et notamment les transporteurs sous-traitants peuvent apporter la preuve que les marchandises transportées ont été effectivement acheminées vers un pays ou territoire tiers en conservant dans leur comptabilité un exemplaire de ces comptes rendus comportant les mêmes mentions que les originaux ou, à défaut, une photocopie de ces derniers.

150

La preuve de l'acheminement des marchandises à destination d'un pays ou territoire tiers est corroborée par la production des copies de factures et, le cas échéant, des lettres de voiture internationales ou de leurs photocopies lorsque ces derniers documents, non obligatoires, ont été établis par l'expéditeur ou sous sa responsabilité. Ces documents constituent, par ailleurs, la preuve de l'acheminement des marchandises vers un pays ou territoire d'exportation pour les transports qui ne nécessitent pas d'autorisation spéciale de transport international (RM Neuwirth n° 29142, JO AN du 13 octobre 1976, p. 6590 [PDF - 3,34 Mo]).

Toutefois, un transporteur routier agissant en qualité de sous-traitant n'apporte pas la preuve que des transports de marchandises ont effectivement été réalisés à l'exportation en présentant une simple lettre de l'entrepreneur de transport principal attestant que les transports litigieux ont été effectués à l'exportation (CE, décision du 18 février 1976, n° 98967).

160

Les transporteurs qui éprouvent des difficultés pour apporter la preuve que les marchandises ont été ou sont destinées à être acheminées vers des pays ou territoires tiers peuvent demander à leur donneur d'ordre de leur délivrer une attestation par laquelle celui-ci certifie la destination des marchandises et s'engage à acquitter la TVA au cas où ces marchandises ne recevraient pas cette destination, sans préjudice des pénalités applicables.

L'attestation doit être délivrée, au plus tard, au moment de la facturation du transport. Elle mentionne, outre le nom du donneur d'ordre et la destination des marchandises, les caractéristiques des marchandises transportées et, le cas échéant, tout renseignement concernant cette destination (notamment la référence à la déclaration d'exportation ou d'entrée en entrepôt d'exportation). Lorsqu'ils ne sont pas connus au moment de la délivrance de l'attestation, les renseignements

peuvent être communiqués au transporteur, après cette délivrance, au moyen d'une note complémentaire portant référence à l'attestation en question.

Remarque 1 : En application du I de l'[article 284 du CGI](#), le donneur d'ordre qui délivre l'attestation désignée au [I-B-1 § 100](#) ainsi que celle prévue de l'[article 73 A de l'annexe III au CGI](#) à l'[article 73 H de l'annexe III au CGI](#) est tenu au paiement de l'impôt lorsque la marchandise n'a pas reçu la destination ayant motivé l'exonération.

Remarque 2 : Les entreprises qui effectuent les transports peuvent, dans un but de simplification, se dispenser de demander à leur donneur d'ordre la délivrance d'une attestation. Elles acquittent alors la TVA exigible lorsqu'elles n'apportent pas, par d'autres moyens, la preuve que le transport peut bénéficier de l'exonération. Le donneur d'ordre assujéti opère la déduction de cette taxe dans les conditions prévues par l'[article 271 du CGI](#), par l'[article 272 du CGI](#) et par l'[article 273 du CGI](#).

Remarque 3 : Les transporteurs, qui éprouvent des difficultés à présenter les justificatifs exigés pour bénéficier de l'exonération prévue au I de l'[article 262 du CGI](#), sont autorisés à facturer en franchise de taxe, sous le couvert des attestations prévues par l'[article 275 du CGI](#), les transports effectués pour le compte d'entreprises exportatrices et portant sur des biens qui, en l'état ou après transformation, font normalement l'objet du négoce à l'exportation de ces entreprises.

II. Transports de marchandises importées

170

La notion d'importation est précisée au [BOI-TVA-CHAMP-10-30](#) et les règles de territorialité sont exposées au [BOI-TVA-CHAMP-20-20-10](#).

180

Le 14° du II de l'[article 262 du CGI](#) exonère les prestations de services se rapportant à l'importation d'un bien en France ou dans un autre État membre de l'UE dont la valeur est comprise dans la base d'imposition de l'importation. En application de cette du 14° du II de l'[article 262 du CGI](#), les transports de marchandises à l'importation sont exonérés jusqu'au premier lieu de destination. Cette exonération purement technique a pour but de simplifier l'application de l'impôt.

En effet, le coût du transport exonéré est compris dans la base d'imposition à l'importation des biens ([CGI, art. 292, 2°](#)). Le 2° de l'[article 292 du CGI](#) précise que sont notamment à comprendre dans la base d'imposition à l'importation les frais de transport intervenant jusqu'au premier lieu de destination des biens à l'intérieur du pays.

190

Par premier lieu de destination, il convient d'entendre le lieu mentionné sur la lettre de voiture ou tout autre document de transport sous le couvert duquel les biens sont importés. À défaut de cette mention, le premier lieu de destination est celui de la première rupture de charge.

Le premier alinéa du 3° de l'[article 292 du CGI](#) précise que ces frais accessoires sont à comprendre dans la base d'imposition lorsqu'ils découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur de l'UE, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe. Corrélativement, le 14° du II de l'[article 262 du CGI](#) indique que sont exonérées les prestations se rapportant à l'importation de biens en France ou dans un autre État membre de l'UE et dont la valeur est comprise dans la base d'imposition de l'importation.

200

Les dispositions du 14° du II de l'[article 262 du CGI](#) sont applicables quel que soit le mode de transport utilisé.

205

L'acheminement des envois par les sociétés de courrier établies en France qui participent au trafic international des plis, paquets ou colis constitue une prestation de transport.

À l'importation, les sociétés de courrier établies en France agissent généralement en qualité de sous traitant des sociétés de courrier étrangères, responsables à l'égard de l'expéditeur étranger de l'arrivée chez le destinataire des plis, paquets ou colis.

Dès lors, la prestation rendue par les sociétés de courrier françaises au profit de sociétés de messagerie non établies en France n'est pas localisée en France en application du 1° de l'[article 259 du CGI](#).

III. Transports de marchandises destinées à être placées dans une situation ou sous un régime douanier de report des importations

A. Opérations concernées

210

Les prestations de transport directement liées au placement du bien dans une situation ou sous un régime douanier de report des importations ([II-A § 140 du BOI-TVA-CHAMP-10-30](#)) sont exonérées en application du 2° du III de l'[article 291 du CGI](#).

Cette disposition concerne les prestations afférentes au placement du bien sous le régime douanier. Elle ne s'applique pas aux prestations portant sur les biens déjà placés sous l'un de ces régimes, ces opérations pouvant être réalisées en suspension de taxe conformément à l'[article 277 A du CGI](#) ([II § 130 du BOI-TVA-CHAMP-40-10-10](#)).

B. Justifications à fournir

220

Conformément au 2° du I de l'[article 73 H de l'annexe III au CGI](#), les preneurs des services portant sur des marchandises placées, lors de leur entrée sur le territoire, sous l'un des régimes douaniers communautaires mentionnés au b du 2 du I de l'[article 291 du CGI](#), doivent délivrer aux prestataires des attestations certifiant que ces marchandises sont placées sous l'un de ces régimes.

230

Seul le donneur d'ordre bénéficiaire du régime suspensif ou une personne agissant pour son compte (transitaire, commissionnaire agréé en douane) peut fournir cette attestation.

En ce qui concerne les marchandises importées placées sous le régime de l'entrepôt, le donneur d'ordre bénéficiaire de ce régime est dispensé de la délivrance d'une attestation lorsque le gestionnaire de l'entrepôt effectue pour le compte de ce dernier le transport des marchandises entreposées en suspension de droits.

240

En application du I de l'[article 284 du CGI](#), le donneur d'ordre est tenu au paiement de la taxe lorsque le transport n'a pas porté sur des biens destinés à être placés sous le régime douanier suspensif.

IV. Solutions diverses

A. Transports de marchandises avec connaissance direct

250

Dans le cas des transports de marchandises avec connaissance direct transbordées dans un port français et expédiées de ce port jusqu'au port final de destination inscrit au connaissance, il y a lieu de faire la distinction suivante :

- le transport terminal est effectué par la voie maritime ou par une voie fluviale assimilée (par exemple, le transport le Havre-Rouen par automoteur) : il échappe à l'imposition s'il est réalisé par l'entreprise titulaire du contrat de transport international, sous réserve qu'il soit effectué pour le compte de l'importateur en deçà ou jusqu'au premier lieu de destination et que son prix soit compris dans la base d'imposition des biens à l'importation. Dans le cas contraire, la TVA est exigible, mais le titulaire du contrat de transport peut opérer, dans les conditions de droit commun, la déduction de la taxe qui lui est ainsi facturée ;
- le transport terminal est effectué par un autre moyen (transport routier, ferroviaire, navigation intérieure) : la taxe est due par l'entreprise qui le réalise. Toutefois, la partie du transport effectuée pour le compte de l'importateur jusqu'au premier lieu de destination et dont le prix est compris dans la base d'imposition à l'importation des biens est exonérée de la TVA. La taxe afférente au transport imposable peut être récupérée dans les conditions de droit commun.

B. Transports assimilés à des transports de marchandises destinées à l'exportation

260

Sont exonérés :

- le trafic ferroviaire de colis postaux entre la France continentale et la Corse, qui est considéré comme trafic international au regard de la réglementation postale ;
- les transports ferroviaires de remorques routières à destination de pays ou territoires tiers lorsque le déchargement du wagon est effectué dans une gare voisine de la frontière ;
- les transports ferroviaires d'animaux vivants à destination de pays ou territoires tiers donnant lieu à la frontière à une interruption d'une certaine durée pour procéder au contrôle sanitaire.

C. Transports assimilés à des transports en provenance et à destination de l'étranger

270

Sont assimilés à des transports en transit, le transport d'emballages (futailles notamment), de conteneurs vides expédiés en France par des assujettis étrangers en vue d'une exportation ultérieure de marchandises. Le même régime s'applique sous les mêmes réserves aux transports ferroviaires de semi-remorques routières.

D. Déménagements internationaux

280

La prestation de déménagement est une prestation de transport qui, lorsqu'elle est réalisée au profit d'une personne assujettie à la TVA qui a en France le siège de son activité économique, un établissement stable à qui le service est fourni ou à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle, est soumise à la TVA en France conformément au 1° de l'[article 259 du CGI](#).

Lorsque le déménagement s'effectue au bénéfice d'une personne non assujettie à la TVA, la prestation est localisée en France conformément aux dispositions des 3° et 4° de l'[article 259 A du CGI \(I-B et C § 50 à 110 du BOI-TVA-CHAMP-20-50-40-10\)](#). Lorsque ce déménagement s'effectue entre un pays ou un territoire tiers et la France, la TVA s'applique à la fraction du prix correspondant au transport effectué sur le territoire national.

Dans le cas d'un déménagement depuis la France vers un pays ou territoire tiers, ces prestations de services, qui ne sont pas directement liées à des livraisons de biens, ne sont pas susceptibles d'être exonérées au titre du 1° du I de l'[article 262 du CGI](#), bien qu'il y ait une opération d'exportation.

Dans le cas d'un déménagement depuis un pays ou un territoire tiers vers la France, conformément au 1° de l'[article 50 octies de l'annexe IV au CGI](#), les biens personnels appartenant à des personnes physiques transférant en France leur résidence normale située en dehors de l'UE sont admis en exonération de la TVA lors de leur importation. La prestation de transport (déménagement) se rapportant à une importation de biens meubles à l'occasion d'un transfert de résidence depuis un pays ou un territoire tiers vers la France est également exonérée lorsque sa valeur est incluse dans la base d'imposition des biens importés.

E. Transports de pigeons-voyageurs

290

Les transports en provenance de l'étranger de pigeons-voyageurs destinés à être lâchés lors de leur arrivée sur le territoire français sont exonérés.

F. Prestations accessoires aux transports à l'exportation ou aux transports de transit

300

Afin de permettre une détaxation complète des opérations de transport à l'exportation ou de transit, il est admis que soient exonérées de la TVA les opérations qui constituent un élément du prix du transport exonéré réclamé par le transporteur ou le commissionnaire de transport. Tel est le cas notamment des locations d'appareils de levage, des fournitures de bâche, frais de transbordement de camion sur wagon ou de wagon sur camion, frais afférents à des transports sous température dirigée, frais d'emballages, transports à vide, etc.

V. Calcul de la taxe

310

L'[article 68 de l'annexe III au CGI](#) définit la base d'imposition des transports entre la France et les pays ou territoires tiers, réalisés au bénéfice de personnes non assujetties.

320

Les transports dont une partie seulement est effectuée en France sont soumis à la TVA sur la somme correspondant au prix de cette fraction, sous réserve des dispositions d'exonération prévues en matière de transports internationaux.

330

Lorsque ce prix est déterminé (au cas de transport ferroviaire, par exemple), il constitue la base de l'imposition.

Dans le cas contraire, le prix en question est calculé en appliquant au prix du transport le rapport entre la longueur du transport exécuté en France et la longueur totale du transport (CGI, ann. III, art. 68).

Les redevables sont tenus de justifier de tous les éléments du calcul. À défaut, la taxe serait exigée sur le prix total du transport.

(340-380)

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-70-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Champ d'application et territorialité - Territorialité - Précisions relatives à certaines opérations réalisées par des assujettis non établis en France

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 2 : Territorialité

Chapitre 7 : Précisions relatives à certaines opérations réalisées par des assujettis non établis en France

Sommaire :

I. Principes

A. Assujettis établis à la fois en France et hors de France

B. Assujettis non établis en France

II. Cas des personnes établies en France s'entremettant dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des assujettis non établis dans l'Union européenne

A. Intermédiaires concernés

B. Application du dispositif

III. Importation dans le cadre d'une livraison réalisée entre assujettis

IV. Importations de marchandises destinées à faire l'objet d'ouvrages en France sur commande d'un donneur d'ordre établi en pays tiers et réexpédiées en dehors de l'UE

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

I. Principes

1

D'une manière générale, les assujettis établis hors de France qui effectuent des opérations dont le lieu est situé en France en application des règles de territorialité prévues de l'article 258 du code général des impôts (CGI) à l'article 259 D du CGI sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans les mêmes conditions que les assujettis établis en France réalisant les mêmes opérations.

10

Toutefois, aux termes du deuxième alinéa du 1 et du 2 de l'[article 283 du CGI](#), lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe est due par le client identifié à la TVA en France.

20

Aux fins de la TVA, une personne est considérée comme étant établie en France lorsqu'elle y dispose du siège de son activité économique, d'un établissement stable, de son domicile ou d'une résidence habituelle. Pour la définition de ces différentes notions, il convient de se reporter aux [II et III § 100 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-20-50-10](#).

A. Assujettis établis à la fois en France et hors de France

30

Une entreprise ayant son siège statutaire à l'étranger et qui a le siège de son activité économique ou un établissement stable en France y est établie. Il en est de même pour une personne physique de nationalité étrangère qui a son domicile ou sa résidence habituelle en France.

Ces assujettis sont soumis aux mêmes obligations et doivent acquitter la taxe dans les mêmes conditions que les entreprises et les personnes physiques ayant leur siège, leur domicile ou leur résidence habituelle en France qui réalisent des opérations imposables.

