

« Quick fixes » pour le système de TVA : petits ajustements ou grands changements ?

Mardi 16 avril 2019



Sommaire

Introduction

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt

Your World First

C/M/S/ Francis Lefebvre
Avocats

Introduction

Elisabeth Ashworth

Point sur l'état d'avancement des réformes prévues par le plan d'action pour la modernisation du système de TVA (1/6)

➤ Les réformes adoptées (1/4)

Références	Entrée en vigueur	Remarques
Directive 2016/1065/UE du 27 juin 2016 relative au traitement des bons	Bons émis à compter du 1^{er} janvier 2019	Commentaires de l'administration en attente
Directive 2017/2455/UE du 5 décembre 2017 relative au e-commerce	<ul style="list-style-type: none">- 1^{er} janvier 2019 : régime spécial pour les petites entreprises qui débutent leur activité de services électroniques en « B to C », aménagements du régime de déclaration via le MOSS des services électroniques- 1^{er} janvier 2021 : principales adaptations du régime applicable au e-commerce	Malfaçons et « trous » dans la réforme en cours de correction

Point sur l'état d'avancement des réformes prévues par le plan d'action pour la modernisation du système de TVA (2/6)

➤ Les réformes adoptées (2/4)

Références	Entrée en vigueur	Remarques
Taux réduit sur les publications électroniques Directive 2018/1713 du 6 novembre 2018.	Immédiate	Certains Etats membres avaient conditionné leur accord à l'adoption de la directive MALG.
Prorogation jusqu'en juin 2022 des mesures d'autoliquidation spécifiques et mécanisme de réaction rapide. Directive 2018/1695 du Conseil du 6 novembre 2018.	Immédiate	Les mesures prévues aux art. 199 bis et 199 ter expiraient en principe en 2018. Le MRR est également aménagé pour en faciliter le recours pour les Etats membres.

Point sur l'état d'avancement des réformes prévues par le plan d'action pour la modernisation du système de TVA (3/6)

➤ Les réformes adoptées (3/4)

Références	Entrée en vigueur	Remarques
« Quick fixes » Directive 2018/1910 et règlement 2018/1909 du 4 décembre 2018	1 ^{er} janvier 2020	Transposition en attente Concertation organisée par la Commission européenne pour une application uniforme des « Quick fixes »
Règlement 2018/1541 du 2 octobre 2018 modifiant le règlement de coopération administrative 904/2010	Immédiate mais 1 ^{er} janvier 2020 pour : - extension du champ des demandes automatiques d'informations ; - et certaines modalités des procédures de contrôles transfrontaliers.	

Point sur l'état d'avancement des réformes prévues par le plan d'action pour la modernisation du système de TVA (4/6)

➤ Les réformes adoptées (4/4)

Références	Entrée en vigueur	Remarques
MALG Directive 2018/1695 du 6 novembre 2018	Immédiate et application possible jusqu'au 30 juin 2022.	Sur option des Etats membres qui subissent une fraude importante. Décision du Conseil de l'Union requise après instruction par la Commission.

Point sur l'état d'avancement des réformes prévues par le plan d'action pour la modernisation du système de TVA (5/6)

➤ Les projets qui restent en discussion (1/2)

Projet	Calendrier prévisionnel	Etat d'avancement
Régime définitif « étape 2 » : COM (2018) 329 final du 25 mai 2018	1 ^{er} juillet 2022	<ul style="list-style-type: none">- Changement des règles de territorialité pour les livraisons de biens (y compris le statut d'assujetti certifié)- Extension de l'OSS aux livraisons de biens intra (y compris le droit à déduction)- Pas de discussion organisée ni programmée par l'actuelle présidence- Adoption à moyen terme peu probable- Entrée en application 2022 peu vraisemblable
Taux réduits (principe de liberté encadrée : COM (2018) 20 final du 18 janvier 2018	<ul style="list-style-type: none">• 1^{er} juillet 2022 (entrée en application conditionnée à celle de la deuxième étape du régime définitif)	<ul style="list-style-type: none">• Peu d'enthousiasme• Selon nos informations, l'actuelle présidence n'entend pas « pousser » ce sujet

Point sur l'état d'avancement des réformes prévues par le plan d'action pour la modernisation du système de TVA (6/6)

➤ Les projets qui restent en discussion (2/2)

Projet	Calendrier prévisionnel	Etat d'avancement
Paquet « petites entreprises » : COM(2018) 21 final du 18 janvier 2018	1 ^{er} juillet 2022	
Projet de directive et de règlement instaurant certaines exigences applicables aux prestataires de services de paiement COM(2018) 813 final	1 ^{er} janvier 2022	Obligation de tenue d'un registre accessible aux autorités fiscales des opérations de paiement effectuées pour un payeur établi dans l'UE vers un bénéficiaire (quel que soit le lieu de son établissement) lorsque le nombre de transactions excède 25 au bénéfice d'un même bénéficiaire.

Transposition pour les « quick fixes »

- La transposition devrait s’effectuer dans le cadre du projet de loi de finances pour 2020.
- La concertation ouverte par la Commission européenne sur les modalités d’application des « Quick fixes »...
 - Deux documents de travail présentés au VAT expert Group (WP 79 et 80) présentent les vues de la Commission européenne sur la portée des nouvelles dispositions.
- Elle pourrait aboutir à la publication soit de notes explicatives par la Commission, soit de lignes directrices du Comité de la TVA pour autant qu’un consensus soit trouvé.
- Selon nos informations, la France partage plutôt la manière de voir de la Commission.

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens

Armelle Abadie

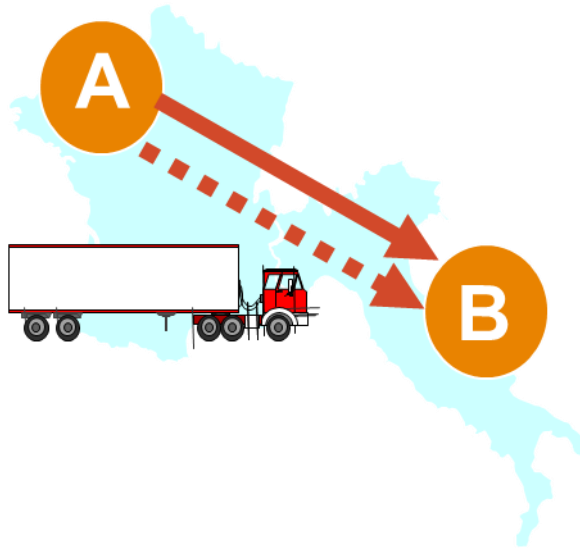
I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (1/10)

➤ Régime applicable aujourd'hui (1/3)

- Selon la législation communautaire en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1993, pour l'application de l'exonération :
 - **ne sont pas des conditions de fond :**
 - ✓ la communication par l'acheteur au vendeur d'un numéro d'identification à la TVA ;
 - ✓ la mention de la livraison intracommunautaire dans l'Etat récapitulatif des biens (inclus en France dans la DEB à l'expédition) ;
 - **est une condition de fond** laissée à l'appréciation des Etats membres :
 - ✓ la preuve de l'expédition ou du transport intracommunautaire des biens qui incombe au vendeur.

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (2/10)

➤ Régime applicable aujourd'hui (2/3)



– Flux de produits et facturation :

- produits livrés par A à partir de ses stocks en France vers l'Italie ;
- facturation par A hors taxe mentionnant le n° TVA de son client dans l'Etat membre d'arrivée.

– Traitement et formalités à effectuer :

- mention sur la facture : « Livraison intracommunautaire exonérée de TVA en France – Article 262 ter I-1° du CGI » + numéro de TVA de son client ;
- déclaration CA3 ligne 06 ;
- DEB à l'expédition – code 21 ;
- **2 conditions de fond : preuve de la sortie du territoire à conserver et justification de la qualité d'assujetti du client.**

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (3/10)

➤ Régime applicable aujourd'hui (3/3)

– Sanctions :

- l'absence de numéro d'identification du client (preuve de la qualité d'assujetti) entraîne la remise en cause de l'exonération par les services de contrôle ;
- si la qualité d'assujetti est établie, l'absence du numéro de TVA du client sur la facture ou la mention d'un numéro de TVA erroné entraîne l'application de l'amende de **15 € par facture, sans remise en cause de l'exonération de TVA** (la preuve de la qualité d'assujetti pouvant être apportée par tous moyens) ;
- **en matière de DEB : amendes, sans remise en cause de l'exonération de TVA :**
 - ✓ défaut de production de la DEB : amende de 750 € portée à 1 500 € en cas de défaut de production dans les 30 jours d'une mise en demeure ou de refus de transmettre les renseignements et documents demandés ou en cas de non présentation à une convocation des services des douanes ;
 - ✓ amende de 15 € par omission/inexactitude, sans que le total ne puisse excéder 1 500 €.

