

Guide de la TVA européenne sur les échanges de biens

SOMMAIRE

1.	AVANT-PROPOS	3
2.	TVA EUROPEENNE SUR LES ECHANGES DE BIENS	3
3.	LIEU D'UNE LIVRAISON DE BIENS	3
3.1	Exemples (biens exportés de Suisse)	4
3.2	Exemples (biens importés en Suisse)	6
4.	LIVRAISON INTRA-COMMUNAUTAIRE / ACQUISITION INTRA-COMMUNAUTAIRE	7
4.1	Livraison intra-communautaire	7
4.1.1	Conditions	7
4.1.2	Indication de l'exonération sur la facture	7
4.1.3	Recherche du numéro d'identification à la TVA	8
4.2	Acquisition intra-communautaire	9
4.3	Obligations déclaratives	9
4.3.1	Etats récapitulatifs	9
4.3.2	Déclaration Intrastat	10
4.4	Exemples	10
5.	LIVRAISONS INTRA-NATIONALES	11
6.	TRANSACTIONS EN CHAÎNE	12
6.1	Du point de vue de l'UE	12
6.1.1	Lieu de la livraison du point de vue de l'UE	12
6.2	Transactions en chaîne: la perspective suisse	14
6.2.1	Lieu de la livraison, selon la perspective suisse	14
6.3	Exemples de transactions en chaîne	14
6.3.1	Exportation hors de Suisse avec enlèvement de la marchandise	14
6.3.2	Importation en Suisse	16
7.	OPERATIONS TRIANGULAIRES	17
8.	ENREGISTREMENT FISCAL DANS L'UE	19

1. AVANT-PROPOS

Cet aide-mémoire a été actualisé par Markus Fuchs et Bernd Burgmaier, de SwissVAT AG, en mars 2017 et prend en considération l'Info TVA 06 « Lieu de la fourniture de la prestation » de l'Administration fédérale des contributions AFC. Cette notice comprend en outre de nombreuses informations utiles d'ordre pratique. Le texte inclut aussi les prescriptions et la jurisprudence du droit européen de la TVA.

2. TVA EUROPEENNE SUR LES ECHANGES DE BIENS

Les transactions transfrontalières soulèvent régulièrement des questions concernant le traitement de la taxe sur la valeur ajoutée, particulièrement lorsque plusieurs entreprises ont conclu un contrat sur un même objet et lorsque la marchandise ne suit pas la même voie que la facture. Ainsi donc, comment procéder le plus efficacement possible en matière de facturation, d'enregistrement fiscal, de déclaration obligatoire, etc. ? Pour bien procéder, il faut connaître un certain nombre d'éléments des droits suisse et européen en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le traitement TVA d'une transaction entre la Suisse et l'UE doit toujours être considéré des deux côtés: de la perspective suisse et de la perspective européenne. Pour la Suisse, la Loi sur la TVA ainsi que l'Ordonnance du même nom s'appliquent. Pour l'UE, c'est la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (« directive TVA ») ainsi que les législations nationales qui servent de règles.

Livraisons soumises à TVA

Selon la directive TVA, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, premièrement, les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, deuxièmement, les importations de bien et, troisièmement, les livraisons de biens intracommunautaires. **Le présent document ne traite pas des livraisons de services, mais seulement des livraisons de marchandises.**

3. LIEU D'UNE LIVRAISON DE BIENS

Il convient de déterminer le **lieu** d'une livraison de biens pour évaluer la situation TVA. Le lieu d'une livraison de biens est situé à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison. Le lieu dépend donc du type de livraison.

On distingue **deux types de livraison** en Suisse :

- **La livraison avec transport** (cas typique) : les biens sont transportés par le fournisseur lui-même ou le transporteur mandaté par le fournisseur.
- **La livraison sans transport** : les biens sont enlevés chez le fournisseur par l'acquéreur lui-même ou son mandataire.

Le **lieu de la livraison** est déterminé en fonction du type de livraison :

- Lorsque le bien est **expédié ou transporté** (cas normal) : le **lieu** de la livraison est situé à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur (lieu où le bien est remis au transporteur) ;
- La livraison où **le bien n'est pas expédié** : le **lieu** de l'opération imposable est situé à l'endroit où les biens sont mis à disposition de l'acquéreur (ou d'un tiers le représentant), c'est-à-dire l'endroit où il peut économiquement en disposer.

Les **conditions de livraisons** convenues (Incoterms) par les opérateurs ne sont qu'un indice du type de livraison effectué ; elles ne sont pas déterminantes. Ce qui importe surtout c'est le type de livraison qui a été **réellement effectué**. Il faut donc que les Incoterms reflètent fidèlement le déroulement réel de la livraison.