40

Sont notamment concernées :

- les succursales françaises d'entreprises dont le siège est situé à l'étranger et, d'une manière générale, tout établissement en France d'une entreprise étrangère qui réalise des livraisons de biens ou des prestations de services imposables en France ;
- les personnes physiques étrangères qui n'ont pas leur siège d'activité, ni d'établissement en France, mais y ont établi leur domicile ou leur résidence habituelle et y réalisent des opérations imposables.

B. Assujettis non établis en France

50

Les entreprises dont le siège statutaire est à l'étranger et les personnes physiques étrangères n'ayant pas en France le siège de leur activité économique, un établissement stable, ou à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle ne sont pas établies en France.

60

Ces assujettis non établis sont cependant soumis à certaines obligations et, le cas échéant, doivent acquitter la taxe exigible pour les opérations suivantes :

- les livraisons de biens dont le lieu est situé en France, à l'exception de celles pour lesquelles le redevable de la taxe est le client ;
- les livraisons de biens relevant du régime des ventes à distance dont le lieu est situé en France ;
- les acquisitions intracommunautaires de biens dont le lieu est situé en France ;

- les importations de biens dont le lieu est situé en France ;
- les prestations de services dont le lieu est situé en France, à l'exception de celles pour lesquelles la taxe doit être acquittée par le preneur ;
- les opérations au titre desquelles ils doivent accomplir des obligations déclaratives sans être redevables de la taxe.

II. Cas des personnes établies en France s'entremettant dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des assujettis non établis dans l'Union européenne

A. Intermédiaires concernés

70

Conformément aux dispositions du b du 1 de l'[article 266 du CGI](#), les personnes établies en France, qui s'entremettent dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des assujettis non établis dans l'Union européenne (UE) (c'est-à-dire des entreprises qui n'ont pas dans l'UE le siège de leur activité, un établissement stable, leur domicile ou leur résidence habituelle), acquittent la taxe sur le montant total de la transaction réalisée pour le compte de cette entreprise si :

- l'assujetti établi hors de l'UE, redevable de la taxe au titre de la livraison de biens ou de la prestation de services, n'a pas désigné de représentant, ainsi que le prévoit le I de l'[article 289 A du CGI](#) ;
- le représentant désigné par cet assujetti, conformément au I de l'article 289 A du CGI, n'a pas rempli ses obligations.

80

Sont ainsi visés les intermédiaires agissant en France au nom et pour le compte d'entreprises établies hors de l'UE (intermédiaires « transparents ») et qui prennent une part active à l'exécution de la vente de biens ou la réalisation de prestations de services imposables :

- mandataires qui concluent les contrats de vente avec les clients des assujettis étrangers au nom et pour le compte de ceux-ci ou qui participent à l'exécution de services imposables rendus par ces assujettis ;
- représentants des entreprises étrangères qui soumettent ces marchandises au choix des acheteurs et réexportent les produits non retenus ;
- dépositaires qui assurent les livraisons suivant les instructions des entreprises étrangères.

90

Par ailleurs, il est rappelé que les intermédiaires qui agissent en leur nom propre mais pour le compte d'autrui (intermédiaires « opaques ») et s'entremettent dans une livraison de biens ou une prestation de services sont réputés avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services ([CGI, art. 256, V](#)).

Remarque : Sur la distinction des intermédiaires, il convient de se reporter au [I § 10 à 30 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40](#).

100

En revanche, ne sont pas concernés par ces dispositions :

- les courtiers en marchandises qui se bornent à rapprocher acheteurs et vendeurs sans traiter eux-mêmes les opérations et sans intervenir dans leur exécution ;
- les représentants de commerce dont l'activité se limite à recueillir les ordres des clients et à les transmettre aux entreprises étrangères qu'ils représentent sans intervenir dans l'exécution des commandes ;
- les transitaires ou commissionnaires en douane qui se bornent à effectuer leurs opérations professionnelles de dédouanement et de réexpédition des marchandises en l'état.

B. Application du dispositif

110

Lorsqu'ils acquittent la TVA sur le prix total de la transaction, les intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'assujettis étrangers ne sont pas soumis à l'imposition au titre de la rémunération de leur entremise.

Ils sont considérés comme acquittant, en fait, la TVA en lieu et place de leur commettant. Ces intermédiaires peuvent donc déduire, de la taxe exigible au titre de la livraison de biens ou de l'exécution de services, non seulement, la taxe afférente aux opérations faites en leur nom personnel mais encore la taxe versée éventuellement à l'importation, ainsi que celle portée sur les factures adressées à leurs mandants étrangers, dès lors que ces factures se rapportent aux livraisons de biens ou à l'exécution des services en cause.

120

En outre, ils doivent facturer eux-mêmes aux clients des assujettis étrangers la taxe relative au montant total de la transaction. Mais rien ne leur interdit de préciser sur leurs factures, le cas échéant, que celles-ci sont établies pour le compte de telle ou telle entreprise étrangère.

130

Enfin, les intermédiaires ne doivent normalement déposer mensuellement qu'une seule déclaration de chiffre d'affaires pour l'ensemble des opérations imposables qu'ils ont réalisées soit comme mandataires d'entreprises étrangères, soit au titre de leurs propres opérations.

(140)

III. Importation dans le cadre d'une livraison réalisée entre assujettis

150

Dans le cadre d'une livraison entre assujettis d'un bien en provenance d'un territoire tiers à l'UE, la livraison est normalement localisée au lieu de départ et n'est donc pas taxable en France ([CGI, art. 258, I-a](#)). Toutefois, il est dérogé à cette règle dans trois situations :

- pour les livraisons de bien avec installation ([CGI, art. 258, I-c](#)). Dans ce cas, le vendeur est redevable de la TVA à l'importation aux termes du 1° du 2 de [l'article 293 A du CGI \(II-B § 80 du BOI-TVA-DECLA-10-20\)](#) ;

- pour les livraisons du gaz, de l'électricité, de la chaleur ou du froid lorsque qu'ils sont consommés en France ou, en l'absence de consommation, lorsque l'acquéreur est un assujetti-revendeur établi en France (CGI, art. 258, III). Dans ces cas, le fournisseur est redevable de la TVA à l'importation aux termes du 1° du 2 de l'article 293 A du CGI ([II-B § 90 du BOI-TVA-DECLA-10-20](#)) ;
- pour les livraisons de biens pour lesquelles le vendeur a opté pour être redevable de la TVA à l'importation en application du 2° du II de l'[article 293 A quater du CGI \(II-D § 130 du BOI-TVA-DECLA-10-20\)](#). Pour mémoire, une telle option n'est possible que si le vendeur est susceptible de déduire cette TVA (pour les conditions du droit à déduction de la TVA sur les importations, il convient de se reporter au [I § 30 du BOI-TVA-DED-40-10-30](#)).

Dans ces trois cas, le vendeur doit être identifié à la TVA, se faire identifier en tant que redevable sur la déclaration en douane ([III-B § 150 à 160 du BOI-TVA-DECLA-10-20](#)) et déclarer la TVA afférente à l'opération d'importation. Cette obligation s'impose même si le vendeur n'est pas redevable de la TVA sur la livraison en application du 1 de l'[article 283 du CGI](#) (vendeur non établi en France et acquéreur identifié à la TVA en France).

160

Dans les trois situations mentionnées au [III § 150](#), la TVA à l'importation est déductible par le vendeur.

Ce dernier est autorisé, dans tous les cas, à exercer son droit à déduction par imputation sur sa déclaration de chiffre d'affaires, qu'il doit utiliser pour déclarer la TVA collectée afférente à cette importation.

Cette faculté s'applique y compris au bénéfice des vendeurs non établis en France ne réalisant aucune livraison de bien ou prestation de service pour lesquelles ils sont redevables de la TVA en France et supportant de la TVA en France ([I § 30 à 80 du BOI-TVA-DED-50-20-30-40](#)). Dans ce cas, elle se substitue à la procédure de remboursement commentée par ce même document (remboursement dit « treizième directive »). Les formalités restent réalisées par le représentant fiscal de l'assujetti dans les situations où la désignation d'un représentant est obligatoire ([BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10](#)).

(170)

IV. Importations de marchandises destinées à faire l'objet d'ouvrages en France sur commande d'un donneur d'ordre établi en pays tiers et réexpédiées en dehors de l'UE

180

Est ici exposée la situation des marchandises qui :

- sont importées en France en vue de faire l'objet d'ouvrages en France par un assujetti qui y est établi à la suite d'une commande d'un donneur d'ordre établi en territoire tiers ;
- puis, à l'issue de ces travaux, réexpédiées en territoires tiers à l'UE sur ordre de ce donneur d'ordre.

Remarque : Pour la définition des notions de « UE » et de « pays ou territoire tiers » à l'UE, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-20-10](#). Pour la définition de l'importation, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-10-30](#).

190

Dans cette situation, il appartient au donneur d'ordre et à l'ouvreur de choisir le schéma dans lequel ils s'inscrivent au regard des obligations fiscales à l'importation ([II-C § 110 et 120 du BOI-TVA-DECLA-10-20](#)) :

- le redevable de la TVA à l'importation est l'ouvreur en application du b du 3° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#). Dans ce cas, il est admis, par dérogation aux principes exposés au [I § 30 du BOI-TVA-DED-40-10-30](#), que l'ouvreur puisse déclarer, acquitter et déduire la TVA sur l'importation sur sa propre déclaration de chiffre d'affaires (sans décaissement au bénéfice du Trésor) ; cette tolérance n'est ouverte qu'à la condition que le donneur d'ordre ne soit pas déjà identifié à la TVA en France ;

Remarque : Lorsque le donneur d'ordre est déjà identifié en France, la tolérance ne peut s'appliquer, ce qui conduit à une rémanence de la TVA à l'importation puisque l'ouvreur ne pourra pas la déduire.

- le donneur d'ordre choisit d'être le redevable de la TVA à l'importation en application du 2° du II de l'[article 293 A quater du CGI](#). Dans ce cas, il devra, si tel n'est pas déjà le cas, s'identifier à la TVA en France et, si nécessaire, désigner un représentant fiscal ([BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10](#)). Son représentant, ou lui-même, pourra alors déclarer, acquitter et déduire la TVA sur l'importation (sans décaissement au bénéfice du Trésor).

(200-230)

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-40-10-30-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Droits à déduction - Conditions formelles d'exercice du droit à déduction - Importation de biens meubles corporels

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Droits à déduction

Titre 4 : Conditions d'exercice du droit à déduction

Chapitre 1 : Conditions formelles d'exercice du droit à déduction

Section 3 : Importation de biens meubles corporels

Sommaire :

I. Généralités

II. Importation réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en France par une entreprise étrangère non établie en France

A. Le bien est transporté directement chez l'acheteur auquel il est livré dans l'état où il a été présenté à la douane

B. Le bien importé n'est pas livré à l'acheteur dans l'état où il a été présenté à la douane

III. Précisions

A. Paiement de la taxe pour le compte d'une entreprise étrangère

B. Importations réalisées par l'entremise d'un commissionnaire en marchandises

C. Remboursement par les services de la DGDDI de la TVA perçue lors de l'importation de marchandises ultérieurement réexportées ou détruites

D. Transports internationaux de marchandises effectués sur ordre de commissionnaires de transport

E. Récupération de la TVA lors de l'acheminement de courrier à l'importation

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

(1)

5

La présente section traite de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée sur les opérations d'importation définies au [BOI-TVA-CHAMP-10-30](#).

Pour rappel, à l'exception des situations prévues au 1° du I de l'article 1695 du code général des impôts (CGI) (II-K § 290 à 335 du [BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20](#)), les personnes assujetties ou identifiées à la TVA en France ont l'obligation, depuis le 1^{er} janvier 2022, de déclarer et payer les

montants de TVA à l'importation dont elles sont redevables sur leur déclaration de chiffre d'affaires (formulaire n° [3310-CA3-SD](#) [CERFA n° 10963] ou n° [3517-AGR-SD](#) CA 12A [CERFA n° 10968]). La TVA à l'importation fait donc l'objet d'une collecte et d'une déduction simultanée, dans la limite des droits à déduction de droit commun, sur la même déclaration.

Remarque 1 : La collecte et la déduction simultanées bénéficient également, en cas d'importations en France de biens qui sont ensuite transférés dans un autre État membre de l'Union Européenne (UE), aux personnes suivantes lorsqu'elles sont identifiées à la TVA en France : assujettis non établis qui ne réalisent aucune livraison de biens ou prestation de services pour lesquelles ils sont redevables de la TVA France (III § 160 du [BOI-TVA-CHAMP-20-70](#)) et personnes morales non assujetties identifiées à la TVA (V § 145 du [BOI-TVA-CHAMP-30-40](#)). Elles se substituent alors aux procédures de remboursement.

Remarque 2 : La notion de destinataire au sens du c du 2° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#) est une notion fiscale et non douanière, elle vise la personne à qui sont effectivement destinés les biens importés.

(10)

I. Généralités

20

Lors de l'importation des biens, la taxe est collectée sur une base déterminée dans les conditions prévues notamment par l'[article 292 du CGI](#) ou, le cas échéant, l'[article 293 du CGI](#) (à cet égard, il convient de se reporter au [BOI-TVA-BASE-10-20-60](#)).

30

Conformément au b du 1 du II de l'[article 271 du CGI](#), une personne peut déduire la TVA à l'importation lorsqu'elle remplit cumulativement deux conditions suivantes :

- elle est redevable de cette TVA (pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DECLA-10-20](#)) ;
- le bien importé est utilisé pour les besoins de ses opérations imposables et ces opérations ouvrent droit à déduction (§ 1 du [BOI-TVA-DED-10-20](#)). À cette fin, il est nécessaire que cet assujetti soit propriétaire du bien. Par exception, la personne qui importe le bien sans en être propriétaire peut bénéficier du droit à déduction de la TVA lorsqu'elle est en mesure d'établir que la valeur des marchandises à l'importation est incorporée dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services qu'elle fournit dans le cadre de ses opérations économiques (CJUE, ordonnance du 8 octobre 2020, aff. C-621/19, [Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky contre Weindel Logistik Service](#)).

Exemple 1 : Lorsqu'une entreprise importe un bien dont elle est locataire, elle ne dispose pas du droit à déduction de la TVA grevant cette importation.

Remarque : Pour le cas spécifique des biens qui séjournent temporairement en France en vue d'une opération d'ouvrage, il convient de se reporter au [IV § 180 du BOI-TVA-CHAMP-20-70](#).

Exemple 2 : Une entreprise A vend un bien à une entreprise B. Le bien est importé dans le cadre de cette vente. L'importation sera réputée être réalisée pour les besoins de l'entreprise B dès lors que le montant de cette vente est inclus dans la base d'imposition de la TVA à l'importation, même si le transfert du droit de disposer du bien comme un propriétaire de A vers B n'intervient que postérieurement à la réalisation de l'importation (par exemple, à la réception du bien). Inversement, tel ne sera pas le cas si la base de la TVA à l'importation est calculée à partir de la valeur de l'acquisition du bien par A.