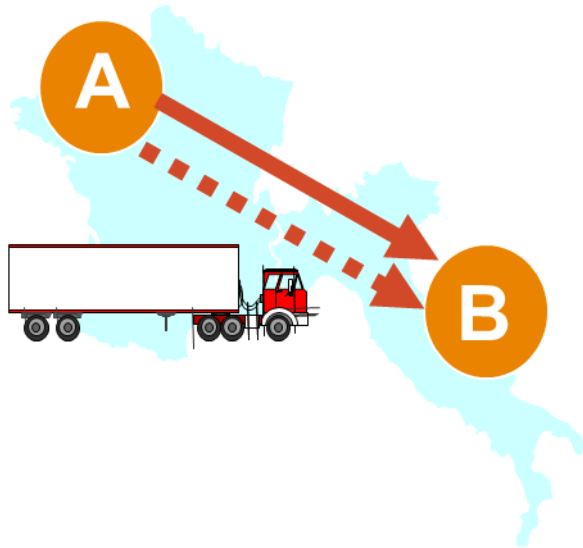
I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (4/10)

➤ Régime applicable au 1^{er} janvier 2020 (1/6)

- La législation sera modifiée pour renforcer la lutte contre la fraude et donner un cadre commun à la preuve de l'expédition ou du transport intracommunautaire :
 - *nouvel article 138, 1 et 1 bis de la directive TVA et considérant n° 7 de la directive « Quick fixes » :*
 - ✓ la communication par l'acheteur au vendeur d'un **numéro d'identification à la TVA valide inclus dans le système communautaire VIES devient une condition de fond** pour l'application de l'exonération (outre la condition de transport des biens en dehors de l'Etat membre de livraison) ;
 - ✓ la mention correcte de la **livraison intracommunautaire dans l'état récapitulatif des biens** (inclus en France dans la **DEB à l'expédition**) **devient également une condition de fond** pour l'application de l'exonération. L'absence de dépôt de l'état récapitulatif, l'absence de mention de la livraison dans l'état récapitulatif ou une déclaration incorrecte de la livraison peuvent, en conséquence, conduire à l'imposition à la TVA de la livraison dans l'EM de départ.

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (5/10)

➤ Régime applicable au 1^{er} janvier 2020 (2/6)



– Flux de produits et facturation :

- produits livrés par A à partir de ses stocks en France vers l'Italie ;
- facturation par A hors taxe mentionnant le n° TVA de son client dans l'Etat membre d'arrivée.

– Traitement et formalités à effectuer :

- mention sur la facture : « Livraison intracommunautaire exonérée de TVA en France – Article 262 ter I-1° du CGI » + numéro de TVA valide de son client ;
- déclaration CA3 ligne 06.
- **3 conditions de fond :**
 1. **preuve de la sortie du territoire à conserver ;**
 2. **DEB à l'expédition avec données fiscales ;**
 3. **numéro de TVA du client dans un autre Etat membre valide sur VIES.**

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (6/10)

➤ Régime applicable au 1^{er} janvier 2020 (3/6)

– S'agissant du numéro d'identification à la TVA :

- il ne s'agit pas nécessairement du numéro dans l'Etat membre d'arrivée des biens, mais du **numéro attribué dans un Etat membre autre que celui de départ des biens** ;
- à défaut d'un numéro de TVA valide du client dans un autre Etat membre, la livraison est **taxable dans l'Etat membre de départ**.

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (7/10)

➤ Régime applicable au 1^{er} janvier 2020 (4/6)

– S'agissant de la DEB (1/2) :

- la DEB comporte des données fiscales et statistiques.

Pour les besoins de l'exonération de TVA, la DEB doit impérativement indiquer les données fiscales suivantes (art. 289 B du CGI) :

- ✓ le numéro d'identification à la TVA de l'assujetti ;
- ✓ le numéro d'identification à la TVA du client dans un autre Etat membre ;
- ✓ la valeur du bien ;
- ✓ le mois au titre duquel la taxe est devenue exigible dans l'autre Etat membre.

En pratique, en France, s'ajoute le code régime « 21 ».

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (8/10)

➤ Régime applicable au 1^{er} janvier 2020 (5/6)

– S'agissant de la DEB (2/2) :

- « *L'exonération prévue au paragraphe 1 ne s'applique pas lorsque le fournisseur n'a pas satisfait à l'obligation prévue aux articles 262 et 263 de déposer un état récapitulatif, ou lorsque l'état récapitulatif qu'il a soumis ne contient pas les informations correctes concernant sa livraison, comme l'exige l'article 264, à moins que le fournisseur ne puisse dûment justifier son manquement à la satisfaction des autorités compétentes* » ;
- quelle est la portée de cette clause exonératoire ?

La question du motif suffisant risque de donner lieu à de nombreux litiges. Selon la Commission européenne, pourraient constituer des **hypothèses exonératoires les situations suivantes** :

- ✓ le vendeur a déclaré la livraison dans la DEB suivant celle dans laquelle elle aurait dû figurer ;
- ✓ le vendeur a déclaré la livraison dans les délais, mais a commis une erreur non intentionnelle sur la valeur de la livraison ;
- ✓ en raison d'une restructuration, l'acquéreur a changé de nom et de numéro de TVA (et les anciens nom et numéro continuent d'exister pendant une courte période), mais le vendeur a, par erreur, continué d'indiquer l'ancien numéro de TVA.

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (9/10)

➤ Régime applicable au 1^{er} janvier 2020 (6/6)

– Quelles conséquences en l'absence de respect de ces deux nouvelles conditions ?

- Le vendeur doit soumettre la livraison à la TVA dans l'Etat membre de départ.
- Le non-respect de ces conditions a-t-il une incidence sur l'obligation pour l'acquéreur de soumettre à la TVA l'acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre d'arrivée ?
- La TVA facturée par le vendeur, en cas de non respect de ces nouvelles conditions de fond, est-elle déductible par l'acheteur ?

I. Des conditions supplémentaires pour l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens (10/10)

Nos recommandations

L'adjonction de ces deux nouvelles conditions de fond doit conduire à une **vigilance renforcée**.

Il faudra désormais :

- ➔ veiller à disposer systématiquement du numéro d'identification à la TVA du client au moment de la facturation, confirmer la validité de ce numéro sur la base VIES et en conserver la preuve ;
- ➔ souscrire des DEB conformes.

I. Vos questions





II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises

Corinne Reinbold

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (1/11)

➤ **Situation actuelle**

- Pour bénéficier de l'exonération de TVA prévue à l'article 138 de la directive TVA 2006/112/CE, les opérateurs doivent apporter la preuve de l'expédition effective du bien en dehors de l'EM de départ et de son arrivée dans l'EM de destination.
- Sur le plan communautaire, aucune règle ne précise la nature de ces preuves.
- Les exigences peuvent donc varier au sein de l'Union européenne, ce qui crée des risques pour les opérateurs.

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (2/11)

- **En France**, la doctrine administrative indique que « **le vendeur doit justifier par tout moyen de la réalité de l'expédition ou du transport des biens hors de France. Les moyens de preuve peuvent être directs ou indirects.** » (BOI-TVA-CHAMP-30-20-10)

- Sont cités à titre d'exemple les documents suivants :
 - document de transport (lettre de voiture CMR, lettre de transport aérien, connaissance maritime ou fluvial, etc.) ;
 - facture du transporteur ;
 - contrat d'assurance relatif au transport international des biens ;
 - contrat conclu avec l'acquéreur ;
 - correspondance commerciale ;
 - bon de commande écrit émanant de l'acquéreur et indiquant que les biens doivent être expédiés ou transportés dans un autre Etat membre ;
 - bon de livraison, bon d'enlèvement ;
 - confirmation écrite par l'acquéreur de la réception des biens dans un autre Etat membre ;
 - double de la facture du vendeur revêtu du cachet de l'acquéreur ;
 - avis de règlement d'un établissement bancaire étranger.

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (3/11)

- **A compter du 1^{er} janvier 2020**, la législation sera modifiée pour **renforcer la lutte contre la fraude et donner un cadre commun à la preuve de l'expédition ou du transport intracommunautaire** :
 - *nouvel article 45 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 de la directive TVA et considérants 2 à 5 du règlement d'exécution « Quick fixes »* ;
 - cet article créé une **présomption réfragable** de la preuve de l'expédition ou du transport intracommunautaire des biens qui incombe au vendeur, selon deux modalités selon que l'expédition ou le transport intracommunautaire est effectué par le vendeur ou par un tiers pour son compte ou bien par l'acquéreur ou par un tiers pour son compte.

