

11.2. La TVA sur la livraison de marchandises dans un autre Etat membre: Une exonération de plus en plus difficile à obtenir

Les échanges de marchandises au sein de l'Union européenne sont réputés, au regard de la TVA, intervenir dans un espace sans frontières. Cela se combine avec le principe selon lequel la TVA applicable est celle de l'Etat membre dans lequel les marchandises sont expédiées lorsque ces opérations sont réalisées entre des entreprises (vendeur et acheteur) assujetties à la TVA dans leur Etat.

Ainsi, les livraisons intracommunautaires de biens expédiés ou transportés à partir de la France sont exonérées de TVA. Inversement, les acquisitions intracommunautaires de biens expédiés ou transportés à destination de la France sont imposées. Le principe de cette exonération de TVA est posé à l'article 262 ter du Code général des impôts. Parmi les conditions à remplir pour en bénéficier, il est exigé que le bien soit expédié ou transporté hors de France à destination d'un autre Etat membre et l'expéditeur/vendeur de ce bien puisse démontrer que la marchandise a effectivement quitté le territoire de la France. Une des difficultés pratiques est de démontrer la réalité du transport effectif des marchandises depuis la France vers l'Etat membre.

L'administration fiscale précise que le vendeur doit justifier par tout moyen de la réalité de l'expédition ou du transport des biens. Cette obligation est a priori aisée à réaliser puisque " les moyens de preuve peuvent être directs ou indirects. L'ensemble des indications résultant des documents commerciaux usuels doit permettre, en principe, au vendeur d'apporter la preuve, pour chaque livraison, de l'existence de l'expédition ou du transport ". (BOI-TVA-CHAMP-30-20-10-20120912, n° 50).

Il peut s'agir notamment des justificatifs suivants : document de transport, 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, ... Toutefois, la preuve du transport effectif hors de France des biens est laissée à l'appréciation du juge de l'impôt. Pour refuser le bénéfice de l'exonération, ce dernier peut se fonder d'une part sur un élément déterminant que constitue l'absence de justification du transport physique des biens, mais d'autre part sur des éléments complémentaires, bien qu'en l'occurrence ces derniers ne soient pas de nature à établir à eux seuls l'absence de livraison effective.

Très récemment, le Conseil d'Etat a durci le caractère de la preuve effective de la livraison d'un bien vers un autre Etat membre.

Il a ainsi jugé, dans un arrêt du 6 mars 2014, que les bons de commande et les factures faisant apparaître une adresse de livraison dans un autre Etat membre, n'établissent pas le transport physique des biens dans cet Etat.

Les justifications complémentaires telles que des courriers d'une société de transport qui atteste avoir procédé à la livraison des biens dans ce même Etat, ou encore des factures de Chronopost, ne constituent pas non plus des preuves suffisantes en ce qu'elles ne permettent pas d'établir la réception effective des biens dans cet autre Etat ni de rapprocher les biens transportés aux bons de commande ou aux factures.

Les entreprises doivent donc être véritablement attentives à la conservation d'éléments probants du transfert physique des biens vers un autre Etat membre, notamment parce que la confirmation de l'absence du flux physique peut être apportée par des éléments qui, non probants pris isolément, constituent des preuves complémentaires de l'absence de déplacement des biens lorsqu'ils sont pris ensemble.

Il en est ainsi notamment de :

- l'absence de mention du numéro de TVA intracommunautaire de l'acquéreur sur les factures et les documents annexes, sans référence à l'exonération de TVA pour les livraisons intracommunautaires,
- la comptabilisation des ventes à un compte " ventes marchandises export ", sans référence à l'exonération de TVA pour les livraisons intracommunautaires,
- des déclarations d'échange de biens établies a posteriori.

Il appartient donc au vendeur, préalablement à la réalisation d'une livraison intracommunautaire, de prendre auprès de l'acheteur (établi hors de France) toutes les garanties nécessaires afin d'être en mesure de démontrer la réalité de l'expédition ou du transport des biens.

En raison du durcissement des conditions d'exonération, de tels vendeurs pourraient se trouver dans la difficile situation financière de supporter un redressement de TVA et d'en réclamer, parfois plusieurs années après, le paiement auprès de l'acquéreur, celui-ci pouvant, en principe, en demander le remboursement au Trésor français. Si la situation pourrait être neutre en théorie, l'expérience démontre que des entreprises réalisant des livraisons intracommunautaires en sont pour leur frais. Il est donc essentiel d'être des plus vigilants et de procéder à un état des lieux des preuves de transport des biens avant que l'administration ne procède à une rectification.

CLASSE EXPORT Novembre - Décembre 2014

Le magazine francophone du commerce international