(40)

45

Il résulte des éléments figurant au **I § 30** que lorsque l'entreprise qui est redevable de droit commun de la TVA à l'importation, en application des 1° à 3° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#), ne dispose pas du droit à déduction, la TVA à l'importation n'est pas déductible et est susceptible de constituer une charge fiscale rémanente dans les transactions entre assujettis à la TVA.

Afin d'éviter une telle situation, en application du 4° du 2 de l'article 293 A du CGI, la personne ayant le droit à déduction peut toujours opter pour être désignée comme étant le redevable de la TVA à l'importation. En effet, conformément au I de l'[article 293 quater A du CGI](#), lorsqu'il n'est pas désigné comme redevable par les 1° à 3° du 2 de l'article 293 A du CGI, l'assujetti qui réalise la vente à distance de biens importés ou tout assujetti effectuant des opérations relevant des activités économiques au sens du dernier alinéa de l'[article 256 A du CGI](#), pour les besoins desquelles l'importation est réalisée, peut opter pour être redevable de la TVA à l'importation ([III-B § 150 et 160 du BOI-TVA-DECLA-10-20](#)).

(50-60)**65**

Afin de faciliter les démarches des entreprises, la déclaration de TVA en ligne est pré-remplie, le 14 de chaque mois, des bases d'imposition de TVA à l'importation, exigible au titre des importations taxables réalisées au cours du mois précédent, à partir des données figurant sur les déclarations en douane.

Les assujettis redevables doivent compléter la déclaration des bases taxables et non taxables et des montants dus au titre des sorties de régimes suspensifs, des bases non taxables relatives à certaines opérations d'importation (en suspension, exonération ou franchise de TVA) ainsi que du montant de TVA déductible afférent.

Les montants pré-remplis devant faire l'objet d'une vérification de la part des redevables, il leur appartient de se rapprocher, le cas échéant, de leurs représentants en douane enregistrés (RDE) pour obtenir la communication de l'ensemble des informations nécessaires et disponibles sur leurs déclarations en douane prises en compte pour le mois de référence de la déclaration de TVA à vérifier.

Le détail du montant pré-rempli est également accessible en ligne dans l'espace « Données ATVAI » du compte professionnel du redevable sur le site www.douane.gouv.fr. Outre les numéros de déclaration et, par article de déclaration, la base taxable par taux et la nomenclature, il comprend les informations identifiant les RDE (Nom et n° EORI).

Les conditions du pré-remplissage de la déclaration de TVA sont détaillées dans la notice de la déclaration de TVA, publiée sur www.impots.gouv.fr.

(70-120)

II. Importation réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en France par une entreprise étrangère non établie en France

130

Dans cette hypothèse, le transport ainsi que les opérations des commissionnaires en douane sont normalement effectués pour le compte de l'expéditeur étranger.

Deux situations peuvent se présenter.

A. Le bien est transporté directement chez l'acheteur auquel il est livré dans l'état où il a été présenté à la douane

140

La livraison à l'acheteur s'entend de celle définie par le II de l'[article 256 du CGI](#).

Dans les situations où le fournisseur se charge des formalités en douane, avant de livrer les biens importés à l'acquéreur établi en France, il a la possibilité de se désigner redevable de la TVA à l'importation conformément à l'option qui lui est offerte par l'[article 293 A quater du CGI](#). S'il a recours à cette option, la livraison du bien importé à son acquéreur est située en France conformément au V de l'[article 258 du CGI](#) et doit par conséquent être soumise à la TVA.

Toutefois, dans la situation où le fournisseur envisage de transporter les biens importés chez l'acquéreur et de les lui livrer dans l'état où ils ont été présentés à la douane, il n'est pas obligé, bien qu'il réalise la déclaration en douane, d'avoir recours à l'option de l'article 293 A quater du CGI. En désignant l'acquéreur comme destinataire effectif sur la déclaration d'importation dans la donnée dédiée, il permet à ce dernier, conformément au 3° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#), d'être considéré comme redevable de la TVA à l'importation et de la déclarer sur sa déclaration de chiffre d'affaires. L'acquéreur sera donc en mesure de déduire la TVA à l'importation, dont il est redevable, dans les conditions de droit commun.

(150-160)

B. Le bien importé n'est pas livré à l'acheteur dans l'état où il a été présenté à la douane

170

Le cas se présente notamment lorsque le bien meuble corporel fait l'objet d'un montage ou d'une installation en France avant sa livraison. Une telle livraison est soumise à la TVA française en application du b du I de l'[article 258 du CGI](#). Dans cette situation, conformément au 1° du 2 de l'[article 293 A du CGI](#), l'assujetti non établi qui réalise une telle livraison est redevable de la TVA due à l'importation. En conséquence, lors de l'importation, s'il n'est pas déjà désigné comme destinataire effectif sur la déclaration d'importation, il doit se désigner redevable de la TVA à l'importation au moyen de la donnée dédiée de cette même déclaration.

Par suite, l'entreprise étrangère ou son représentant fiscal peut opérer, dans les conditions ordinaires, la déduction de la taxe collectée lors de l'importation ainsi que celle qui a éventuellement porté sur le transport et l'intervention du représentant en douane enregistré sous réserve que pour cette dernière taxe, les documents justificatifs soient annotés de son nom et de sa qualité de représentant fiscal.

Remarque : Certaines entreprises étrangères non établies sur le territoire de l'Union européenne peuvent être dispensées de la désignation d'un représentant fiscal. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10](#).

S'agissant de la TVA due sur la livraison de biens subséquente à l'importation, dans la mesure où l'entreprise étrangère est non établie sur le territoire de l'Union européenne, la personne redevable sera l'acquéreur assujetti si celui-ci est identifié aux fins de la TVA en France ([CGI, 283, 1-al. 2](#)). Si, en revanche, l'acquéreur est un non assujetti ou un assujetti non identifié à la TVA, le fournisseur étranger non établi reste redevable de la TVA sur la livraison subséquente.

III. Précisions

A. Paiement de la taxe pour le compte d'une entreprise étrangère

180

Lorsque la TVA est acquittée par le représentant fiscal d'une entreprise établie hors de l'Union européenne accrédité conformément au I de l'[article 289 A du CGI](#), c'est à lui qu'il appartient normalement de délivrer des factures.

L'entreprise étrangère concernée a cependant la faculté de procéder elle-même à cette formalité, mais elle doit, dans un tel cas, préciser sur les factures qu'elle délivre, non seulement ses propres coordonnées et numéro d'identification à la TVA en France, mais encore le nom (ou la raison sociale), l'adresse (ou le lieu du siège social) et le numéro d'identification à la TVA de son représentant fiscal en application des dispositions du 5° de l'[article 242 nonies A de l'annexe II au CGI](#).

B. Importations réalisées par l'entremise d'un commissionnaire en marchandises

190

Les commissionnaires et autres mandataires qui, en qualité d'intermédiaires opaques, concluent les contrats de vente de biens importés livrables en France avec les clients des firmes étrangères non établies dans ce pays doivent, en application du b du 1 de l'[article 266 du CGI](#), acquitter la TVA sur le prix total de la transaction. De la taxe ainsi exigible au titre de la livraison de biens, ces commissionnaires peuvent notamment déduire celle qu'ils ont collectée et déclarée en tant que redevables de la TVA à l'importation.

C. Remboursement par les services de la DGDDI de la TVA perçue lors de l'importation de marchandises ultérieurement réexportées ou détruites

195

Il est rappelé que cette hypothèse ne peut concerner que les personnes non assujetties et non identifiées à la TVA en ce qu'elles constituent les seules personnes tenues de payer les montants de TVA à l'importation auprès des services de la DGDDI ainsi que certains assujettis à la TVA réalisant des opérations d'importations dans des conditions spécifiques ([CGI, art. 1695, I ; II-K § 290 à 335 du BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20](#))

200

Le remboursement ou la remise doit faire l'objet d'une demande expresse auprès des services de la DGDDI. Pour plus d'informations, il convient de consulter la page dédiée du portail de la direction générale des douanes et des droits indirects disponible en ligne sur www.douane.gouv.fr à la rubrique « Déposer une demande de remboursement ou remise de droits ».

(210-240)

D. Transports internationaux de marchandises effectués sur ordre de commissionnaires de transport

250

Les entreprises étrangères, non établies dans l'Union européenne, qui interviennent dans des transports internationaux de marchandises éprouvent certaines difficultés pour transmettre aux destinataires français des marchandises le droit à déduction de la TVA qui grève le transport afférent à la partie française du parcours. Il en est ainsi, notamment, lorsque le transport est effectué sous contrat d'affrètement par des entreprises françaises, soit dans sa totalité, soit pour partie seulement, l'entreprise française n'assurant alors que le transport terminal après dégroupage des marchandises.

Les entreprises étrangères, non établies dans l'Union européenne, placées dans cette situation et qui exercent ainsi en France une activité de commissionnaire de transport doivent faire accréditer auprès du service des impôts un représentant domicilié en France qui s'engage à remplir, en leur lieu et place, les formalités réglementaires.

Ainsi, les entreprises étrangères, non établies dans l'Union européenne, acquittent, par l'intermédiaire de ce représentant fiscal, la TVA sur la rémunération afférente à la partie imposable du parcours. Les factures qu'elles délivrent à cette occasion à leurs clients français doivent porter l'indication du nom et de l'adresse de ce représentant. De la taxe ainsi exigible, elles déduisent, dans les conditions ordinaires, d'une part, la taxe acquittée, le cas échéant, soit par elles-mêmes, soit par leurs représentants accrédités, d'autre part, celle qui leur est éventuellement facturée par les transporteurs français auxquels elles ont recours.

E. Récupération de la TVA lors de l'acheminement de courrier à l'importation

260

Les destinataires français des envois peuvent, dans les conditions de droit commun, déduire la taxe dont ils sont redevables et collectée sur leur déclaration de chiffre d'affaires ([II § 205 du BOI-TVA-CHAMP-20-60-20](#)).

Les expéditeurs étrangers ne supportent généralement la TVA que dans le cas des envois dépourvus de caractère commercial ou sans valeur ; cette taxe est celle qui porte sur le transport. Dans cette hypothèse, la taxe en cause peut être remboursée dans les conditions prévues de [l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI](#) à [l'article 242-0 T de l'annexe II au CGI](#).

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DECLA-10-30-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Redevable de la taxe - Cas particulier des opérations du commerce électronique facilitées au moyen d'interfaces électroniques

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes d'imposition et Obligations déclaratives et comptables

Titre 1 : Redevable de la taxe

Chapitre 3 : Cas particulier des opérations du commerce électronique facilitées au moyen d'interfaces électroniques

Sommaire :

I. Redevable de la TVA à l'importation en cas de VAD-BI

II. Redevable de la TVA en cas d'application du schéma d'achat-revente

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

1

La circonstance qu'une livraison de bien relevant du commerce électronique soit facilitée au moyen d'une interface électronique (II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60) emporte deux conséquences sur la redevabilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

- en cas de vente à distance de biens importés (VAD-BI) « directe », l'assujetti facilitateur est redevable de la TVA sur l'opération d'importation des biens vendus et ce, quelle que soit la valeur des biens importés (excédant ou non 150 €). Tel est également le cas pour les VAD-BI « indirectes » n'excédant pas 150 € lorsque les biens sont importés en France avant d'être transportés dans un autre État membre à destination du consommateur final (I § 10);

Remarque : Sur les notions de VAD-BI « directes » et « indirectes », il convient de se reporter au I-A-1 § 40 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60.

- en cas d'application du schéma de l'achat-revente, l'assujetti facilitateur est également redevable de la TVA sur l'opération facilitée (II § 40).

I. Redevable de la TVA à l'importation en cas de VAD-BI

10

Il résulte des a et b du 2° du 2 de l'article 293 A du CGI que, pour les VAD-BI facilitées par un assujetti au moyen de l'utilisation d'une interface électronique (pour la définition de la facilitation, il convient de se reporter au [II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)), le redevable de la TVA à l'importation en France métropolitaine est cet assujetti facilitateur.

En premier lieu, le a du 2° du 2 de l'article 293 A du CGI désigne redevable de la TVA à l'importation tout assujetti qui facilite une VAD-BI en France d'un montant ne dépassant pas 150 €. En effet, pour les VAD-BI ne dépassant pas 150 €, l'assujetti-facilitateur est regardé comme étant la personne réalisant cette vente aux termes du a du 2° du V de l'article 256 du CGI (pour plus de précision sur les situations dans lesquelles un assujetti facilitateur est regardé comme ayant personnellement réalisé la livraison qu'il facilite, il convient de se reporter au [II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)).

En second lieu, le b du 2° du 2 de l'article 293 A du CGI désigne redevable de la TVA à l'importation tout assujetti qui facilite une VAD-BI d'un montant supérieur à 150 €, lorsque les biens sont importés en France et sont destinés à un consommateur situé en France.

Toutefois, cette règle dérogatoire ne s'applique pas aux VAD-BI « indirectes » excédant 150 €, c'est-à-dire lorsque l'importation a lieu en France et que la VAD-BI est territorialisée dans un autre État membre de l'Union européenne ([II § 50 à 70 du BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#)). En effet, dans une telle situation, c'est le vendeur qui sera désigné redevable à l'importation en ce qu'il réalise l'opération de VAD-BI « indirecte » (CGI, art. 293 A, 2-2°-a). Il pourra ainsi déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA due à l'importation (sur ce point, il convient de se reporter à la remarque du [II-L-1 § 220 du BOI-TVA-DED-10-20](#)).

Remarque : Pour plus de précisions sur les règles de redevabilité applicables aux opérations d'importation, il convient de se reporter au [II § 30 à 130 du BOI-TVA-DECLA-10-20](#).

20

Lorsque l'assujetti facilitateur est redevable de la TVA à l'importation en France métropolitaine, il est soumis aux formalités propres à la TVA à l'importation et bénéficie des facilités qui s'y attachent, notamment de l'exemption de déclaration en cas de recours au guichet dit « Import One Stop Shop » (« IOSS ») ([II-L § 390 et 400 du BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20](#)).

Remarque : L'assujetti facilitateur est notamment redevable de la TVA à l'importation dans le cas des VAD-BI dites « directes » excédant 150 € pour lesquelles le schéma de l'achat-revente ne s'applique pas ([II-B-2 § 180 et 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)) et bien que lesdites VAD-BI ne soient pas territorialisées dans l'UE ([II § 60 du BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#)).

Les conditions de déduction de cette TVA dépendent de l'application du schéma d'achat-revente à la VAD-BI concernée ([II-L-1 § 190 à 230 du BOI-TVA-DED-10-20](#)).

30

Tableau récapitulatif des personnes redevables de la TVA à l'importation en France métropolitaine en cas de facilitation au moyen d'une interface électronique

Nature de l'opération	Valeur intrinsèque de l'envoi (1)	Redevable de la TVA sur l'opération d'importation
VAD-BI (3) « directe » (importation en France métropolitaine à destination de la France métropolitaine)	Inférieure ou égale à 150 €	Assujetti facilitateur (2)

Nature de l'opération	Valeur intrinsèque de l'envoi (1)	Redevable de la TVA sur l'opération d'importation
VAD-BI « directe » (importation en France métropolitaine à destination de la France métropolitaine)	Supérieure à 150 €	Assujetti facilitateur (CGI, art. 293 A, 2-2°-b), sauf option du vendeur (CGI, art. 293 A quater, II-1°) (II-D § 130 du BOI-TVA-DECLA-10-20)
VAD-BI « indirecte » (importation en France métropolitaine à destination d'un autre État-membre)	Inférieure ou égale à 150 €	Assujetti facilitateur
VAD-BI « indirecte » (importation en France métropolitaine à destination d'un autre État-membre)	Supérieure à 150 €	Vendeur

(1) **Valeur intrinsèque** : Valeur de l'envoi telle que définie au [II-B-2 § 180 et 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#).