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (4/11)

- **Une base commune aux deux situations d'éléments acceptés comme preuve de l'expédition ou du transport est mise à la disposition du vendeur**
 - **Documents relatifs au transport ou à l'expédition des biens** tels qu'un document ou lettre CMR signé, un connaissement, une facture de fret aérien ou une facture du transporteur des biens (**liste non exhaustive**)
 - **Autres documents (liste exhaustive) :**
 - police d'assurance concernant le transport ou l'expédition des biens, documents bancaires prouvant le paiement du transport ou de l'expédition ;
 - documents officiels délivrés par une autorité publique, telle qu'un notaire, confirmant l'arrivée des biens dans l'Etat membre de destination ;
 - récépissé délivré par un entrepositaire dans l'Etat membre de destination des biens attestant l'entreposage des biens dans cet Etat membre.
- Lorsque l'acheteur est en charge de l'expédition ou du transport s'y ajoute une attestation signée par cet acheteur

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (5/11)

➤ **Vente avec prise en charge du transport par le vendeur (1/2)**
(art. 45 bis a)

– **Solution 1**

2 éléments

Preuve non contradictoire relative au transport ou à l'expédition

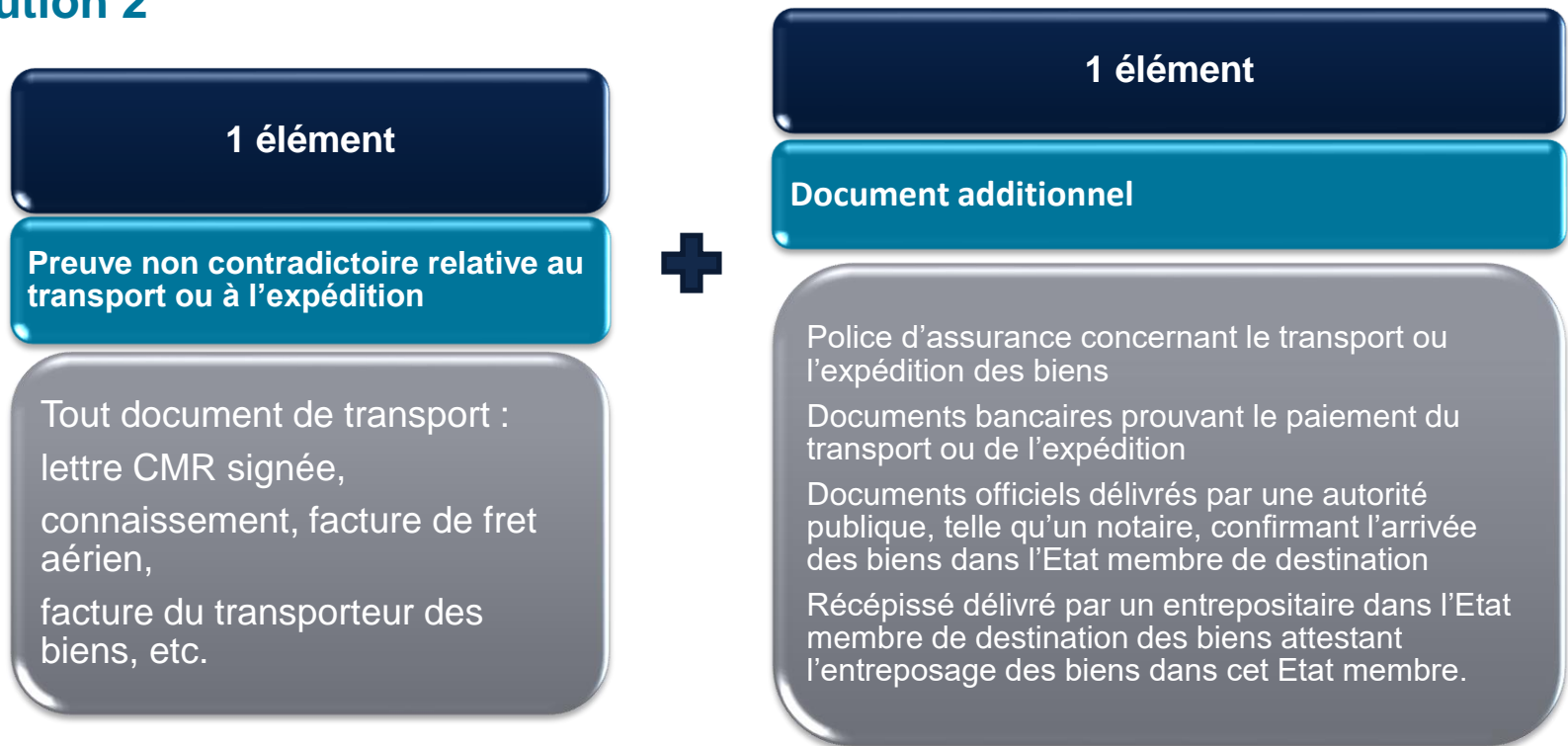
Tout document de transport, lettre CMR signée, connaissement, facture de fret aérien, facture du transporteur des biens, etc.

Deux éléments de preuve non contradictoires figurant dans la liste des documents relatifs au transport ou à l'expédition des biens **délivrés par deux parties différentes indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur**

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (6/11)

➤ **Vente avec prise en charge du transport par le vendeur (2/2)** (art. 45 bis a)

– **Solution 2**



Documents délivrés par deux parties différentes indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur.

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (7/11)

➤ **Vente avec prise en charge du transport par l'acheteur (1/2)** (art. 45 bis b)

– **Solution 1**

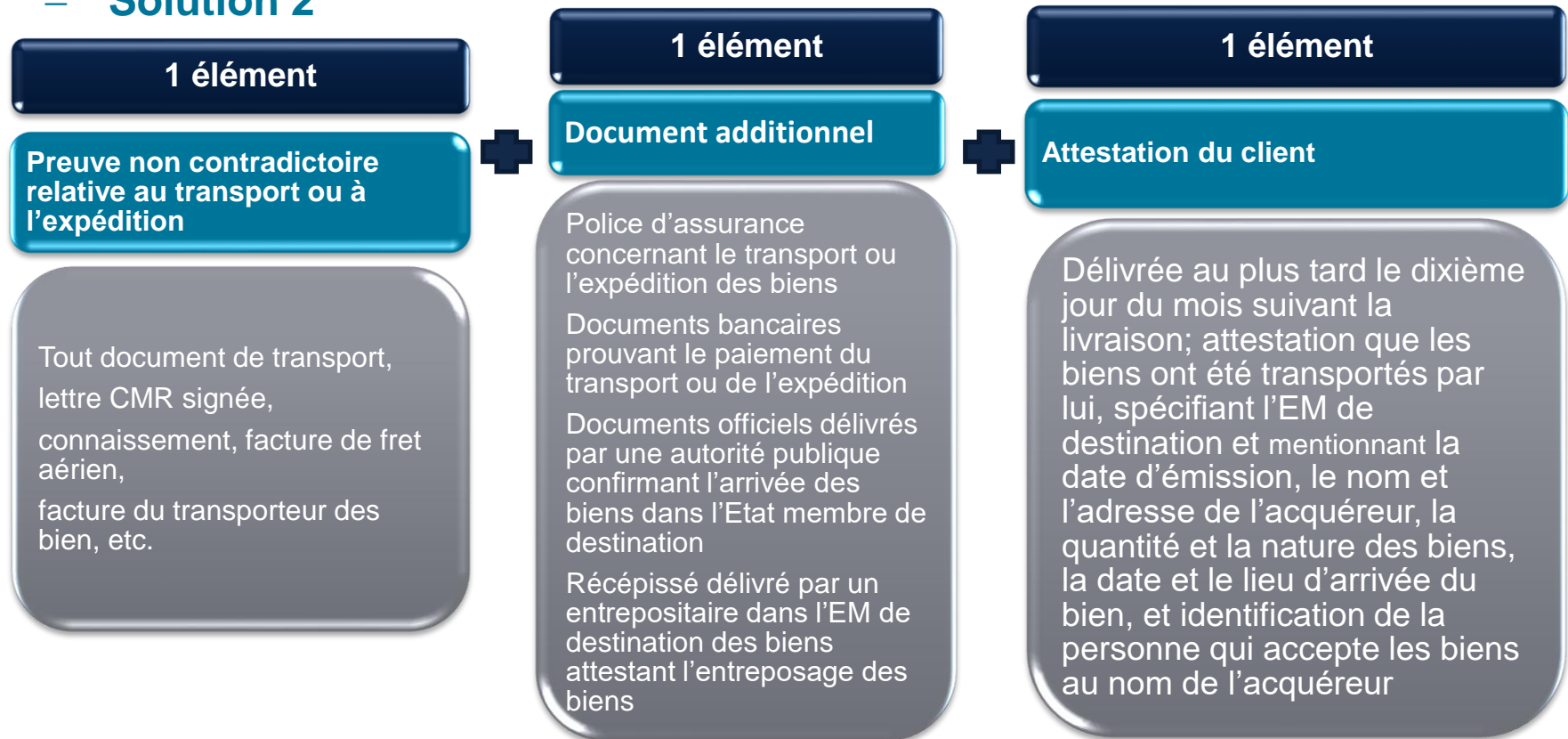


Deux éléments de preuve non contradictoires figurant dans la liste des documents relatifs au transport ou à l'expédition des biens **délivrés par deux parties différentes indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur ET attestation du client.**

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (8/11)

➤ Vente avec prise en charge du transport par l'acheteur (2/2) (art. 45 bis b)

– Solution 2



Documents délivrés par deux parties différentes indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur.

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (9/11)

- L'exonération ne pourra s'appliquer que si les conditions de fond fixées par l'article 138 de la directive sont par ailleurs respectées.
- Si la preuve est apportée, il existera une présomption « réfragable » d'expédition des biens en faveur du vendeur qui entend bénéficier de l'exonération de TVA prévue pour les livraisons intracommunautaires.
- L'administration fiscale pourra rejeter ces éléments de preuve et remettre en cause l'exonération de TVA.
- Ces conditions de remise en cause de l'exonération par les autorités fiscales ne sont pas précisées mais selon les premiers commentaires, il semble qu'elles devront démontrer que les biens n'ont jamais quitté l'EM de départ.
- Les autorités fiscales pourront écarter les preuves si les documents produits sont faux.

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (10/11)

- **Le texte ne prévoit pas quelles seront les conséquences si le redevable ne peut pas produire les éléments de preuve prévus par la réglementation.**

- L'exonération sera-t-elle nécessairement refusée ?

- Ou le redevable conservera-t-il la possibilité de démontrer par d'autres moyens que les biens ont quitté le territoire national vers le territoire d'un autre Etat membre (situation actuelle) ?

II. Des modalités plus contraignantes pour justifier du transport des marchandises (11/11)

➤ **Nos recommandations**

- Revoir les procédures de collecte des documents justifiant du transport intracommunautaire, et notamment concernant les documents émis par les transporteurs.
- Revoir les contrats ou conditions générales pour s'assurer que les documents détenus par les clients seront transmis au vendeur.
- Pour les ventes « conditions départ », mettre en place un procédé permettant de s'assurer que le client adressera les preuves dans le temps requis, et notamment l'attestation qui doit être délivrée dans les 10 jours.
- Mettre en place des procédures d'archivage de ces documents.

II. Vos questions



III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE

William Hamon

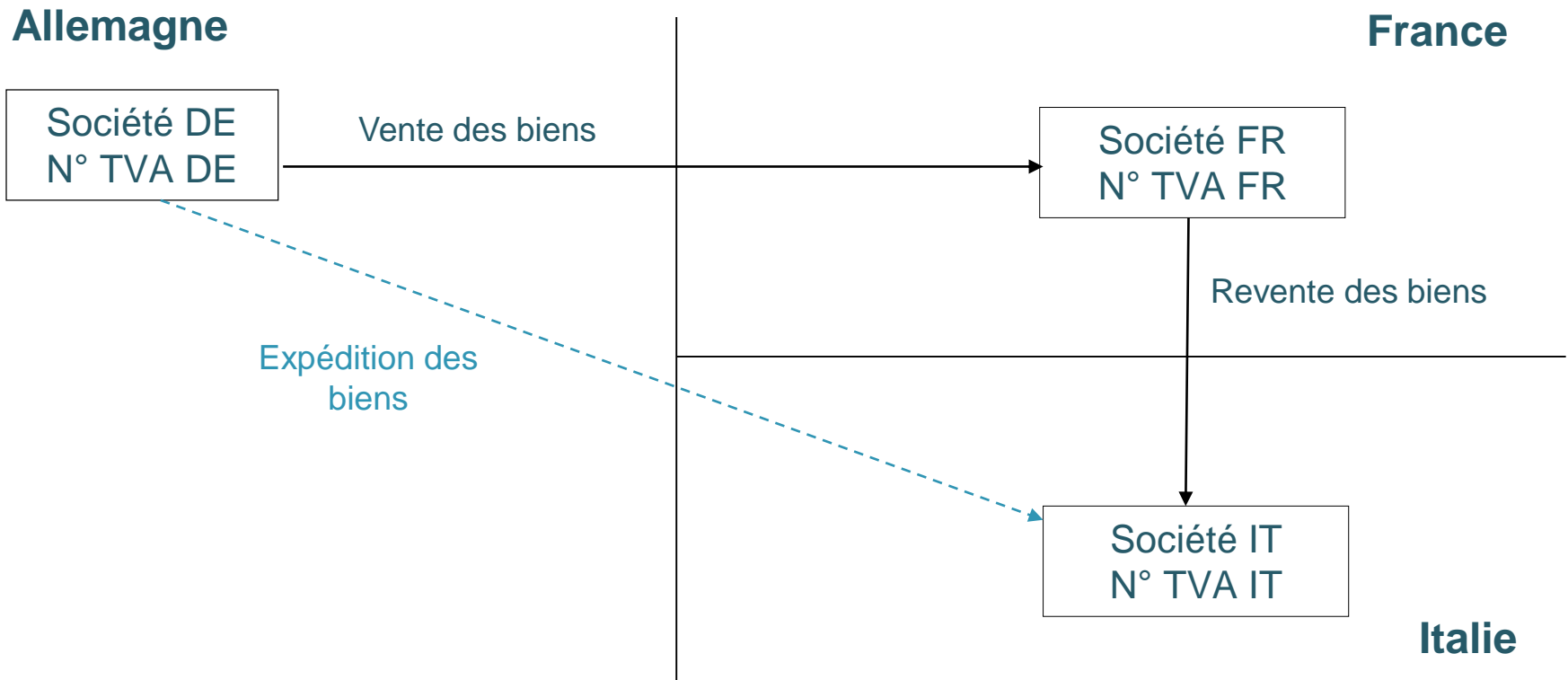
III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (1/14)

– **Exemple :**

- une société établie en France achète des biens à une société établie en Allemagne et revend ces biens à une société établie en Italie ;
- les biens ainsi achetés et revendus sont expédiés à partir de l'Allemagne vers l'Italie ;
- traitement de l'achat et de la revente de ces biens en matière de TVA ?

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (2/14)

– Exemple :

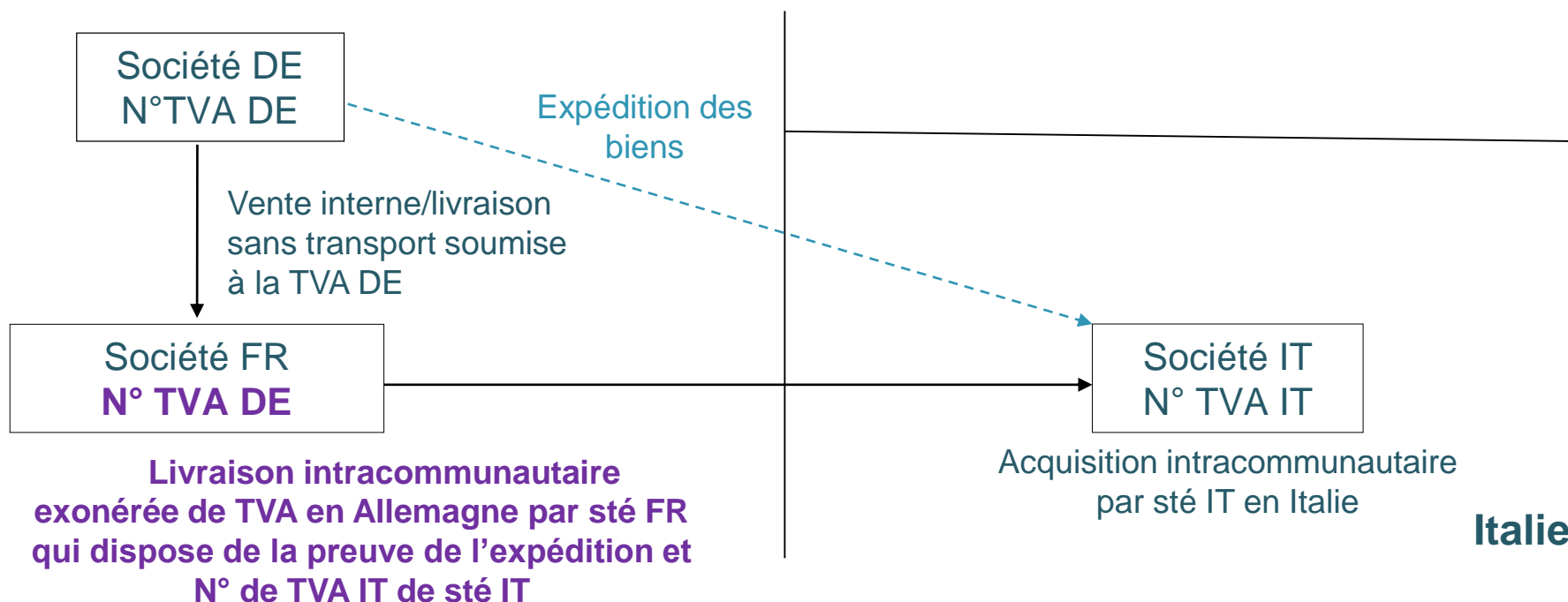


III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (3/14)

- **Cas 1 : le transport des biens de l'Allemagne vers l'Italie est effectué par la société IT (achat aux conditions « départ ») : le transport intracommunautaire est imputé à la livraison entre la société FR et la société IT**

Allemagne

France



III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (4/14)

- **Cas 2 : le transport des biens de l'Allemagne vers l'Italie est effectué par la société DE** : le transport intracommunautaire est imputé à la livraison entre la société DE et la société FR

- **Principe :**

Allemagne

Société DE
N°TVA DE

Livraison intracommunautaire
exonérée de TVA en Allemagne
par sté DE qui dispose de la
preuve de l'expédition et N°
TVA IT de sté FR