(2) **Assujetti facilitateur** : Assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique une vente à distance de biens importés conformément au [II § 90 à 180 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#).

(3) **VAD-BI** : Vente à distance de biens importés de territoire tiers ou pays tiers telle que définie au 2° du II bis de l'[article 256 du CGI \(I § 20 à 80 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60\)](#).

II. Redevable de la TVA en cas d'application du schéma d'achat-revente

40

En cas d'application du schéma d'achat-revente ([II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)), chaque assujetti est redevable de la TVA sur l'opération qu'il est réputé réaliser. Le vendeur est donc redevable de la TVA sur la livraison à l'assujetti facilitateur et l'assujetti facilitateur est redevable de la TVA sur l'opération à destination du client.

Le schéma d'achat-revente constituant une fiction créée aux fins de la TVA, l'assujetti facilitateur réputé réaliser la livraison de bien à destination du client final n'est pas toujours en possession des biens ni, initialement, de l'ensemble des informations nécessaires au respect de ses obligations au regard de la TVA. Il doit pour ce faire s'appuyer sur les informations transmises par le fournisseur sous-jacent. L'assujetti facilitateur sera souvent tributaire de l'exactitude des informations transmises par les fournisseurs. C'est pourquoi, l'[article 5 quater du règlement d'exécution \(UE\) 2019/2026 du 21 novembre 2019 modifiant le règlement d'exécution \(UE\) n° 282/2011 en ce qui concerne les livraisons de biens ou les prestations de services facilitées par des interfaces électroniques et les régimes particuliers applicables aux assujettis qui fournissent des services à des personnes non assujetties et effectuent des ventes à distance de biens et certaines livraisons intérieures de biens](#) pose un principe de responsabilité limitée de l'assujetti facilitateur. Celui-ci ne pourra être tenu pour redevable du paiement de la TVA excédant la TVA qu'il a déclaré et payé lorsque, pour chaque opération concernée :

- l'assujetti facilitateur démontre qu'il est tributaire des informations transmises par les fournisseurs qui vendent des biens au moyen de son interface électronique ou par d'autres tiers afin de déclarer et d'acquitter correctement la TVA grevant ces livraisons ;

- les informations visées sont erronées ;
- l'assujetti facilitateur peut démontrer qu'il ignorait et ne pouvait pas raisonnablement savoir que ces informations étaient incorrectes.

Pour plus de précisions sur la mise en œuvre de cette responsabilité limitée, sur l'étendue de la charge de la preuve incombant à l'assujetti ainsi que pour des mises en pratique illustratives, il convient de se reporter au [point 2.1.9 des notes explicatives de la Commission sur les règles de TVA pour le commerce électronique - \(PDF - 2,79 Mo\)](#).

Les tableaux présentés au **II § 50 à 70** précisent ce point pour chacune des trois catégories d'opérations éligibles au schéma :

- les livraisons de biens non importés internes à la France métropolitaine ;
- les VAD-IC ;
- les VAD-BI.

50

Tableau récapitulatif de l'assujetti redevable de la TVA sur une livraison de biens non importés interne à la France métropolitaine

Lieu de départ	Lieu d'arrivée	Qualification de l'opération	Fournisseur établi en UE	Facilitation par une interface électronique	Redevable
France	France	Livraison domestique	Oui	Non	Fournisseur
France	France	Livraison domestique	Oui	Oui	Fournisseur
France	France	Livraison domestique	Non	Non	Fournisseur
France	France	Livraison domestique	Non	Oui	Assujetti facilitateur (1)

(1) **Assujetti facilitateur** : Assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la livraison d'un bien dans l'Union européenne par un assujetti non établi sur le territoire de l'Union européenne à une personne non assujettie (CGI, art. 256, V-2°-b) (II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60).

60

Tableau récapitulatif de l'assujetti redevable de la TVA sur une VAD-IC

Lieu de départ	Lieu d'arrivée	Qualification de l'opération	Fournisseur établi en UE	Facilitation par une interface électronique	Redevable
État membre de l'UE (1)	France	VAD-IC	Oui	Non	Fournisseur

Lieu de départ	Lieu d'arrivée	Qualification de l'opération	Fournisseur établi en UE	Facilitation par une interface électronique	Redevable
État membre de l'UE	France	VAD-IC	Oui	Oui	Fournisseur
État membre de l'UE	France	VAD-IC	Non	Non	Fournisseur
État membre de l'UE	France	VAD-IC	Non	Oui	Assujetti facilitateur (2)

(1) **État membre de l'UE** : désigne un État membre de l'Union européenne autre que la France.

(2) **Assujetti facilitateur** : assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la livraison d'un bien dans l'Union européenne par un assujetti non établi sur le territoire de l'Union européenne à une personne non assujettie (CGI, art. 256, V-2°-b) (II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60).

70

Tableau récapitulatif de l'assujetti redevable de la TVA sur une VAD-BI

Lieu de départ	Pays d'importation	Lieu d'arrivée	Facilitation par une interface électronique	Valeur de l'envoi (4)	Redevable
Pays tiers (2)	Sans importance	France ou autre État membre de l'UE	Le cas échéant	? 150 €	Assujetti ayant opté pour le IOSS (5) (vendeur ou assujetti facilitateur le cas échéant)
Pays tiers	État membre de l'UE (1)	France métropolitaine (VAD-BI « indirecte »)	Non	Sans objet	Vendeur
Pays tiers	État membre de l'UE	France métropolitaine (VAD-BI « indirecte »)	Oui	> 150€	Vendeur
Pays tiers	État membre de l'UE	France métropolitaine (VAD-BI « indirecte »)	Oui	? 150 €	Assujetti facilitateur (3)

Lieu de départ	Pays d'importation	Lieu d'arrivée	Facilitation par une interface électronique	Valeur de l'envoi ⁽⁴⁾	Redevable
Pays tiers	France métropolitaine	France métropolitaine (VAD-BI « directe »)	Non	Sans objet	Aucune TVA n'est due en France métropolitaine sur la VAD-BI (qui est territorialisée en dehors de l'UE). Par exception, en cas d'option du vendeur pour être redevable de la TVA à l'importation (CGI, art. 293 A, 2-4° et CGI, art. 293 A quater, II-1°), ou lorsque la base d'imposition de la taxe due à l'importation n'est pas égale à celle qui aurait été déterminée pour la VAD-BI si elle était localisée en France (CGI, art. 293 A, 2-2° a et c) la VAD-BI est localisée en France (article 258 du CGI, V, 1° ; II-D § 130 du BOI-TVA-DECLA-10-20) et le vendeur est également redevable de la TVA sur cette livraison.
Pays tiers	France métropolitaine	France métropolitaine (VAD-BI « directe »)	Oui	> 150€	Aucune TVA n'est due en France métropolitaine sur la VAD-BI (qui est territorialisée en dehors de l'UE). Par exception, en cas d'option du vendeur pour être redevable de la TVA à l'importation (CGI, art. 293 A, 2-4° et CGI, art. 293 A quater, II-1°), la VAD-BI est localisée en France (CGI, art. 258 V-1° ; II-D § 130 du BOI-TVA-DECLA-10-20) et le vendeur est également redevable de la TVA sur cette livraison.
Pays tiers	France métropolitaine	France métropolitaine (VAD-BI « directe »)	Oui	? 150 €	Assujetti facilitateur

(1) **État membre de l'UE** : Désigne un État membre de l'Union européenne autre que la France.

(2) **Pays tiers** : Pays n'appartenant pas à l'Union européenne et territoire d'un État membre exclu du territoire de l'Union européenne (CGI, art. 256-0).

(3) **Assujetti facilitateur** : Assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire la vente à distance de biens importés de territoire tiers ou de pays tiers visée au a) du 2° du V de l'article 256 du CGI (II § 90 à 180 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60).

(4) **Valeur de l'envoi** : Valeur intrinsèque telle que définie au II-B-2 § 180 et 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60.

(5) **IOSS** : Prévu par l'article 298 sexdecies H du CGI (BOI-TVA-DECLA-20-20-60)

Exemple : Un vendeur commercialise des biens, par l'intermédiaire d'une interface électronique, à destination directe d'une personne non assujettie située en France. Les biens vendus, stockés dans des entrepôts situés en Chine sont importés en France (par exemple, à leur arrivée à l'aéroport de Paris-Charles-de-Gaulle. L'intervention de l'interface électronique dans le processus de vente remplit les conditions de la facilitation telles que rappelées au II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60. L'opération ainsi réalisée doit être qualifiée de VAD-BI, facilitée par l'interface électronique, avec une coïncidence entre État membre d'importation et État membre d'arrivée du transport ou de l'expédition des biens (VAD-BI « directe »).

Hypothèse n° 1 : Les biens sont contenus dans un envoi d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 €. En conséquence, l'exploitant de l'interface électronique facilitant cette opération est réputé avoir personnellement acquis les biens auprès du vendeur et les avoir revendus au client français.

Les modalités de déclaration et de paiement de la TVA afférente à la VAD-BI dépendront du choix de recourir au régime particulier prévu par l'article 298 sexdecies H du CGI (« IOSS ») effectué par l'interface électronique :

- si l'exploitant de l'interface adhère au mécanisme du « IOSS » (BOI-TVA-DECLA-20-20-60), celui-ci bénéficie de l'exonération de la TVA frappant l'opération d'importation. La TVA due sur l'opération de VAD-BI sera déclarée et payée auprès de l'administration fiscale de l'État membre dans lequel elle s'est enregistrée au « IOSS » ;
- si l'exploitant de l'interface électronique n'adhère pas au mécanisme du « IOSS », la TVA due sur l'opération de VAD-BI ainsi que celle due en raison de l'opération d'importation devra être déclarée et payée à l'appui du dépôt d'une déclaration de chiffre d'affaires dans les conditions de droit commun (BOI-TVA-DECLA-20-20-10).

Hypothèse n° 2 : Les biens sont contenus dans un envoi d'une valeur excédant 150 €. Par suite, l'exploitant de l'interface électronique facilitant cette opération n'est pas réputé avoir personnellement acquis et livré les biens.

L'exploitant de l'interface électronique sera seulement redevable de la TVA à l'importation en application du 1 de l'article 293 A du CGI, aucune TVA n'étant due en France au titre de la VAD-BI qui n'y est pas située en vertu du c du IV de l'article 258 du CGI.

Hypothèse n° 3 : Reprise de la situation exposée dans l'hypothèse 2. Le bien est dédouané en France et le vendeur opte, lors de ce dédouanement, pour être redevable de la TVA à l'importation en application du 1° du II de l'article 293 A quater du CGI. Aux termes du 1° du V de l'article 258 du CGI, la livraison est également localisée en France. Le vendeur déclare et acquitte la TVA sur l'importation et sur la livraison dans les conditions de droit commun, via sa déclaration de chiffre d'affaires ; il peut déduire la TVA sur l'importation sur cette même déclaration.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-GEO-20-40-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Régimes territoriaux - Régime applicable dans les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution - Opérations réalisées entre la métropole et les collectivités d'outre-mer et entre ces collectivités

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes territoriaux

Titre 2 : Régime applicable dans les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution

Chapitre 4 : Opérations réalisées entre la métropole et les collectivités d'outre-mer et entre ces collectivités

Sommaire :

I. Principes

II. Livraisons de biens meubles corporels

III. Importations

IV. Prestations de services

A. Relations entre les collectivités d'outre-mer et les territoires des États étrangers

B. Relations entre les collectivités régies par l'article 73 de la Constitution et la métropole et relations entre ces collectivités

1. Prestations de services fournies à un assujetti

a. Prestations de services relevant du 1° de l'article 259 du CGI

b. Prestations de services désignées à l'article 259 A du CGI

2. Prestations de services fournies à une personne non assujettie

a. Prestations de services relevant du 2° de l'article 259 du CGI

b. Prestations de services désignées à l'article 259 A du CGI

c. Prestations de services désignées par l'article 259 B du CGI

V. Détermination du redevable

VI. Lieu de souscription des déclarations de chiffre d'affaires et modalités déclaratives

A. Entreprises soumises au régime réel normal

B. Entreprises soumises au régime simplifié d'imposition

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

I. Principes

(1)

5

Les précisions qui suivent concernent les collectivités d'outre-mer régies par l'[article 73 de la Constitution du 4 octobre 1958](#) et où s'applique la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : la Guadeloupe et la Martinique, au sein du marché unique antillais, ainsi que La Réunion.

10

La TVA est applicable dans ces collectivités dans les mêmes conditions que sur le territoire de la France métropolitaine, sous réserve d'aménagements spécifiques ([BOI-TVA-GEO-20](#)).

20

En ce qui concerne les échanges avec et entre ces collectivités d'outre-mer, des règles particulières s'appliquent :

- en matière d'expédition ou de transport de biens, ces collectivités d'outre-mer sont considérées comme des territoires tiers ([code général des impôts \[CGI\], art. 294, 2 et 3](#)) ;
- en matière de prestations de services, ces collectivités d'outre-mer ne sont pas considérées comme des territoires tiers.

Pour la définition des territoires tiers, il convient de se reporter au [II-C § 150 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-10](#).

30

Ainsi, les dispositions du code général des impôts qui désignent l'acquéreur, le preneur ou le destinataire comme redevables de la taxe lorsque le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France (régimes d'autoliquidation prévus à l'[article 283-0 et suivants du CGI](#)) ne sont pas applicables aux prestations de services réalisées dans le cadre des relations entre la métropole et ces collectivités.

40

En revanche, en raison des taux particuliers applicables dans les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution du 4 octobre 1958 et définis à l'[article 296 du CGI](#), à l'[article 296 bis du CGI](#) et à l'[article 296 ter du CGI](#), l'identification du lieu de la réalisation effective d'une prestation de service permet de déterminer le taux qui lui est applicable.

II. Livraisons de biens meubles corporels

50

L'[article 294 du CGI](#) précise les règles applicables aux échanges avec les collectivités d'outre-mer mentionnées au [I § 5](#).

Ces dispositions entraînent les conséquences ci-après suivantes en ce qui concerne les relations entre la métropole et les collectivités d'outre-mer concernées et les relations de ces collectivités d'outre-mer entre elles.

60

Bénéficiaire de l'exonération prévue en matière d'exportation, les livraisons de biens meubles corporels transportés ou expédiés :

- depuis la France métropolitaine à destination de Guadeloupe, de Martinique ou de La Réunion ;
- depuis la Guadeloupe ou la Martinique à destination de la France métropolitaine, d'un autre État membre de l'Union européenne (UE), ou de La Réunion ;
- depuis La Réunion à destination de la France métropolitaine, d'un autre État membre de l'UE, de la Guadeloupe, ou de la Martinique.