Expédition des
biens

France

Acquisition intracommunautaire
par sté FR en Italie

Société FR
N° TVA IT

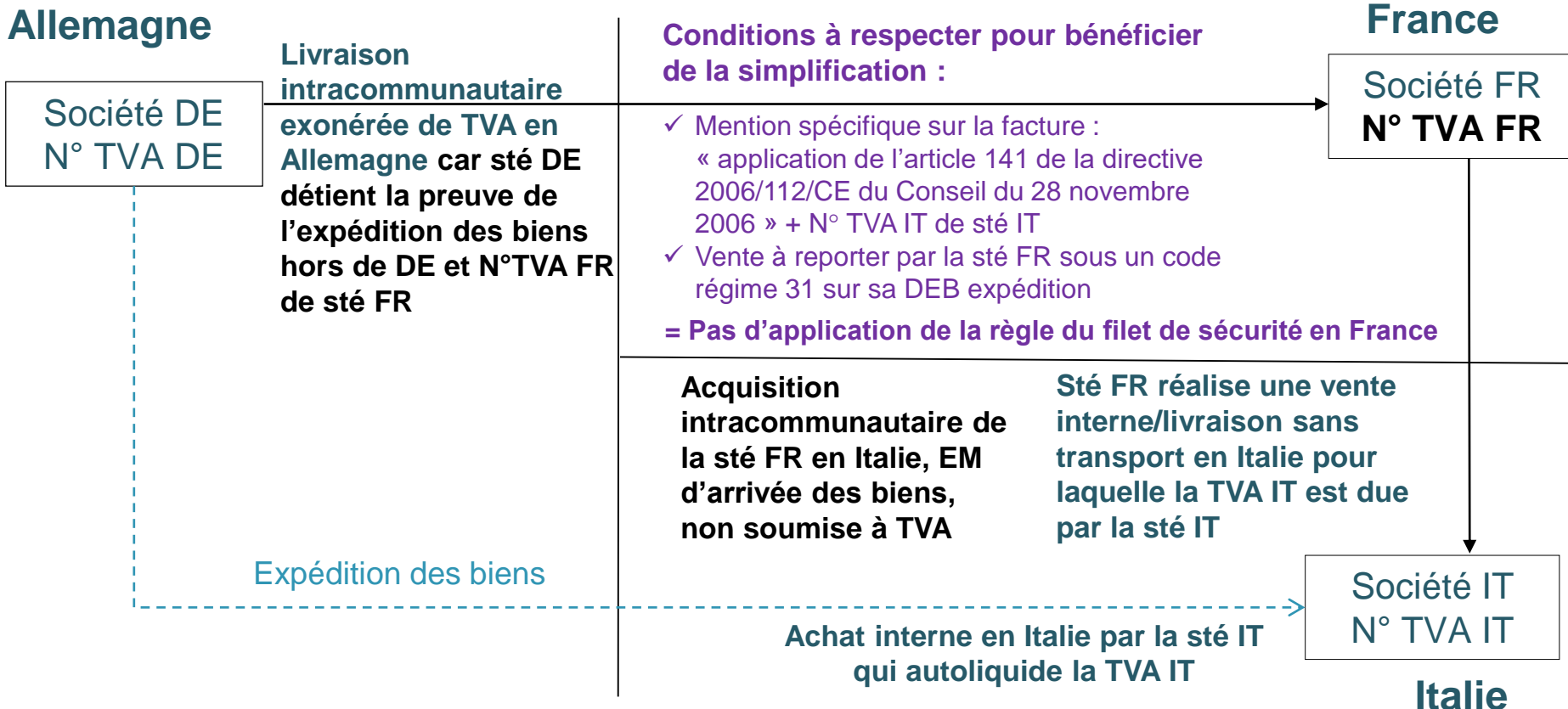
Vente interne/livraison
sans transport, soumise à
la TVA IT : régime
d'autoliquidation

Société IT
N° TVA IT

Italie

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (5/14)

- **Cas 2 bis : le transport des biens de l'Allemagne vers l'Italie est effectué par la société DE** : le transport intracommunautaire est imputé à la livraison entre la société DE et la société FR
 - **Mesure de simplification :**



III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (6/14)

- **Quid quand le transport intracommunautaire de l'Allemagne vers l'Italie est effectué par la société FR ?**
 - Flux intracommunautaire entre la société FR et la société IT (transport des biens effectué par la société FR dans le cadre de sa vente) – cf. [cas 1](#) ?
 - **Ou** flux intracommunautaire entre la société DE et la société FR (transport des biens effectué par la société FR dans le cadre de son achat) – cf. [cas 2](#) et [cas 2 bis](#) ?
- **Selon la jurisprudence de la CJUE, le traitement dépend du point de savoir si le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire de la société FR à la société IT a lieu dans l'Etat membre de départ avant l'intervention du transport intracommunautaire**
 - Si oui, flux intracommunautaire entre la société FR et la société IT ([cas 1](#)).
 - Si non, flux intracommunautaire entre la société DE et la société FR ([cas 2](#) et [cas 2 bis](#)).
- **Jurisprudence dénuée de considérations pratiques !**
 - Les Etats membres de l'Union européenne se sont mis d'accord pour modifier les modalités d'application des ventes en chaîne au sein de l'UE à compter du **1^{er} janvier 2020** dans la situation telle que celle en présence où la société FR (acheteur-revendeur) expédie ou transporte les biens elle-même ou par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte (cf. nouvel article 36 bis de la directive TVA).

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (7/14)

- **Quid quand le transport intracommunautaire de l'Allemagne vers l'Italie est effectué par la société FR à compter du 1^{er} janvier 2020 ?**
 - *Nouvel article 36 bis de la directive TVA et considérant 6 de la directive « Quick fixes » :*
 - ✓ **principe** : lorsque les mêmes biens font l'objet de livraisons successives et qu'ils sont expédiés ou transportés d'un Etat membre vers un autre Etat membre, directement du premier fournisseur au dernier client dans la chaîne, **l'expédition ou le transport n'est imputé qu'à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire** ;
 - ✓ **par dérogation** : **l'expédition ou le transport n'est imputé qu'à la livraison de biens effectuée par l'opérateur intermédiaire** lorsque ce dernier a communiqué à son fournisseur le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'Etat membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés ;
 - ✓ **pour l'application de ces dispositions** : il faut entendre par "**opérateur intermédiaire**" **un fournisseur au sein de la chaîne autre que le premier fournisseur, qui expédie ou transporte les biens, lui-même ou par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte.**

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (8/14)

- **Quid quand le transport intracommunautaire de l'Allemagne vers l'Italie est effectué par la société FR à compter du 1^{er} janvier 2020 (nouvel article 36 bis de la directive TVA) ?**
 - Si la société FR communique à la société DE **son numéro de TVA intracommunautaire en Allemagne**, flux intracommunautaire entre la société FR et la société IT (transport effectué par la société FR dans le cadre de sa vente) – [cf. cas 1](#)
 - Si la société FR communique à la société DE **son numéro de TVA en Italie ou en France**, flux intracommunautaire entre la société DE et la société FR (transport effectué par la société FR dans le cadre de son achat) – [cf. cas 2 et cas 2 bis](#)

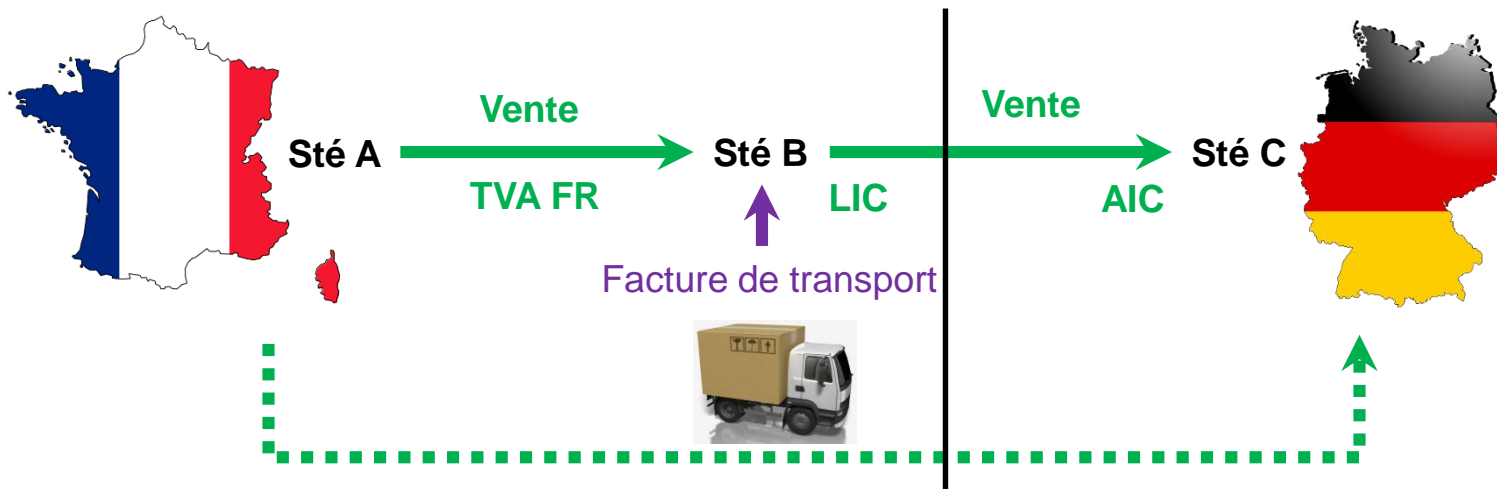
III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (9/14)

– Dans le cadre de la mise en œuvre de ce nouvel article 36 bis de la directive TVA :

- un **transport intracommunautaire unique** doit exister entre le premier fournisseur et le dernier client ;
- une chaîne est constituée de **trois personnes ou plus** ;
- le **dernier client** de la chaîne peut être un « C » ;
- le **lieu d'établissement** de chaque opérateur de la chaîne, y compris l'opérateur intermédiaire, **n'a aucune incidence** ;
- la **livraison** à laquelle est **imputé le transport** bénéficie de l'**exonération de TVA** applicable aux livraisons intracommunautaires ;
- les **autres livraisons** dans la chaîne sont en principe **taxées** et peuvent nécessiter l'identification à la TVA dans l'Etat membre de départ ou d'arrivée des biens d'un ou plusieurs opérateurs de la chaîne ;
- lorsque le transport ou l'expédition des biens est **imputé à la livraison effectuée par l'opérateur intermédiaire**, le client de cet opérateur peut bénéficier de la mesure de simplification prévue pour les ventes triangulaires simplifiées si les conditions requises à cet effet sont réunies ;
- lorsque le transport ou l'expédition des biens est **imputé à la livraison effectuée par le fournisseur de l'opérateur intermédiaire**, cet opérateur peut bénéficier de la mesure de simplification prévue pour les ventes triangulaires simplifiées si les conditions requises à cet effet sont réunies.

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (10/14)

– Illustration (1/2) :

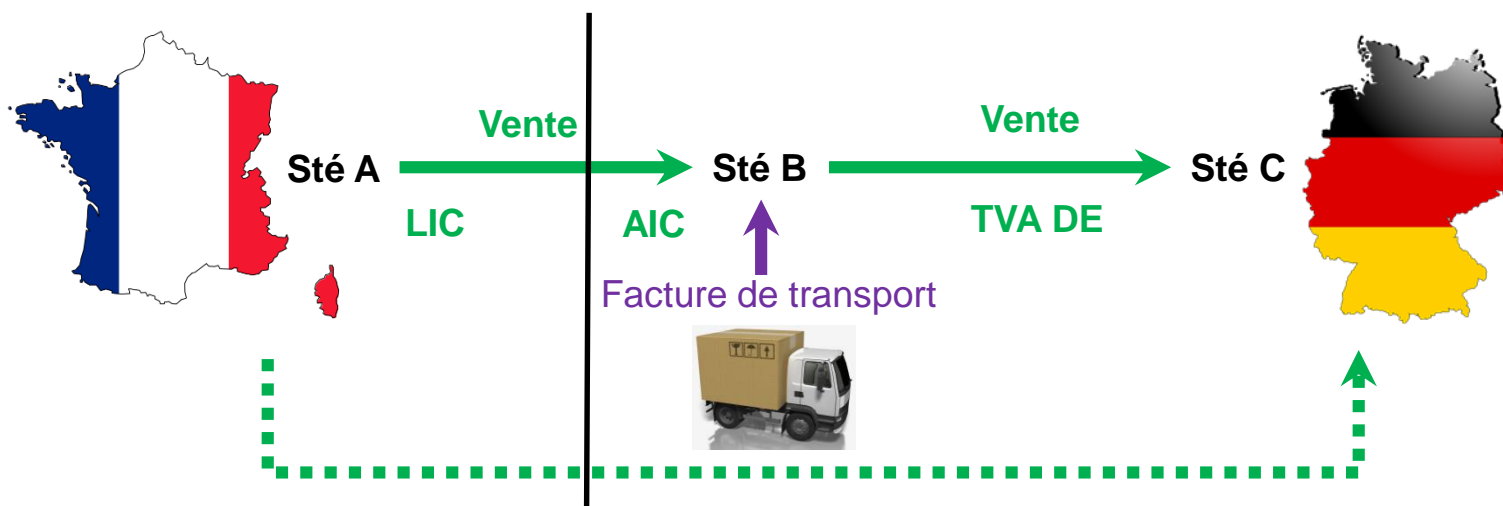


Si sté B donne à sté A un numéro de TVA en France, le transport intracommunautaire est imputé à la vente entre sté B et sté C :

- **livraison de sté A à sté B** : vente interne en France soumise à la TVA française ;
- **livraison de sté B à sté C** : livraison intracommunautaire exonérée de TVA française **sous réserve** pour sté B de :
 - justifier le transport des biens hors de France (par exemple production de la facture du transporteur et du document bancaire en justifiant le règlement) ;
 - justifier la qualité d'assujetti à la TVA de sté C en Allemagne (production du numéro de TVA valide de sté C en Allemagne) ;
 - et de reporter correctement les données fiscales de cette vente sur sa DEB à l'expédition (période de la déclaration, code régime 21, valeur, numéro de TVA de la sté C en Allemagne).

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (11/14)

– Illustration (2/2) :



Si sté B ne donne pas à sté A un numéro de TVA en France, le transport intracommunautaire est imputé à la vente entre sté A et sté B :

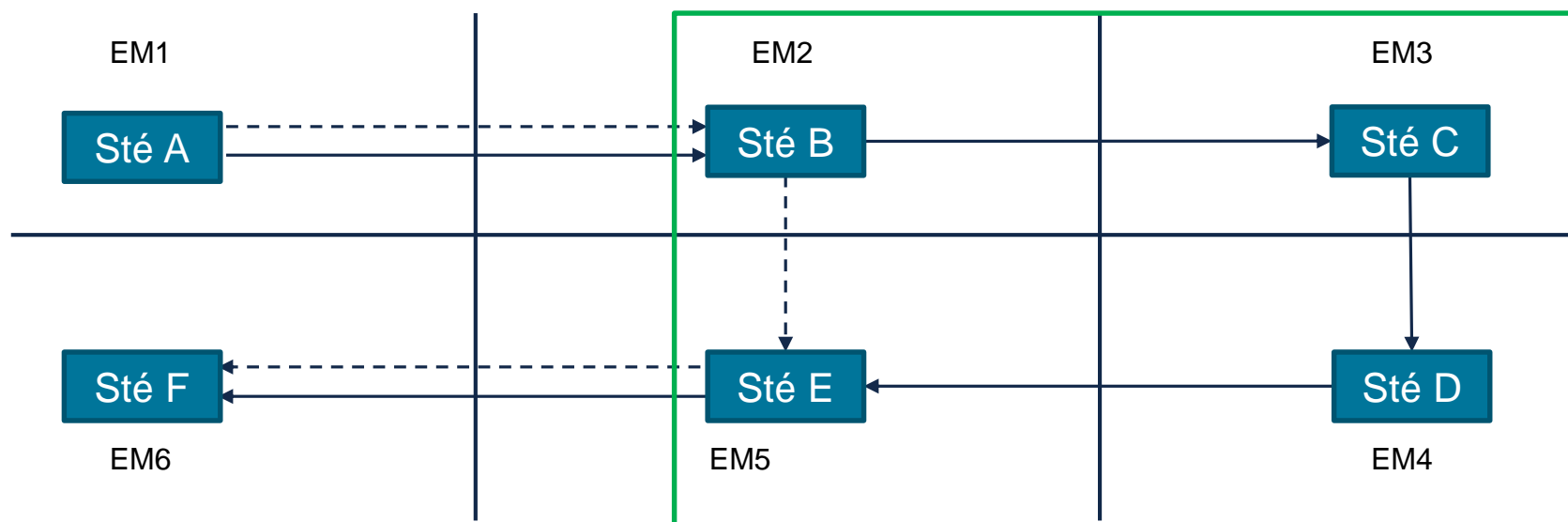
- **livraison de sté A à sté B** : livraison intracommunautaire exonérée de TVA française **sous réserve** pour sté A de :
 - justifier le transport des biens hors de France (réception dans les 10 jours qui suivent le mois de la livraison d'une déclaration écrite de sté B attestant notamment que les biens ont été transportés en Allemagne + par exemple production lettre CMR avec signatures et de la police d'assurance souscrite par sté B concernant le transport) ;
 - justifier la qualité d'assujetti à la TVA de sté B dans un autre Etat membre de l'UE (production du numéro de TVA valide de sté B dans cet autre Etat membre) ;
 - et de reporter correctement les données fiscales de cette vente sur sa DEB à l'expédition (période de la déclaration, code régime 21, valeur, numéro de TVA communiqué par la sté B).
- **livraison de sté B à sté C** : vente interne en Allemagne soumise à la TVA allemande.

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (12/14)

– Que doivent faire les entreprises françaises pour traiter leurs flux d'achats et de ventes ? (1/3)

1. Déterminer les situations dans lesquelles un transport intracommunautaire a lieu en présence de trois personnes ou plus établies ou non dans l'UE avec un lieu de départ dans un Etat membre de l'UE et un lieu d'arrivée dans un autre Etat membre de l'UE.