Les collectivités de Guadeloupe et de Martinique ne sont pas considérées comme territoires d'exportation l'une par rapport à l'autre.

Les livraisons de biens meubles corporels expédiés ou transportés à destination de la Guyane, de Mayotte ou des collectivités d'outre-mer ne relevant pas de l'[article 73 de la Constitution du 4 octobre 1958](#), sont dans tous les cas traitées comme des exportations à destination des pays tiers.

65

En ce sens, les règles de la TVA applicables aux opérations du commerce électronique telles qu'issues de la [directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens et de la directive \(UE\) 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens](#) et notamment transposées au II bis de l'[article 256 du CGI](#), au 2° du V de l'[article 256 du CGI](#), au IV de l'[article 258 du CGI](#) et à l'[article 258 A du CGI](#) ne sont pas applicables dans les collectivités d'outre-mer.

67

En conséquence, les livraisons de biens au départ de métropole, d'un autre État membre de l'UE ou encore d'un pays ou territoire tiers à l'UE et à destination d'une personne non assujettie dans l'une des collectivités d'outre-mer ne sont pas qualifiées de ventes à distance de biens. Les règles de territorialité applicables à ces livraisons relèvent des principes généraux du I de l'[article 258 du CGI](#) et notamment commentés au I § 10 à 150 du [BOI-TVA-CHAMP-20-20-10](#).

En outre, les règles de redevabilité spécifiques aux interfaces électroniques du 2° du V de l'[article 256 du CGI](#) et développées au [BOI-TVA-DECLA-10-30](#) ne sont pas applicables aux livraisons de biens localisées dans ces collectivités d'outre-mer.

Enfin, l'[article 296 quater du CGI](#) précise que ne sont pas applicables en Guadeloupe, à La Réunion et en Martinique l'[article 298 sexdecies G du CGI](#) et l'[article 298 sexdecies H du CGI](#) ([BOI-TVA-DECLA-20-20-60](#)).

Exemple : Un consommateur final situé en Guadeloupe commande un bien en ligne d'une valeur de 140 € au moyen d'une interface électronique. Le bien est directement expédié depuis un entrepôt situé à Marseille. Le 2° du II bis de l'[article 256 du CGI](#) n'étant pas applicable à cette opération, celle-ci ne peut être qualifiée de vente à distance de biens importés de territoire tiers ou de pays tiers. La plateforme n'est pas non plus réputée avoir personnellement acquis et livré les biens.

Les règles de la TVA applicables à cette livraison seront celles issues du I de l'[article 258 du CGI](#). En outre, afin de déterminer la personne redevable sur l'opération d'importation, il conviendra de se reporter au 2 de l'[article 293 A du CGI](#).

Remarque : Le même raisonnement sera applicable aux biens expédiés au départ d'un autre État membre de l'UE ou au départ d'un pays ou territoire tiers à l'UE.

69

En revanche, et dans la mesure où les territoires des collectivités d'outre-mer sont considérés, conformément aux 2 et 3 de l'article 294 du CGI, comme des territoires tiers aux fins des règles de la TVA applicables aux livraisons de biens, une livraison de biens en partance de l'un de ces territoires et à destination d'un consommateur final situé en métropole est susceptible d'être soumise à l'ensemble des règles issues du paquet TVA sur le commerce électronique si elle en respecte les conditions. Cette précision concerne tant les collectivités où s'applique la TVA que celles où elle ne s'applique pas.

Exemple : Un consommateur final situé à Lyon commande un bien en ligne d'une valeur de 130 € au moyen d'une interface électronique. Le bien est directement expédié depuis un entrepôt situé en Martinique à destination du consommateur à Lyon. Les opérations de dédouanement sont réalisées à l'aéroport de Paris-Orly. Cette opération sera qualifiée de vente à distance de biens importés de territoire tiers ou de pays tiers sur le fondement du 2° du II bis de l'article 256 du CGI. Par application du a du 2° du V de l'article 256 du CGI, l'interface électronique ayant facilité la vente sera réputée avoir personnellement acquis et livré les biens et partant, redevable de la TVA relative à cette vente à distance ([II § 50 et 70 du BOI-TVA-DECLA-10-30](#)) qui sera localisée en France par application du b ou c du IV de l'article 258 du CGI ([II § 50 et 60 du BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#)). Enfin, par application du a du 2° du 2 de l'article 293 A du CGI, l'interface électronique sera également redevable de la TVA relative à l'opération d'importation ([I § 10 à 30 du BOI-TVA-DECLA-10-30](#)).

L'interface électronique aura la possibilité d'adhérer au régime particulier de l'article 298 sexdecies H du CGI afin d'y déclarer et payer la TVA relative à la vente à distance de biens importés et ainsi bénéficier de la mesure d'exonération de la TVA à l'importation induite par l'adhésion audit régime particulier ([BOI-TVA-DECLA-20-20-60](#)).

Pour plus de précisions sur les critères permettant de qualifier une livraison de biens de vente à distance de biens importés de territoire tiers ou de pays tiers, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#). S'agissant du régime territorial des ventes à distance de biens, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#). Enfin, les règles de redevabilité spécifiques aux interfaces électroniques sont exposées au [BOI-TVA-DECLA-10-30](#).

III. Importations

70

Est considéré comme une importation de biens ([CGI, art. 294, 3](#)) tout échange de biens entre une collectivité ultramarine et l'extérieur, à l'exception des échanges entre la Guadeloupe et la Martinique. La définition des importations est précisée au [BOI-TVA-CHAMP-10-30](#), notamment au [II-B § 170 à 220 du BOI-TVA-CHAMP-10-30](#) s'agissant de la situation de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion.

80

Les importations ainsi définies sont, le cas échéant, soumises à la TVA selon les règles applicables dans le territoire d'importation déterminé dans les conditions exposées au [BOI-TVA-CHAMP-20-65](#).

IV. Prestations de services

A. Relations entre les collectivités d'outre-mer et les territoires des États étrangers

90

En ce qui concerne les relations des collectivités d'outre-mer définie à l'[article 73 de la Constitution du 4 octobre 1958](#) avec les autres États membres de l'UE et les pays tiers situés hors de l'UE, les règles de territorialité prévues à l'[article 259 du CGI](#), l'[article 259 A du CGI](#), l'[article 259 B du CGI](#), l'[article 259 C du CGI](#) et à l'[article 259 D du CGI](#) s'appliquent dans les mêmes conditions que dans les relations entre la métropole et ces autres États et pays tiers.

Remarque : Toutefois, à cette fin, le territoire de Monaco est traité comme s'il faisait partie du territoire métropolitain.

100

Lorsque, en application de ces dispositions, la prestation de service est imposable en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, le taux applicable est celui en vigueur pour cette prestation de services dans cette collectivité.

B. Relations entre les collectivités régies par l'article 73 de la Constitution et la métropole et relations entre ces collectivités

110

L'application du taux en vigueur au lieu auquel l'opération est située en application des dispositions de l'[article 259 du CGI](#) à l'[article 259 D du CGI](#) est le principe sous réserve des aménagements prévus au **IV-B § 120 et suivants**.

1. Prestations de services fournies à un assujetti

a. Prestations de services relevant du 1° de l'article 259 du CGI

120

En application du 1° de l'[article 259 du CGI](#), les prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA au lieu :

- du siège économique de l'assujetti ou à défaut, de son établissement stable pour lequel les services sont fournis ;
- ou de son domicile ou de sa résidence habituelle, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, stable.

130

Aussi, les prestations de services qui relèvent du 1° de l'article 259 du CGI sont soumises à la TVA au taux du lieu d'établissement du preneur. Lorsque le preneur assujetti est établi en Guyane, à Mayotte ou à l'étranger, la TVA nationale n'est pas applicable.

140

Toutefois, il est admis que certaines prestations de services qui relèvent du principe général du 1° de l'article 259 du CGI soient soumises à la TVA, non pas au taux applicable au lieu d'établissement du preneur, mais à celui de leur exécution lorsque les prestataires et preneurs assujettis sont établis en métropole, en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion. De même, la TVA n'est pas applicable lorsque l'exécution a lieu en Guyane ou à Mayotte lorsque les prestataires et preneurs assujettis sont établis en métropole, en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion.

Sont limitativement concernés :

- le transport de biens autre qu'intracommunautaire ;
- les prestations accessoires aux transports autres que les transports intracommunautaires de biens, telles que le chargement, déchargement, manutention et activités similaires ;
- les travaux et expertises sur biens meubles corporels.

Les opérateurs peuvent se prévaloir de ces règles pour les prestations effectuées à compter du 1^{er} janvier 2010.

150

Exemple 1 : Le service de transport de biens d'un point à un autre de Guadeloupe, de Martinique ou de La Réunion réalisé par un assujetti établi dans cette collectivité fourni à un preneur établi en métropole est soumis au taux applicable dans la collectivité concernée. Le service de déchargement réalisé au profit du même preneur par un autre prestataire établi dans cette collectivité suit le même régime.

Exemple 2 : Le service d'expertise réalisé sur un véhicule automobile accidenté en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, fourni à une société d'assurance établie en métropole est soumis au taux applicable dans la collectivité concernée.

Exemple 3 : La prestation de dépannage sur un véhicule automobile tombé en panne en Guyane, ou à Mayotte, délivrée à une société d'assurance établie en métropole auprès de laquelle le propriétaire du véhicule dépanné a souscrit une garantie d'assistance dépannage n'est pas soumise à la TVA.

b. Prestations de services désignées à l'article 259 A du CGI

160

L'article 259 A du CGI prévoit pour plusieurs prestations de services un lieu de taxation qui déroge au principe général de taxation au lieu du preneur assujetti prévu au 1° de l'article 259 du CGI. Pour ces dernières, le taux applicable est déterminé en fonction du critère de localisation défini par ces dispositions.

170

Tableau récapitulatif des prestations de services dérogeant au principe général de taxation au lieu du preneur assujetti

Articles du CGI	Prestations de services	Critères de localisation	Exécution du service en métropole	Exécution du service en Guadeloupe, en Martinique, à La Réunion	Exécution du service en Guyane, à Mayotte
-----------------	-------------------------	--------------------------	-----------------------------------	---	---

CGI, art. 259 A, 1°	Location de moyens de transport de courte durée	Lieu de mise à disposition du moyen de transport	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 2°	Services se rattachant à un immeuble	Lieu de situation de l'immeuble	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 4°	Transport de passagers	Distance parcourue	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 5° b	Ventes à consommer sur place autres que les ventes à bord de navires, aéronefs et trains	Lieu d'exécution matérielle	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 5° c	Ventes à consommer sur place à bord de navires, d'aéronefs et de trains	Lieu de départ du transport intracommunautaire de passagers	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 5° bis	Services d'accès à des manifestations	Lieu de la manifestation	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 8°	Services uniques de voyages	Lieu d'établissement du prestataire	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition

2. Prestations de services fournies à une personne non assujettie

a. Prestations de services relevant du 2° de l'article 259 du CGI

180

Les prestations de services qui ne relèvent pas de l'article 259 A du CGI et qui sont fournies par un prestataire établi en métropole ou en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion à une personne non assujettie établie dans une de ces collectivités d'outre-mer ou en métropole sont soumises à la TVA au taux du lieu d'établissement du prestataire en application du 2° de l'article 259 du CGI.

Lorsque ce lieu est situé en Guyane ou à Mayotte, l'opération n'est pas soumise à la TVA.

b. Prestations de services désignées à l'article 259 A du CGI

190

Les prestations de services fournies à des personnes non assujetties, désignées à l'article 259 A du CGI, sont soumises à la TVA dans les conditions applicables au lieu de leur localisation telle qu'elle est définie par l'article 259 A du CGI.

200

Tableau récapitulatif des prestations de services dérogeant au principe général de lieu de taxation des prestations rendues aux non assujetties et désignées à l'article 259 A du CGI

Articles du CGI	Prestations de services	Critères de localisation	Exécution du service en métropole	Exécution du service en Guadeloupe, en Martinique, à La Réunion	Exécution du service en Guyane, à Mayotte
CGI, art. 259 A, 1°-a	Location de moyens de transport de courte durée	Lieu de mise à disposition du moyen de transport	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 1°-b	Location de moyens de transport autre que de courte durée	Lieu d'établissement du preneur	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 1°-c	Location de bateau de plaisance autre que de courte durée	Lieu de mise à disposition si celle-ci est faite à partir d'un établissement stable, à défaut lieu d'établissement du preneur	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 2°	Services se rattachant à un immeuble	Lieu de situation de l'immeuble	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 4°	Transport de biens autre qu'intracommunautaire Transport de passagers	Distance parcourue	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 5°-a	Activités culturelles, foires, expositions et similaires, services des organisateurs et accessoires	Lieu de déroulement de l'activité	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition

Articles du CGI	Prestations de services	Critères de localisation	Exécution du service en métropole	Exécution du service en Guadeloupe, en Martinique, à La Réunion	Exécution du service en Guyane, à Mayotte
CGI, art. 259 A, 5°-b	Ventes à consommer sur place autres que les ventes à bord de navires, aéronefs et trains	Lieu d'exécution matérielle	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 5°-c	Ventes à consommer sur place à bord de navires, d'aéronefs et de trains	Lieu de départ du transport intracommunautaire de passagers	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 6°	Activités accessoires au transport, expertises ou travaux portant sur biens meubles corporels	Lieu d'exécution matérielle	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 7°	Services des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui	Lieu de taxation de l'opération principale	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 8°	Services uniques de voyages	Lieu d'établissement du prestataire	Taux métropolitains	Taux prévus de l'article 296 du CGI à l'article 296 ter du CGI	Pas d'imposition
CGI, art. 259 A, 3°	Transport intracommunautaire de biens	Lieu de départ du transport	Taux métropolitains		

Remarque : L'article 20 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 introduit, au 7° du I de l'article 295 du CGI, une exonération pour les locations et affrètements de courte durée de navires de plaisance d'une longueur de coque de plus de 24 mètres et d'une jauge inférieure à 3 000, mis à disposition à partir du territoire de la Guadeloupe ou de la Martinique, lorsque la location ou l'affrètement a pour objet la réalisation de voyages d'agrément en dehors des eaux territoriales.

c. Prestations de services désignées par l'article 259 B du CGI

210

Les prestations de services listées à l'article 259 B du CGI sont en principe soumises à la TVA au lieu du prestataire dès lors que le preneur non assujetti est établi en métropole, en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion.

220

Toutefois, il est admis que ces prestations soient imposées au taux applicable du lieu d'établissement ou de résidence du preneur non assujetti en métropole, en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, lorsqu'elles sont fournies par des prestataires établis en France. Lorsque ce lieu est situé en Guyane ou à Mayotte, la prestation n'est pas soumise à la taxe.

V. Détermination du redevable

230

Les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution ne sont pas considérées comme des territoires tiers pour les besoins des dispositions autres que celles relatives aux échanges de biens avec d'autres territoires. Aussi, les dispositions du 2 de l'article 283 du CGI ne sont pas applicables lorsque le preneur assujetti est établi en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion et le prestataire en métropole, ce dernier étant dès lors le redevable de la taxe. De même, le prestataire établi en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, qui fournit un service relevant du principe général du 1° de l'article 259 du CGI à un preneur établi en métropole, reste redevable de la taxe.