- **Exemple 1 :**



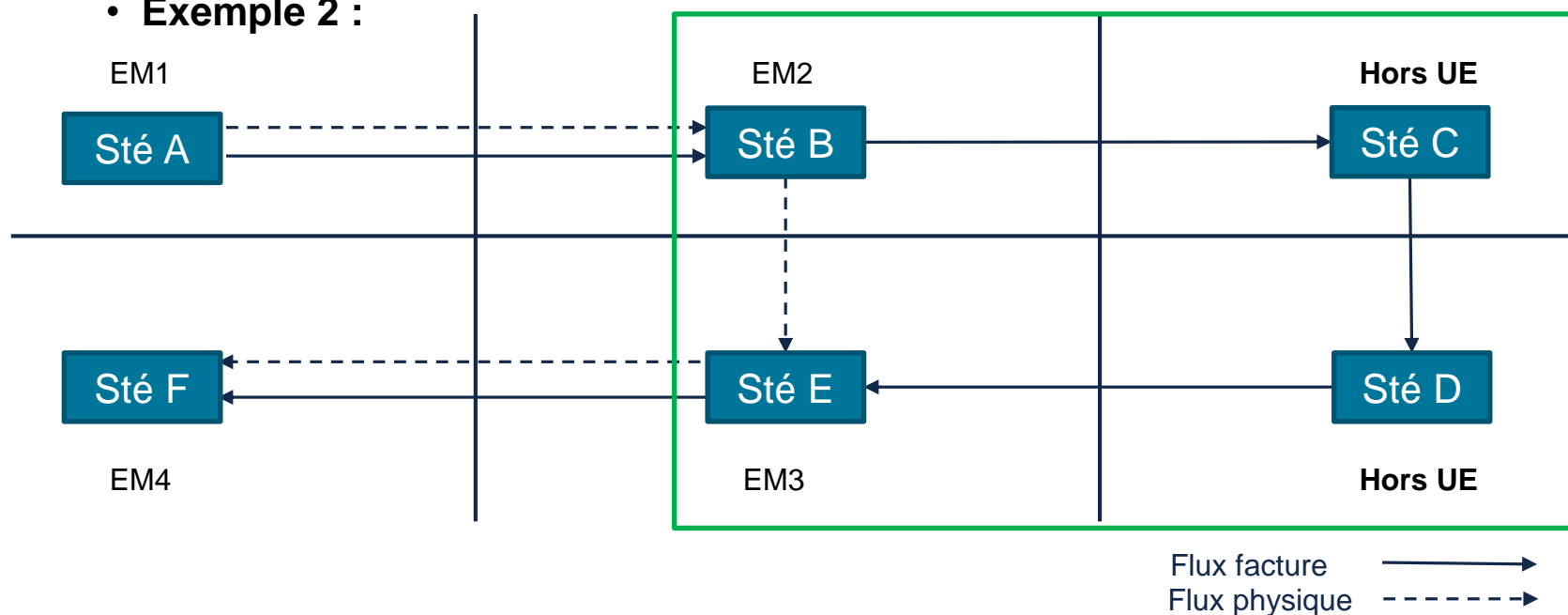
Flux facture —————→
Flux physique - - - - ->

III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (13/14)

– Que doivent faire les entreprises françaises pour traiter leurs flux d'achats et de ventes ? (2/3)

1. Déterminer les situations dans lesquelles un transport intracommunautaire a lieu en présence de trois personnes ou plus établies ou non dans l'UE avec un lieu de départ dans un Etat membre de l'UE et un lieu d'arrivée dans un autre Etat membre de l'UE.

• Exemple 2 :



III. Les ventes en chaîne au sein de l'UE (14/14)

– Que doivent faire les entreprises françaises pour traiter leurs flux d'achats et de ventes ? (3/3)

2. Paramétrer les achats et les ventes dans le système d'information (ERP) (pour leur traitement TVA, déclaratif et facturation) en fonction :

- de la **place de l'entreprise française dans la chaîne** :
 - ✓ premier fournisseur ;
 - ✓ opérateur intermédiaire ;
 - ✓ client final ;
 - ✓ ou, si plus de trois personnes dans la chaîne : autre opérateur avant ou après l'opérateur intermédiaire ;
- et de la **personne qui effectue le transport intracommunautaire** du premier fournisseur au dernier client de la chaîne :
 - ✓ premier fournisseur ;
 - ✓ opérateur intermédiaire avec la question de savoir s'il a communiqué ou non à son fournisseur son numéro de TVA dans l'Etat membre de départ ;
 - ✓ ou le client final.

III. Vos questions

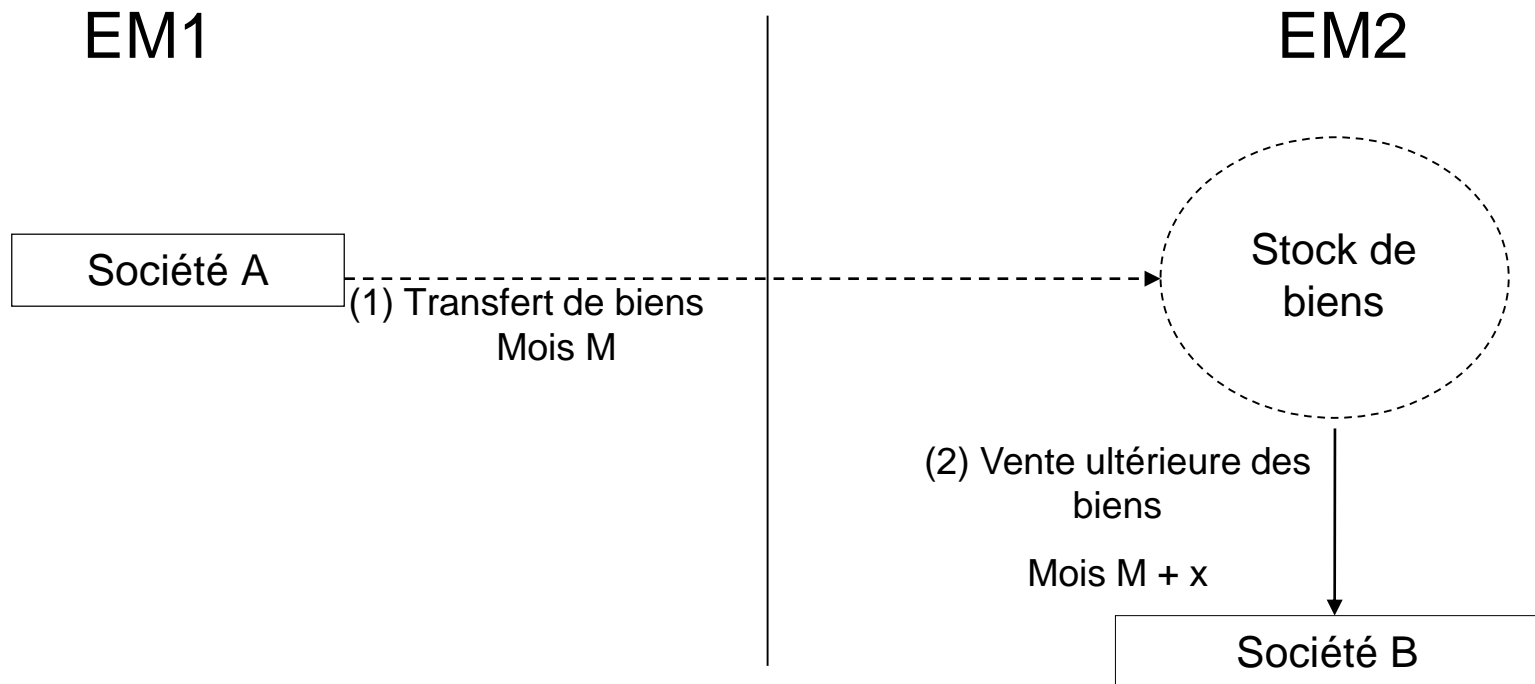


IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt

Marie-Odile Duparc

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (1/10)

- **Rappel des principes actuellement applicables :**



IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (2/10)

- Selon la législation communautaire en vigueur **depuis le 1^{er} janvier 1993**, lorsqu'un fournisseur envoie des biens dans un autre Etat membre en vue d'effectuer des livraisons de biens dans cet Etat membre, il doit :
 - s'identifier à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée ;
 - déclarer dans l'Etat membre de départ lors de l'envoi des biens une livraison intracommunautaire exonérée de TVA ;
 - déclarer dans l'Etat membre d'arrivée lors de la réception des biens une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA.

- La livraison des biens subséquente dans l'Etat membre d'arrivée est soumise à la TVA dans cet Etat membre (TVA locale due par le fournisseur ou par son client selon que l'Etat membre en question a mis en œuvre le régime d'autoliquidation pour ce type d'opération).

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (3/10)

- Par exception, certains Etats membres acceptent de traiter la vente au client (société B) comme une opération intracommunautaire à partir de l'Etat membre 1.
- Dans ce cas, pas de transfert (affectation) à déclarer par la société A et la société A n'a pas à être identifiée dans l'Etat membre 2.
 - En général, applicable seulement lorsque le stock de biens est destiné à un client déterminé.
- Ces différentes tolérances ne sont pas harmonisées au sein de l'UE.