240

RES N°2007/03 (TCA) du 23 janvier 2007 : Conséquences du mécanisme d'autoliquidation de la TVA prévu à l'article 94 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 sur les opérations situées dans les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution du 4 octobre 1958 et réalisées par des assujettis établis en métropole et inversement.

Question :

Quelles sont conséquences du mécanisme d'autoliquidation de la TVA prévu à l'article 94 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 sur les opérations situées dans les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution du 4 octobre 1958 et réalisées par des assujettis établis en métropole et inversement ?

Réponse :

Les dispositions du deuxième alinéa du 1 de l'article 283 du CGI prévoient que lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en France est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe due à ce titre doit être autoliquidée par son client dès lors que celui-ci dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.

Au regard des dispositions du CGI, les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution du 4 octobre 1958 ne peuvent être considérées comme des territoires tiers même si les relations entre la métropole et ces collectivités ainsi que les relations entre ces collectivités sont régies par des dispositions spécifiques.

Il est rappelé que les assujettis établis dans ces collectivités d'outre-mer sont redevables de la TVA afférente à des opérations situées en métropole. Inversement, les assujettis établis en métropole sont redevables de la TVA afférente à des opérations situées dans ces collectivités d'outre-mer.

L'article 94 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 est sans incidence sur la détermination du redevable de ces opérations.

VI. Lieu de souscription des déclarations de chiffre d'affaires et modalités déclaratives

250

En application des dispositions combinées du 1 de l'article 287 du CGI et de l'article 32 de l'annexe IV au CGI, les déclarations de chiffre d'affaires doivent être souscrites auprès du service des impôts des entreprises compétent pour recevoir la déclaration de résultats.

Les formulaires de déclarations de chiffre d'affaires sont disponibles en ligne sur www.impots.gouv.fr.

Les obligations et formalités déclaratives sont précisées au [BOI-TVA-DECLA-20 et suivants](#). Conformément aux dispositions du III de l'article 1649 quater B quater du CGI, les entreprises doivent télétransmettre leur déclaration de TVA suivant les modalités précisées au [BOI-BIC-DECLA-30-60-40](#).

Les modalités déclaratives de la TVA afférentes aux opérations réalisées en métropole, en Guadeloupe, Martinique ou à La Réunion sont identiques quel que soit le lieu d'implantation de l'établissement principal ou du siège social de l'entreprise (métropole, Guadeloupe, Martinique, La Réunion, Guyane ou Mayotte).

A. Entreprises soumises au régime réel normal

260

Les entreprises doivent notamment déclarer dans le cadre B du formulaire n° [3310-CA3-SD](#) (CERFA n° 10963) les opérations soumises à TVA réalisées :

- en métropole, en lignes 08 à 9B ;
- en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, en lignes 10 et 11 ;
- au titre de la mise à la consommation de produits pétroliers, en lignes P1 et P2 ;
- au titre des importations taxables, en lignes I1 à I6.

Par ailleurs, elles doivent déposer l'annexe n° [3310-A-SD](#) (CERFA n° 10960) si elles réalisent des opérations imposables à un taux particulier, notamment lorsque ces opérations sont imposables en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, à un taux particulier, ou si elles sont redevables de taxes assimilées.

Les redevables au régime du réel completent, sur la déclaration n° [3310-CA3-SD](#) les lignes A1 à 2E des cadres A et B et, éventuellement, l'imprimé n° [3310-A-SD](#).

Les formulaires n° [3310-CA3-SD](#) et [3310-A-SD](#) sont disponibles en ligne sur www.impots.gouv.fr.

B. Entreprises soumises au régime simplifié d'imposition

270

Lors du dépôt de leur déclaration annuelle, les entreprises doivent déclarer dans le cadre I du formulaire CA12/CA12E n° [3517-S-SD](#) (CERFA n° 11417) le montant total des opérations soumises à TVA réalisées :

- en métropole, en lignes 5A, 5B, 06, 6C, 9A et 10 ;
- en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, en lignes 07 et 08 ;
- au titre des livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France, des achats de biens ou de prestations de services auprès d'un assujetti non établi en France, des achats de prestations de services intracommunautaires, des cessions d'immobilisations, des livraisons à soi-même et des autres opérations imposables, en lignes AA à 15.

Par ailleurs, ces entreprises doivent mentionner sur le formulaire CA12/CA12E n° **3517-S-SD** :

- les opérations réalisées soumises à un taux particulier notamment lorsque des opérations sont imposables en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion à un taux particulier (quel que soit le lieu de réalisation de l'opération), en ligne 09 (cadre I) ;
- les taxes assimilées dont elles sont redevables (cadre IV).

Le formulaire n° **3517-S-SD** est disponible en ligne sur www.impots.gouv.fr.

(280-360)

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-SECT-30-20-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Régimes sectoriels - Régime de l'or industriel

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Régimes sectoriels
Titre 3 : Régime de l'or
Chapitre 2 : Régime de l'or industriel

Sommaire :

- I. Livraisons d'or industriel et de produits semi-finis
 - A. Définition de l'or industriel et des produits semi-finis
 - B. Redevable de la taxe due au titre des livraisons
- II. Importations et acquisitions intracommunautaires d'or industriel et de produits semi-finis
 - A. Opérations imposables
 - B. Redevable et déclaration de la taxe due au titre de l'importation
- III. Autres opérations portant sur l'or à usage industriel
 - A. Transformation de l'or d'investissement en or à usage industriel
 - B. Fondeurs
 - 1. Opérations de fonte
 - 2. Opérations de refonte à façon
 - 3. Utilisation des comptes-poids
 - 4. Vente d'or industriel
 - C. Fabrication d'articles effectuée pour le compte de tiers
- IV. Taux

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

I. Livraisons d'or industriel et de produits semi-finis

A. Définition de l'or industriel et des produits semi-finis

1

Les livraisons d'or industriel sous la forme de matière première ainsi que les livraisons de produits semi-finis d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes sont soumises à la taxe.

10

L'or sous forme de matière première est constitué par l'or à l'état de minerai, l'or natif, l'or brut en masses, lingots, grenailles, poudre, y compris sous la forme d'alliage et les sels d'or.

20

Les produits semi-finis sont les produits utilisés dans le secteur de la bijouterie tels que l'or en feuilles, plaques, laminés, planés ou chaînes.

Remarque : Les livraisons de brouilles d'or suivent le régime applicable aux livraisons de déchets neufs d'industrie et matières de récupération (I § 10 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-60)

B. Redevable de la taxe due au titre des livraisons

30

Conformément au 2 quater de l'article 283 du code général des impôts (CGI), la taxe est due par le destinataire c'est-à-dire l'acheteur assujetti.

II. Importations et acquisitions intracommunautaires d'or industriel et de produits semi-finis

A. Opérations imposables

40

Les importations et les acquisitions intracommunautaires d'or industriel sont imposables à la TVA, à l'exception des opérations réalisées par les instituts d'émission qui sont exonérées en application du 4° du 2 de l'article 291 du CGI et du II de l'article 262 ter du CGI.

B. Redevable et déclaration de la taxe due au titre de l'importation

50

Les règles générales de redevabilité de la TVA due à l'importation du 2 de l'article 293 A du CGI sont applicables aux opérations d'importation d'or industriel et de produits semi-finis. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II § 30 du BOI-TVA-DECLA-10-20.

Ces opérations doivent être déclarées dans la rubrique « Importations autres que les produits pétroliers », ligne A4 de la déclaration.

(60)

III. Autres opérations portant sur l'or à usage industriel

A. Transformation de l'or d'investissement en or à usage industriel

70

Les opérations portant sur l'or d'investissement sont exonérées en principe de la TVA ([CGI, art. 298 sexdecies A](#) ; [II-A § 120 du BOI-TVA-SECT-30-10](#)).

80

Les livraisons d'or d'investissement destiné à un usage industriel peuvent cependant être soumises, sur option, à la TVA. Les conditions, la forme et les conséquences de cette option sont exposées du [III-A-2 § 200 et suivants du BOI-TVA-SECT-30-10](#).

Il est rappelé qu'en application de l'[article 298 sexdecies D du CGI](#), le redevable de la taxe est le client assujetti ([IV-B § 320 du BOI-TVA-SECT-30-10](#)).

B. Fondeurs

1. Opérations de fonte

90

Lorsqu'il achète pour son propre compte des brouilles d'or ou des lingots d'or monétaire en vue de les transformer en or industriel, le fondeur doit soumettre à la TVA la revente du métal affiné ou mis au titre. On doit considérer qu'il en est ainsi, notamment lorsque la remise du métal affiné à l'utilisateur est effectuée avant ou lors de la réception des brouilles ou lingots, ou encore avant le délai normal de fabrication du lingot.

2. Opérations de refonte à façon

100

Pour qu'il y ait travail à façon, il faut notamment que les produits soient restitués à l'identique, ou, sous certaines conditions, à l'équivalent ([I-C § 40 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-40](#)). Il est admis, pour les opérations effectuées entre assujettis, de ne pas exiger la condition de restitution à l'identique si les conditions suivantes sont réunies :

- les matières premières mises en œuvre sont fournies par les donneurs d'ordre préalablement au façonnage ;
- les quantités de produits livrés par le façonnier aux donneurs d'ordre correspondent aussi exactement que possible aux quantités mises en œuvre par le façonnier ;
- le façonnier tient à la disposition du service des impôts sa comptabilité matière.

110

Si l'une ou plusieurs des conditions exposées au [III-B-2 § 100](#), fixées pour admettre une restitution à l'équivalent, n'est pas satisfaite, l'entrepreneur de l'ouvrage doit être considéré comme réalisant une vente d'un produit de sa fabrication.

120

Il est admis qu'est assimilée à une opération de façon la refonte des métaux précieux (or, argent et platine) dont la remise a précédé la livraison du métal ouvré du délai normal de fabrication, bien qu'il n'y ait pas dans ce cas restitution à l'identique.

130

Lorsque l'opération de refonte s'analyse comme du travail de façon, la TVA n'est applicable que sur le prix de la transformation.

Remarque : Lorsque la refonte à façon porte sur des brouilles d'or, le régime applicable est celui des prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie ou des matières de récupération (II § 70 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-60).

140

Dans l'hypothèse où la valeur du métal neuf fourni par l'affineur excéderait la valeur des déchets remis par les clients, majorée des frais de fabrication, l'opération s'analyserait en un marché de fournitures passibles de la TVA sur le prix de vente total du fondeur.

150

Selon les procédés utilisés par la généralité des fondeurs et affineurs, les comptes-matières ouverts à leurs clients doivent permettre d'établir, pour chaque opération, la compensation entre le poids des déchets reçus et celui du métal régénéré.

Ces modalités particulières qui règlent les rapports entre les fondeurs et leurs clients industriels, ou entre ces mêmes fondeurs et les négociants en métaux précieux ne sauraient s'appliquer aux transactions qui interviennent entre ces négociants et leurs propres clients.

3. Utilisation des comptes-poids

160

Les fondeurs affineurs peuvent utiliser la technique des comptes-poids.

Dans cette situation, le fondeur affineur est dépositaire de l'or appartenant à chacun de ses clients concernés et les différents mouvements affectant ce dépôt (approvisionnement, prélèvement pour transformation) sont comptabilisés sur le compte-poids du client à la manière d'un compte courant, avec cette particularité qu'ils sont retracés en masse et non en valeur.

170

Dans ce cadre, le fondeur affineur effectue à la demande et pour le compte de son client la transformation de l'or en dépôt dont il n'est pas propriétaire et facture au client cette opération de travail à façon.

180

Cette technique permet d'éviter l'influence de la variation du cours de l'or sur les masses traitées.

En pratique, l'approvisionnement des comptes-poids, c'est-à-dire l'achat par le client final de l'or que ce dernier mettra en dépôt chez le fondeur affineur est effectué par le fondeur affineur qui intervient en lieu et place du client sur le marché boursier ou auprès de grossistes. L'utilisation de la technique des comptes-poids est bien entendu subordonnée à la condition que le dépositaire du compte agisse, dans cette situation, au nom et pour le compte du client titulaire de ce compte.

4. Vente d'or industriel

190

La livraison d'or industriel fabriqué par le fondeur est imposable dans les conditions de droit commun : le redevable de la taxe due au titre de la revente de l'or industriel est le client assujetti ([CGI, art. 283, 2 quater](#) ; [I-B § 30](#)).

C. Fabrication d'articles effectuée pour le compte de tiers

200

La transformation d'or pour le compte de tiers peut être regardée comme un travail à façon lorsque certaines conditions sont remplies bien que l'or soit restitué à l'équivalent ([III-B-2 § 100](#)). S'agissant de la fabrication d'articles en or (bijoux) pour le compte de clients qui ont fourni le métal nécessaire, la transformation ne peut être qualifiée comme telle que lorsque le client est un assujetti (bijoutiers, grossistes).

210

Il est rappelé que l'existence d'un véritable contrat de travail à façon implique la réalisation de plusieurs conditions :

- le façonnier ne doit pas être propriétaire des produits mis en œuvre ;
- la valeur des matières fournies par le maître de l'œuvre augmentée des frais de façon doit excéder la valeur des produits apportés par le façonnier ;
- les opérations de façon doivent conduire à la réalisation d'un produit nouveau par l'entrepreneur de l'ouvrage ;
- le façonnier doit restituer à l'identique ou, sous certaines conditions, à l'équivalent les matières fournies par le maître de l'œuvre.

220

Pour la définition du travail à façon, il convient de se reporter au [I § 10 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-40](#).

230

Certaines opérations effectuées par les fabricants bijoutiers pour le compte de grossistes qui apportent le métal précieux (ex. transformation de fils d'or en chaînes et en médailles) ne satisfont pas à la règle de restitution à l'identique.

En effet, les donneurs d'ouvrage qui passent commande des objets achètent au préalable à un fournisseur le métal nécessaire qui est crédité en poids, au compte des fabricants. Mais ce compte est également crédité des achats de métal que les fabricants effectuent pour les besoins de leur propre fabrication, de sorte que toutes les matières premières se trouvent confondues. Cette confusion subsiste au stade de fabrication puisque les articles fabriqués pour eux-mêmes et pour les donneurs d'ouvrage sont identiques.

Il est admis, pour les opérations effectuées entre assujettis, de ne pas exiger la condition de restitution à l'identique si les conditions suivantes sont réunies :

- les matières premières mises en œuvre sont fournies par les donneurs d'ordre préalablement au façonnage ;

- les quantités de produits livrés par le façonnier aux donneurs d'ordre correspondent aussi exactement que possible aux quantités mises en œuvre par le façonnier ;
- le façonnier tient à la disposition du service des impôts sa comptabilité matière.

240

Si l'une ou plusieurs des conditions exposées ci-dessus, fixées pour admettre une restitution à l'équivalent n'est pas satisfaite, l'entrepreneur de l'ouvrage doit être considéré comme réalisant une vente d'un produit de sa fabrication.