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (4/10)

- **A compter du 1^{er} janvier 2020**, un nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt est instauré :
 - *nouveaux articles 17 bis, 243 3. et 262 2. de la directive TVA et considérant 5 de la directive « Quick fixes » – Nouvel article 54 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 de la directive TVA et considérant 6 du règlement d'exécution « Quick fixes » ;*
 - un stock sous contrat de dépôt est un stock pour lequel, au moment du transport des biens vers un autre Etat membre, le fournisseur connaît déjà l'identité de l'acquéreur des biens auquel ceux-ci seront livrés à un stade ultérieur et après l'arrivée des biens dans l'Etat membre de destination ;
 - ce nouveau régime, assorti de nombreuses conditions d'application :
 - ✓ supprime la livraison/acquisition lors de l'envoi/réception des biens dans l'autre Etat membre (le fournisseur n'a plus à s'identifier à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée des biens) ;
 - ✓ traite la livraison nationale subséquente comme une livraison intracommunautaire de biens exonérée de TVA dans l'Etat membre de départ et une acquisition intracommunautaire taxable dans l'Etat membre d'arrivée.

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (5/10)

- Le régime des stocks sous contrat de dépôt s'applique lorsque les conditions suivantes sont réunies :
 - a) les biens sont expédiés ou transportés par le fournisseur ou par un tiers pour son compte vers un autre Etat membre afin d'y être livrés à un stade ultérieur et après leur arrivée à un client qui a le droit de devenir propriétaire de ces biens en vertu d'un accord existant entre le fournisseur et son client ;
 - b) le fournisseur n'est pas établi ou ne dispose pas d'un établissement stable dans l'Etat membre d'arrivée des biens ;
 - c) le client auquel les biens sont destinés à être livrés est identifié à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée des biens **et** son identité ainsi que le numéro d'identification qui lui a été attribué par cet Etat membre sont tous deux connus du fournisseur au moment du départ de l'expédition ou du transport ;
 - d) le fournisseur inscrit le transfert des biens dans un registre **et** indique l'identité et le numéro d'identification à la TVA de son client dans l'Etat récapitulatif des biens.

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (6/10)

- Lorsque la **livraison subséquente** des biens au client intervient **dans les douze mois** suivant leur arrivée dans l'Etat membre où ils sont stockés :
 - le fournisseur effectue une livraison intracommunautaire de biens exonérée de TVA dans l'Etat membre de départ du transport ou de l'expédition ;
 - le client effectue une acquisition intracommunautaire taxable dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

- **Dans ce délai de douze mois**, le fournisseur a la possibilité, **sans être tenu de déclarer un transfert au titre du transport ou de l'expédition des biens** :
 - de **remplacer le client par un autre client**, pour autant que :
 - ✓ toutes les autres conditions prévues pour le régime des stocks sous contrat de dépôt soient réunies ;
 - ✓ le remplacement soit inscrit par le fournisseur dans le registre des stocks sous contrat de dépôt ;
 - de **renvoyer les biens dans l'Etat membre de départ**, pour autant que :
 - ✓ le retour soit inscrit dans le registre des stocks sous contrat de dépôt.

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (7/10)

- Le fournisseur est tenu de déclarer un **transfert au titre du transport ou de l'expédition des biens** :
 - **au moment où, dans ce délai de douze mois, une des conditions d'application du régime des stocks sous contrat de dépôt cesse d'être remplie** :
 - les conditions d'application du régime cessent d'être remplies :
 - ✓ en cas de livraison des biens à un client autre que le client initial ou son remplaçant, immédiatement avant cette livraison ;
 - ✓ en cas de transport ou d'expédition des biens vers un pays autre que celui dans lequel ils ont été stockés, immédiatement avant le début de ce transport ou de cette expédition ;
 - ✓ en cas de destruction, perte ou vol des biens, le jour où les biens ont effectivement été enlevés ou détruits. Si ce jour est impossible à déterminer, la date retenue est celle du constat de la destruction ou de la disparition des biens ;
 - **le jour suivant l'expiration du délai de douze mois pour les biens restant en stock.**

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (8/10)

- **Le registre des stocks sous contrat de dépôt tenu par le fournisseur doit contenir de nombreuses informations**
 - L'Etat membre à partir duquel les biens ont été expédiés ou transportés et date d'expédition ou de transport
 - Le numéro de TVA du client auquel les biens sont destinés attribué par l'Etat membre d'arrivée des biens
 - L'Etat membre vers lequel les biens sont expédiés et transportés, numéro de TVA de l'entrepotaire, adresse de l'entrepôt, date d'arrivée des biens dans l'entrepôt
 - La valeur, la description, la quantité des biens arrivés dans l'entrepôt
 - Le numéro de TVA du client qui remplace le client initial dans l'Etat membre d'arrivée des biens
 - Le montant de la livraison intracommunautaire au client initial ou à son remplaçant, description des biens et quantité livrée, date de la livraison et numéro de TVA de l'acquéreur
 - Montant du transfert intracommunautaire quand une condition d'application du régime cesse d'être remplie dans le délai de douze mois, description des biens et quantité, date de survenance de l'une des conditions et justification correspondante
 - Valeur, description, quantité et date de renvoi des biens retournés dans l'Etat membre de départ dans le délai de douze mois

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (9/10)

➤ **D'autres obligations incombent au fournisseur et au client (1/2)**

- Le **fournisseur** doit mentionner dans l'Etat récapitulatif des biens (inclus en France dans la DEB à l'expédition) tout changement concernant les informations qu'il a fournies dans cet Etat récapitulatif lors du départ des biens vers l'Etat membre de dépôt (à savoir l'identité et le numéro d'identification à la TVA de son client)
- Le client auquel sont livrés des biens sous le régime des stocks sous contrat de dépôt doit aussi tenir un registre
 - a) Numéro de TVA du fournisseur qui a transféré les biens sous ce régime
 - b) Description et quantité des biens qui lui sont destinés
 - c) Date à laquelle ces biens arrivent dans l'entrepôt
 - d) Montant et date de l'acquisition intracommunautaire, description des biens et quantité livrée
 - e) Description, quantité des biens et date à laquelle les biens sont enlevés de l'entrepôt sur ordre du fournisseur
 - f) Description, quantité des biens détruits ou manquants et date de destruction perte ou vol des biens précédemment arrivés à l'entrepôt ou date à laquelle il a été constaté que les biens étaient détruits ou manquants

Remarque : lorsque le client n'est pas l'entrepoteur des biens, le registre ne doit pas contenir les informations visées aux points c), e) et f)

IV. Nouveau régime des stocks sous contrat de dépôt (10/10)

➤ **D'autres obligations incombent au fournisseur et au client (2/2)**

- Ce nouveau régime est obligatoire pour tous les Etats membres et pour tous les opérateurs
- Pour échapper à ce régime qui, dans certaines situations, pourrait s'avérer plus contraignant qu'une identification à la TVA dans l'Etat membre de stockage, le fournisseur doit veiller à ne pas respecter l'ensemble des conditions requises pour son application
- Le sort que l'administration fiscale française réservera aux mesures de tolérance existantes concernant les stocks déplacés de la France vers un autre Etat membre ou bien d'un autre Etat membre vers la France est très incertain. En tout état de cause, ces mesures n'auront plus aucune portée pratique si les autres Etats membres s'en tiennent désormais à une application stricte de la directive TVA
 - Un fournisseur français peut à ce jour éviter de s'identifier à la TVA dans l'Etat membre du client chez lequel il place des biens avant de les lui vendre, sous réserve que l'Etat membre d'arrivée des biens admette que le fournisseur n'y réalise pas une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10 n° 150 et 160)
 - Un fournisseur étranger peut à ce jour éviter de s'identifier à la TVA en France lorsqu'il y stocke des biens en vue de leur vente dans un délai de trois mois à compter de leur entrée en France (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20 n° 210). La mise en œuvre de cette tolérance suppose que l'Etat membre de départ admette que le fournisseur n'y réalise pas un transfert assimilé à une livraison intracommunautaire de biens

IV. Vos questions



CMS Francis Lefebvre Avocats, entité opérant sous la forme d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (S.E.L.A.F.A.), est membre du groupement européen d'intérêt économique CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG), qui coordonne un ensemble de cabinets d'avocats indépendants. CMS EEIG n'assure aucun service auprès de la clientèle. Seuls les cabinets d'avocats membres offrent des prestations de services dans leurs ressorts géographiques respectifs. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats qui en est membre, sont des entités juridiques distinctes dont aucune n'a autorité pour engager les autres. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats membres sont responsables de leurs propres actes ou manquements et non de ceux des autres membres du groupement. L'utilisation de la marque « CMS » et du terme « cabinet » désigne certains ou la totalité des cabinets d'avocats membres, ou encore leurs bureaux. Consulter le site Internet cms.law/fl pour obtenir des informations complémentaires.

Implantations CMS : Aberdeen, Alger, Amsterdam, Anvers, Barcelone, Belgrade, Berlin, Bogota, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubaï, Düsseldorf, Édimbourg, Francfort, Funchal, Genève, Glasgow, Hambourg, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Leipzig, Lima, Lisbonne, Ljubljana, Londres, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Mexico, Milan, Monaco, Moscou, Munich, Muscat, Paris, Pékin, Podgorica, Poznań, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyad, Rome, Santiago du Chili, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sheffield, Singapour, Skopje, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Varsovie, Vienne, Zagreb et Zurich.

cms.law/fl