250

Ce régime ne s'applique pas aux artisans bijoutiers travaillant pour le compte de particuliers. Si l'une des conditions visées au [III-C § 200 et suivants](#) n'est pas remplie, ou si l'artisan bijoutier ne restitue pas les matières fournies par son client « à l'identique » mais « à l'équivalent », les opérations en cause sont regardées comme des fabrications.

260

La réalisation d'ouvrage pour le compte de particuliers est toujours regardée comme la vente d'un bien fabriqué lorsque le métal fourni n'est pas restitué à l'identique. La livraison est alors taxable sur le montant total des sommes ou valeurs reçues en contrepartie des bijoux fabriqués, y compris la valeur de l'or remis par le client (RM Bergelin n° 46701, JO AN du 4 juin 1984, p. 2590 ; [RM Isaac-Sibille n° 33553, JO AN du 3 janvier 2000, p. 65](#)).

Celle-ci est égale à la valeur de marché de l'or d'investissement au jour de la livraison du bien réalisé.

IV. Taux

270

L'ensemble des opérations portant sur l'or industriel est soumis au taux normal de la TVA.

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-SECT-40-10-20-24/07/2024

Date de publication : 24/07/2024

TVA - Régimes sectoriels - Régime de la presse - Régime applicable aux publications de presse - Opérations portant sur les publications de presse

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes sectoriels

Titre 4 : Régime de la presse

Chapitre 1 : Régime applicable aux publications de presse

Section 2 : Opérations portant sur les publications de presse

Sommaire :

- I. Ventes des publications de presse au numéro ou par abonnement
- II. Opérations annexes autres que les ventes de publications au numéro ou par abonnement
 - A. Insertion de publicité ou d'annonces
 - B. Cession et rétrocession d'éléments d'information
 - C. Cession d'un titre
 - D. Tirages à part et extraits
 - E. Suppléments
 - F. Numéros spéciaux
 - G. Recueils d'invendus
 - H. Bouillons de presse
 - I. Reliures mobiles
 - J. Tables des matières
 - K. Sommes réclamées pour changements d'adresse ou en contrepartie de réponses par courrier
 - L. Ventes de déchets d'imprimerie par des entreprises de presse possédant une imprimerie intégrée
- III. Importations et acquisitions intracommunautaires
 - A. Importations
 - B. Acquisitions intracommunautaires
 - 1. Généralités des publications
 - 2. Cas particulier des publications étrangères non publicitaires spécialisées dans le domaine scientifique et médical
- IV. Exportations et livraisons intracommunautaires
 - A. Exportations
 - B. Livraisons intracommunautaires
- V. Régime des publications françaises en provenance ou à destination des départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion
- VI. Importations
 - A. Importation des publications périodiques éditées en France et imprimées à l'étranger
 - B. Importation en France métropolitaine des publications périodiques éditées et imprimées à l'étranger

1. Par les sociétés de messageries de presse
 2. Abonnements souscrits auprès d'un intermédiaire établi en France
 - a. L'intermédiaire reçoit les revues avant de les réexpédier à l'abonné
 - b. Les revues sont directement adressées de l'étranger à l'abonné
 3. Abonnements souscrits directement par l'abonné, auprès d'un éditeur étranger
- C. Importation dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion de publications périodiques
1. Publications périodiques éditées et imprimées à l'étranger
 2. Publications périodiques éditées et imprimées en France métropolitaine
 - a. Publications périodiques importées par les messageries de presse
 - b. Autres modes d'importation

Actualité liée : 24/07/2024 : TVA - Consultation publique - Actualisation des règles de redevabilité de la TVA à l'importation (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 112)

1

Le régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux publications de presse, codifié de l'article 298 septies du code général des impôts (CGI) à l'article 298 terdecies du CGI, prévoit l'application de taux particuliers de la TVA à certaines opérations portant sur les publications de presse.

I. Ventes des publications de presse au numéro ou par abonnement

10

Les ventes, commissions et courtages portant sur l'ensemble des publications qui remplissent les conditions prévues par l'article 72 de l'annexe III au CGI ou l'article 73 de l'annexe III au CGI sont imposables à la TVA, aux taux particuliers exposés au III § 80 du BOI-TVA-SECT-40-10-30, dans tous les départements de la France métropolitaine et dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion.

II. Opérations annexes autres que les ventes de publications au numéro ou par abonnement

A. Insertion de publicité ou d'annonces

20

Les recettes provenant de ces insertions sont, quel que soit le régime de la publication servant de support, passibles de la TVA au taux normal.

B. Cession et rétrocession d'éléments d'information

30

Ces opérations sont soumises au taux réduit de 10 % de la TVA, en lieu et place du taux normal, lorsqu'elles sont effectuées par une entreprise de presse à une autre entreprise de presse, et en vue

de l'édition de publications qui :

- ont reçu un certificat d'inscription à la commission paritaire des publications et agents de presse ;
- se sont vu accorder par décision du directeur départemental ou, le cas échéant, du directeur régional des finances publiques, territorialement compétent, le bénéfice des allègements fiscaux ;
- continuent à remplir effectivement les conditions reprises à l'[article 72 de l'annexe III au CGI](#) ou à l'[article 73 de l'annexe III au CGI](#).

Remarque : Le bénéfice du taux réduit de 10 % est limité aux opérations de cession ou de rétrocession d'éléments d'information, lesquels se présentent matériellement sous forme d'articles, reportages, dessins ou photographies ([CGI, art. 298 octies](#)).

Le taux réduit de 10 % ne s'applique donc pas aux autres catégories de cessions ou rétrocessions, notamment aux rétrocessions portant sur des articles à caractère publicitaire et aux concessions du droit d'emploi des titres des journaux, sauf lorsque la cession porte sur des droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit ([CGI, art. 279, g](#)).

C. Cession d'un titre

40

Les redevances qui sont perçues par les entreprises de presse, en contrepartie de la concession du droit d'emploi du titre des publications dont elles interrompent l'édition, sont soumises au taux normal de la TVA.

D. Tirages à part et extraits

50

Les « tirages à part » qui ne diffèrent des publications de presse dont ils portent le titre que par la qualité du papier utilisé pour leur impression, sont admis au même régime fiscal que ces publications.

Au contraire, lorsqu'il est effectué des tirages d'extraits de publication de presse, ces tirages ne peuvent bénéficier des avantages fiscaux prévus par l'[article 298 septies du CGI](#) que dans la mesure où ils remplissent eux-mêmes toutes les conditions prévues à l'[article 72 de l'annexe III au CGI](#) ou à l'[article 73 de l'annexe III au CGI](#).

Le Conseil d'État a jugé que des brochures, qualifiées de « tirages à part », constituées d'extraits ne peuvent bénéficier du régime fiscal prévu par l'article 298 septies du CGI dès lors qu'elles ne paraissent pas à des intervalles réguliers (CE, décision du 30 octobre 1979, n° 13494).

E. Suppléments

60

Le plus souvent, les adjonctions à un journal ou à une revue, appelées suppléments, sont l'œuvre des services de rédaction de ce journal ou de cette revue, présentent un caractère d'intérêt général quant à la diffusion de la pensée, ont moins des deux tiers de leur surface consacrés à la publicité et n'entraînent pas de majoration du prix de vente du journal ou de la revue de base.

Mais si ces conditions ne sont pas réunies, le supplément est imposé, soit au taux normal de la TVA, soit au taux réduit s'il répond à la définition fiscale du livre, à moins qu'il puisse être considéré, en droit et en fait, comme une publication distincte remplissant par elle-même les conditions requises par [l'article 72 de l'annexe III au CGI](#) ou [l'article 73 de l'annexe III au CGI](#).

F. Numéros spéciaux

70

Les numéros spéciaux, souvent motivés par un événement important d'actualité ou par une manifestation, sont soumis au même régime fiscal que les numéros normaux dans la mesure où ils ne diffèrent pas de ces derniers.

Ils peuvent donc bénéficier des avantages fiscaux éventuellement accordés aux numéros normaux, s'ils paraissent sous le même titre et remplissent de la même manière les conditions reprises à [l'article 72 de l'annexe III au CGI](#) et à [l'article 73 de l'annexe III au CGI](#).

G. Recueils d'invendus

80

Les recueils confectionnés à l'aide d'exemplaires invendus de publications de presse suivent le même régime d'imposition que les publications qui les composent sous réserve :

- que leur vente n'ait qu'un caractère accessoire par rapport à celle de la publication de presse ;
- qu'ils soient composés non pas d'un tirage spécial, mais exclusivement d'invendus.

Ces recueils sont soumis à la TVA sous les mêmes réserves et dans les mêmes conditions que les publications qui les constituent.

Le taux applicable est celui en vigueur au moment de la vente des recueils.

En revanche, les recueils constitués à partir de publications de presse qui ont été expurgées de certains articles, ou massicotées ou autrement adaptées sont, en tout état de cause, passibles de la TVA, soit au taux normal, soit au taux réduit si ces recueils répondent à la définition fiscale du livre.

Le Conseil d'État a jugé que la vente de recueils d'invendus ne peut bénéficier des avantages fiscaux liés à la publication dès lors que le vendeur, qui achetait à une société des recueils confectionnés par cette dernière à partir de numéros invendus d'une publication périodique, n'assurait pas lui-même la vente au numéro de cette revue (CE, décision du 9 octobre 1981, n° 22969).

H. Bouillons de presse

90

Le terme « bouillons » désigne généralement, en matière de presse, les publications invendues qui entrent de nouveau dans le circuit commercial sous une autre forme que les recueils d'invendus.

Il convient du point de vue fiscal, de distinguer deux catégories de « bouillons » :

- première catégorie : ceux qui, après avoir fait l'objet d'un tri afin d'éliminer les exemplaires abîmés, sont cédés à des libraires, marchands en kiosque, colporteurs, qui les proposent, à prix réduit, à une nouvelle clientèle de lecteurs. Cette catégorie est généralement constituée par des revues de décoration ou de jardinage, des revues féminines, c'est-à-dire par des publications qui ne sont pas directement liées à l'actualité et qui conservent un intérêt intrinsèque ; certaines de ces publications peuvent ne pas être revendues en l'état, mais être coupées à dimension (massicotage) ou transformées ;
- deuxième catégorie : ceux qui sont collectés, soit pour approvisionner en matières premières les fabriques de pâtes à papier, soit en vue d'une utilisation (emballage, bourrage, etc.) qui ne correspond pas à la destination première de lecture.

Les « bouillons » de presse de la première catégorie, c'est-à-dire ceux qui continuent à être destinés à la lecture, sont soumis au même régime fiscal que les publications « neuves », qu'ils soient vendus par l'éditeur, un mandataire ou un professionnel spécialisé dans la vente d'objets soldés (RM Vivien n° 27001, JO AN du 1^{er} août 1983, p. 3322).

Il en résulte notamment les conséquences suivantes :

- les « bouillons » sont soumis au régime de la presse prévu à l'[article 298 septies et suivants du CGI](#) si la publication dont ils sont issus relevait elle-même de ce régime au moment de l'édition des exemplaires bouillonnés, même si lors de la mise en vente de ces derniers la publication n'en bénéficie plus. À cet égard, il est précisé que le redevable doit pouvoir fournir, à la demande du service, toutes justifications utiles ;
- le taux applicable aux ventes de « bouillons » bénéficiant du régime de la presse est celui en vigueur lors de l'encaissement des acomptes ou du prix ([CGI, art. 298 nonies](#)).

En pratique, les situations suivantes peuvent se présenter :

- la publication dont émanent les « bouillons » bénéficiait du régime de la presse au moment de l'édition des exemplaires bouillonnés ; les ventes de « bouillons » sont soumises à la taxe au taux particulier (en ce qui concerne les départements d'outre-mer, il convient de se reporter au [V § 210](#));
- la publication ne bénéficiait pas du régime de la presse au moment de l'édition des exemplaires bouillonnés ; les ventes de « bouillons » sont soumises à la taxe dans les conditions de droit commun (selon le cas, au taux normal ou au taux réduit ; [I-A § 20 du BOI-TVA-SECT-40-10-10](#)) ;
- en cas de vente de pochettes contenant des « bouillons » soumis à des régimes différents, le prix doit être ventilé afin que chaque élément soit soumis à son propre régime. À défaut, le taux le plus élevé est appliqué à l'ensemble ;
- le régime spécial réservé aux « agents de la vente » inscrits au Conseil supérieur des messageries de presse et défini à l'[article 298 undecies du CGI](#) s'applique également aux commissions retirées par des personnes sur la diffusion des « bouillons » de presse bénéficiant du régime de la presse.

Les « bouillons » relevant de la deuxième catégorie sont considérés comme des matières de récupération et relèvent à ce titre du régime prévu par le 2^{sexies} de l'[article 283 du CGI](#).

I. Reliures mobiles

100

Les reliures mobiles livrées aux abonnés pour la conservation des revues sont soumises au même taux de TVA que la vente des exemplaires de la publication.

J. Tables des matières

110

La livraison d'une table des matières aux abonnés d'une revue s'effectue généralement sans supplément de prix. Si un supplément de prix est réclamé, il est passible de la TVA au taux de la publication.

K. Sommes réclamées pour changements d'adresse ou en contrepartie de réponses par courrier

120

Parfois, certaines sommes sont spécialement demandées par les éditeurs de publications pour effectuer les changements d'adresse des abonnés ou bien à titre de participation uniquement aux frais de timbre et de papier, engagés pour la correspondance avec les différentes catégories de lecteurs. Il est admis que ces sommes soient considérées comme un supplément du prix de vente des publications et soient soumises en matière de TVA au même régime que les opérations de vente de la publication.

En revanche, les sommes qui seraient exigées en contrepartie d'un service de consultations par courrier offert aux lecteurs sont soumises au taux normal de la TVA.

L. Ventes de déchets d'imprimerie par des entreprises de presse possédant une imprimerie intégrée

130

Sur ce point, il convient de se reporter au [II-D § 200 du BOI-TVA-SECT-40-20-20](#).

(140-150)

III. Importations et acquisitions intracommunautaires

A. Importations

160

Pratiquement, les publications de presse étrangères sont :

- soit importées, groupées et diffusées par les sociétés de messageries de presse (dont le régime au regard de la TVA est précisé au [III § 210 et suivants du BOI-TVA-SECT-40-20-20](#)), seules habilitées à procéder à l'ensemble de ces opérations en application de l'[article 2 de la loi n° 47-585 du 2 avril 1947 relative au statut des entreprises de groupage et de distribution des journaux et publications périodiques](#) ;
- soit expédiées directement par les éditeurs étrangers aux lecteurs français, qui se sont généralement abonnés par l'intermédiaire d'agences d'abonnement ou de libraires importateurs. Ces derniers intermédiaires sont éventuellement imposables selon les règles de territorialité exposées au [II § 70 à 130 du BOI-TVA-CHAMP-20-70](#), au taux applicable aux publications en

cause.

Les modalités de taxation à l'importation sont exposées au [VI § 220 à 330](#).

B. Acquisitions intracommunautaires

1. Généralités des publications

170

Il convient de se reporter aux dispositions communes exposées au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20](#) ainsi que, concernant la détermination de l'exigibilité, au [II § 20 et suivants du BOI-TVA-BASE-20-30](#).

Il est précisé que les publications de presse en provenance d'un autre État membre de l'Union européenne peuvent, comme les publications éditées en France, obtenir un numéro d'inscription à la Commission paritaire des publications et agences de presse (CPPAP) et, après autorisation de la division fiscalité des professionnels et du recouvrement forcé de la direction des impôts des non-résidents, le bénéfice du régime fiscal des publications de presse, en particulier l'application du taux particulier de la TVA.

Lorsque ces conditions sont remplies, le taux applicable aux acquisitions intracommunautaires est le taux particulier ; à défaut, le taux normal doit être appliqué ou le taux réduit si la publication remplit les critères propres aux livres.

2. Cas particulier des publications étrangères non publicitaires spécialisées dans le domaine scientifique et médical

180

Pour les publications étrangères non publicitaires spécialisées dans le domaine scientifique et médical ayant une périodicité au moins trimestrielle, la CPPAP utilise une procédure simplifiée au terme de laquelle l'agrément de la commission ne se traduit pas par l'attribution d'un certificat d'inscription nominatif mais revêt la forme de listes de titres sur lesquelles est apposé le cachet de la commission ([III-B-2 § 270 du BOI-TVA-SECT-40-20-20](#)). Le taux particulier de TVA est applicable sans autre démarche aux acquisitions intracommunautaires de publications reprises sur ces listes.

IV. Exportations et livraisons intracommunautaires

A. Exportations

190

Les exportations de publications de presse sont exonérées de la TVA en application du I de l'[article 262 du CGI](#) sous réserve du cas particulier des expéditions vers les départements d'outre-mer ([V § 210](#)).

Les organismes officiels établis à l'étranger, tels les missions diplomatiques et consulaires françaises, ainsi que certaines personnes résidant hors de France, peuvent se faire livrer, par l'intermédiaire de la valise diplomatique, des abonnements à des publications périodiques nommément désignées.

Il est admis que les livraisons par les entreprises des publications concernées expédiées à l'étranger par ce procédé soient considérées comme des exportations et, par conséquent, exonérées de la TVA.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la présentation, par les entreprises, de documents attestant le bien-fondé de l'expédition à destination de l'étranger, par l'intermédiaire de la valise diplomatique, des publications périodiques livrées par abonnement (notamment bons de commande et échange de correspondance avec le ministère des affaires étrangères).

B. Livraisons intracommunautaires

200

Les livraisons de publications de presse expédiées ou transportées dans un autre État membre de l'Union européenne à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie, lorsque celle-ci ne bénéficie pas dans son État membre du régime dérogatoire l'autorisant à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires (personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire [PBRD]), sont susceptibles d'être exonérées de la TVA en application du I de l'[article 262 ter du CGI \(BOI-TVA-CHAMP-30-20-10\)](#).

Les livraisons de publications de presse expédiées ou transportées dans un autre État membre de l'Union européenne à destination d'une personne morale non assujettie bénéficiant dans son État membre du régime dérogatoire (PBRD) ou à destination de toute autre personne non assujettie (particuliers notamment) suivent le régime des ventes à distance exposé au I § 20 à 80 du [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#).

Remarque : Les livraisons de biens expédiés ou transportés à partir de la France dans un autre État membre de l'Union européenne à destination des missions diplomatiques ou consulaires, des organismes internationaux, et des forces armées d'un État partie au traité de l'Atlantique Nord autre que l'État membre d'arrivée des biens, ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue par le I de l'article 262 ter du CGI, dès lors que ces acquéreurs ne fournissent pas au vendeur un numéro d'identification à la TVA dans l'État où ils sont situés.

Toutefois, en application de l'[article 151 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#), ces livraisons peuvent bénéficier d'une exonération dans les conditions fixées par l'État membre d'accueil des missions diplomatiques, des organismes internationaux et des forces armées.

À cet effet, l'acquéreur devra remettre à son fournisseur français une attestation visée par les autorités compétentes de cet État. Le vendeur met ce document à l'appui de sa comptabilité pour justifier du non-paiement de la TVA.

V. Régime des publications françaises en provenance ou à destination des départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion

210

Les importations et les ventes de publications périodiques (inscrites ou non sur les registres de la CPPAP) réalisées en métropole et dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion sont soumises à la TVA en application du I de l'[article 291 du CGI](#) et de l'[article 298 septies du CGI](#).

Par ailleurs, les exportations de publications sont exonérées conformément au I de l'[article 262 du CGI](#). Il en est de même des livraisons intracommunautaires de publications exonérées de TVA selon les dispositions du I de l'[article 262 ter du CGI](#).

S'agissant des relations entre la métropole et les départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion, et des relations que ces départements entretiennent entre eux, la mise en œuvre de ces dispositions pour les publications françaises vendues au numéro a donné lieu à des difficultés en raison du délai d'acheminement et du statut particulier des agents de la vente intervenant dans la distribution des journaux et des publications périodiques.

Le régime applicable à ces publications est exposé au [I-B § 30 du BOI-TVA-SECT-40-10-30](#).

VI. Importations

220

Les présentes dispositions sont applicables aux publications périodiques.

A. Importation des publications périodiques éditées en France et imprimées à l'étranger

230

L'[article 298 octies du CGI](#) prévoit que les travaux de composition et d'impression des écrits périodiques sont soumis au taux réduit de 10 % de la TVA.

La TVA à l'importation est assise sur la valeur de ces travaux effectués par l'imprimeur étranger, majorée le cas échéant de la valeur des fournitures, telles que le papier.

Le taux réduit de 10 % est applicable quel que soit le régime fiscal de la publication périodique qui a fait l'objet de ces travaux.

Sont également passibles du taux réduit de 2,1 %, les travaux de composition et d'impression effectués en France métropolitaine, en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, afférents à des publications périodiques éditées et importées dans l'un de ces trois autres territoires ([CGI, art. 296, 1°-a](#)).

B. Importation en France métropolitaine des publications périodiques éditées et imprimées à l'étranger

1. Par les sociétés de messageries de presse

240

Lorsque les publications périodiques sont importées par les sociétés de messageries de presse régies par la [loi n° 47-585 du 2 avril 1947](#), la valeur servant d'assiette à la TVA est la valeur faciale (prix de vente au numéro en France) atténuée d'une réfaction de 75 % qui tient notamment compte forfaitairement des invendus.

2. Abonnements souscrits auprès d'un intermédiaire établi en France

250

Cet intermédiaire peut être :

- soit un organisme ou une entreprise spécialisée agissant comme acheteur-vendeur ;
- soit un commissionnaire ayant pris la position de mandataire à l'égard, soit de l'éditeur étranger, soit de l'abonné français.

260

Lorsqu'un abonnement à une publication étrangère a été souscrit auprès d'un intermédiaire, deux situations peuvent se présenter.

a. L'intermédiaire reçoit les revues avant de les réexpédier à l'abonné**265**

Dans cette situation, l'intermédiaire, en tant que destinataire de la vente, sera désigné redevable de la TVA due à l'importation ([CGI, art. 293 A, 2-3°-a](#)). Il devra donc déclarer et payer les montants dus sur sa déclaration de chiffre d'affaires et pourra simultanément procéder à leur déduction dans les conditions de droit commun (mécanisme d'autoliquidation sur CA3) dans la mesure où ces importations sont effectuées dans le but de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction, à savoir la livraison des revues aux abonnés.

L'autoliquidation sur CA3 de la TVA à l'importation ne dispense pas les intermédiaires d'effectuer les opérations de dédouanement auprès des services des douanes compétents (dépôt d'une déclaration en détail).

b. Les revues sont directement adressées de l'étranger à l'abonné**267**

Ce flux remplit les conditions de qualification de vente à distance de biens importés de territoire tiers ou de pays tiers (« VAD-BI »). Sur ce point, il convient de se reporter au [I § 20 à 80 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#), dont les règles de territorialité sont étudiées au [II § 50 à 70 du BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#).

L'abonné en tant que destinataire de la marchandise sera désigné redevable de la TVA due à l'importation ([CGI, art. 293 A, 2-2°-c](#)). Concrètement, le représentant en douane enregistré (RDE), chargé des formalités de dédouanement, réalisera l'avance des montants de TVA dus par l'abonné auprès du service des douanes avant de se faire rembourser ces montants auprès de l'abonné, lors de la livraison de la revue. À cette fin, le RDE peut se prévaloir du régime particulier prévu à [l'article 298 sexdecies I du CGI](#) pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation en ce qui concerne des biens expédiés ou transportés à destination de la France.

Remarque : Conformément au 3° du II de l'article 298 sexdecies I du CGI et par dérogation aux dispositions de [l'article 278-0 bis du CGI](#) à [l'article 281 octies du CGI](#), l'importation des biens réalisées dans le cadre du régime particulier de l'article 298 sexdecies I du CGI est soumise au taux normal de 20 % de la TVA prévu à [l'article 278 du CGI \(IV § 390 du BOI-TVA-LIQ-20-10\)](#).

269

Toutefois, afin, d'une part, de faciliter les démarches administratives de ses abonnés, et d'autre part, de leur éviter une éventuelle taxation de leur revue au taux normal de TVA, l'intermédiaire conserve la possibilité d'opter, conformément au 2° du II de [l'article 293 A quater du CGI](#), pour être désigné redevable sur l'opération d'importation. Cette option entraîne deux conséquences en matière de TVA :

- s'agissant des montants de TVA dus à l'importation, l'intermédiaire devra procéder à leur déclaration au moyen de sa déclaration de chiffre d'affaires dans les conditions de droit commun ([III-C § 180 à 210 du BOI-TVA-DECLA-10-20](#)). Ces montants de TVA seront également portés en déduction de façon concomitante sur la même déclaration de chiffre d'affaires dans la mesure où ces importations sont effectuées dans le but de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction, à savoir les VAD-BI des revues aux abonnés ;

- la relocalisation en France des VAD-BI de revues aux abonnés effectuées par l'intermédiaire conformément au V de l'[article 258 du CGI \(II § 60 du BOI-TVA-CHAMP-20-20-30\)](#). L'intermédiaire devra donc déclarer et payer la TVA due sur ces opérations, soit au moyen de sa déclaration de chiffre d'affaires, soit via le guichet unique « Import One Stop Shop » (IOSS) prévu à l'[article 298 sexdecies H du CGI](#) s'il y a adhéré (pour plus de précisions sur les facilitations déclaratives et de paiement offertes par le IOSS, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DECLA-20-20-60](#)).

Remarque : L'option pour le IOSS permet notamment l'exonération des montants de TVA dus à l'importation des biens faisant l'objet de VAD-BI.

(270)

3. Abonnements souscrits directement par l'abonné, auprès d'un éditeur étranger

280

Ce flux remplit les conditions de qualification de VAD-BI (I § 20 à 80 du [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60](#)) dont les règles de territorialité sont exposées au II § 50 à 70 du [BOI-TVA-CHAMP-20-20-30](#). Dans cette situation, la TVA à l'importation est en principe due par l'abonné, à moins que le vendeur étranger n'opte pour être désigné redevable conformément au 1° du II de l'[article 293 A quater du CGI](#).

285

En effet, l'abonné, en tant que destinataire de la marchandise, sera désigné redevable de la TVA due à l'importation ([CGI, art. 293 A, 2-2°-c](#)). Concrètement, le RDE, chargé des formalités de dédouanement, réalisera l'avance des montants de TVA dus par l'abonné auprès du service des douanes avant de se faire rembourser ces montants auprès de l'abonné, lors de la livraison de la revue. À cette fin, le RDE peut se prévaloir du régime particulier prévu à l'[article 298 sexdecies I du CGI](#) pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation en ce qui concerne des biens expédiés ou transportés à destination de la France.

Remarque : Conformément au 3° du II de l'[article 298 sexdecies I du CGI](#) et, par dérogation aux dispositions de l'[article 278-0 bis du CGI](#) à l'[article 281 octies du CGI](#), l'importation des biens réalisées dans le cadre du régime particulier de l'[article 298 sexdecies I du CGI](#) est soumise au taux normal de 20 % de la TVA prévu à l'[article 278 du CGI \(IV § 390 du BOI-TVA-LIQ-20-10\)](#).

287

Si le vendeur étranger opte pour être désigné redevable de la TVA à l'importation conformément au 2° du II de l'[article 293 A quater du CGI](#), le régime de la TVA applicable est identique à celui examiné au **VI-B-2-b § 269**, à ceci près qu'il intéresse cette fois l'éditeur étranger directement et non un intermédiaire :

- s'agissant des montants de TVA dus à l'importation, l'éditeur étranger devra procéder à leur déclaration au moyen de sa déclaration de chiffre d'affaires dans les conditions de droit commun. Ces montants de TVA seront également portés en déduction de façon concomitante sur la même déclaration de chiffre d'affaires dans la mesure où ces importations sont effectuées dans le but de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction, à savoir les VAD-BI des revues aux abonnés ;
- la relocalisation en France des VAD-BI de revues aux abonnés effectuées par l'éditeur étranger conformément au V de l'[article 258 du CGI \(II § 60 du BOI-TVA-CHAMP-20-20-30\)](#). L'éditeur étranger devra donc déclarer et payer la TVA due sur ces opérations, soit au moyen de sa déclaration de chiffre d'affaires, soit via le guichet unique de l'[article 298 sexdecies H du CGI](#) (IOSS) si celui-ci y a adhéré (pour plus de précisions sur les facilitations déclaratives et de paiement offertes par le IOSS, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DECLA-20-20-60](#)).

Ce faisant, l'option pour le guichet unique IOSS de l'article 298 sexdecies H du CGI est ouverte à l'éditeur étranger.

(290-297)

298

Enfin, s'agissant de biens d'une valeur intrinsèque de moins de 150 €, il est rappelé qu'est redevable de la TVA à l'importation l'assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la VAD-BI au sens du a du 2° du V de l'article 256 du CGI (II § 90 à 190 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-60). Dans cette situation, le régime particulier prévu à l'article 298 sexdecies I du CGI ne s'applique pas.

C. Importation dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion de publications périodiques

1. Publications périodiques éditées et imprimées à l'étranger

300

Les modalités de taxation sont les mêmes qu'à l'importation en France métropolitaine, la TVA étant perçue aux taux propres à ces départements et précisées au V § 210.

2. Publications périodiques éditées et imprimées en France métropolitaine

a. Publications périodiques importées par les messageries de presse

310

La TVA relative aux ventes au numéro de ces publications périodiques étant due par les éditeurs métropolitains, la taxe ne sera pas exigée à l'importation.

b. Autres modes d'importation

320

Les publications périodiques autrement importées (notamment par abonnement) sont soumises à la TVA à leur taux propre lors de leur importation. Ces dispositions sont également applicables aux publications éditées et imprimées dans un de ces départements d'outre-mer et importées en France métropolitaine ou dans les deux autres départements, sous réserve, pour les relations entre la Guadeloupe et la Martinique, de l'application des dispositions de l'article 294 du CGI.

330

Pour plus de précisions sur les publications périodiques importées dans le cadre de ventes à distance à destination de personnes non assujetties ou bénéficiant du régime dérogatoire à la taxation des acquisitions intracommunautaires (PBRD) défini au II-B § 350 à 400 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20, il convient de se reporter aux II et III § 50 à 80 du BOI-TVA-GEO-20-40.