3.1 Exemples (biens exportés de Suisse)

Livraison sans transport (avec prise en charge chez le fournisseur)

Cas 1

La société A en Suisse vend un bien à un client B dans l'UE. Le client B ou un tiers mandaté prend livraison de la marchandise en Suisse.

Facture

A $\xrightarrow{\hspace{1cm}}$ B
Transport par B

Perspective CH :

→ Le lieu de la livraison est situé en Suisse. Cette livraison sur territoire suisse peut entraîner l'assujettissement de A. La livraison est exonérée de la TVA suisse si A peut prouver que la marchandise a été exportée directement (**livraison à l'exportation exonérée**). Une exportation est considérée comme étant **directe** si le bien est livré à l'étranger ou dans un entrepôt douanier ouvert ou un port franc sans avoir été utilisé en Suisse.

→ A doit pouvoir justifier l'export au moyen d'un document douanier. A doit obtenir de B une copie de la preuve d'exportation, par ex. la décision de taxation électronique (DTe) à l'exportation (acquit de douane). Les preuves doivent être tenues à la disposition de l'AFC pendant 10 ans.

→ A ne peut pas porter la TVA sur sa facture. L'impôt porté sur facture par erreur pour une exportation est dû. Il est possible de corriger la facture. Il n'est pas obligatoire d'ajouter une mention indiquant l'exonération (par ex. « export », « exportation exonérée »).

Du point de vue de l'UE :

→ Le lieu de la livraison de A à B est la Suisse. Dans l'UE, la livraison n'est donc pas imposable. A n'est pas tenu de déclarer la livraison dans l'UE.

→ B devra acquitter la taxe à l'importation.

Livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur

Cas 2

La société suisse A vend des marchandises **droits non acquittés** au client allemand B. A se charge du transport. La marchandise est importée en Allemagne par B (incoterm DDU). B acquitte la taxe à l'importation.

Facture
A $\xrightarrow{\quad}$ B

Transport par A

Perspective CH :

→ Pour A, il s'agit d'une livraison sur le territoire suisse qui peut entraîner son assujettissement. La livraison est exonérée de la TVA suisse pour autant que A prouve l'exportation par un acquit de douane (**livraison à l'exportation exonérée**).

→ A ne peut pas porter la TVA sur sa facture. Il n'est pas obligatoire d'ajouter une mention indiquant l'exonération (par ex. « export », « exportation exonérée »).

Du point de vue de l'UE :

→ Le lieu de la livraison de A à B est la Suisse. La Livraison n'est donc pas imposable en Allemagne. A n'est pas tenu de déclarer la livraison à l'Allemagne.

→ En tant qu'importateur dans l'UE, B doit acquitter à la frontière la TVA allemande à l'importation.

Cas 3

La société suisse A vend des marchandises **droits acquittés** au client allemand B. A se charge de l'importation en Allemagne et acquitte la TVA à l'importation (selon incoterm DDP convenu).

Perspective CH :

→ Le lieu de la livraison est la Suisse. La livraison peut entraîner l'assujettissement de A. La livraison est exonérée de la TVA suisse pour autant que A prouve l'exportation par un acquit de douane (DTe).

Du point de vue de l'UE :

→ En ce qui concerne le lieu de la livraison, la directive TVA et la loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires prévoient que lorsque le lieu de départ des biens se trouve dans un pays tiers (comme la Suisse), le lieu de la livraison est réputé se situer dans le **pays d'importation** des biens (c'est-à-dire l'Allemagne) lorsque le fournisseur ou son mandataire est la personne redevable de la TVA. Comme A livre en l'occurrence droits acquittés (DDP), il doit payer la TVA en Allemagne pour que les conditions du déplacement du lieu de la livraison soient remplies. Le lieu de la livraison est donc l'Allemagne.

→ A doit établir sa facture conformément aux exigences allemandes. Doivent figurer sur la facture le numéro d'immatriculation à la TVA allemande, le taux de TVA et de montant de la TVA.

→ A doit s'immatriculer à la TVA allemande.

3.2 Exemples (biens importés en Suisse)

Livraison sans transport (avec prise en charge chez le fournisseur)

Cas 4

Le fournisseur A, situé dans l'UE, vend des biens à B en Suisse. B les fait prendre chez A.

Facture
A $\xrightarrow{\text{Facture}}$ B
Transport par B

Perspective CH:

→ Le lieu de la livraison est situé dans l'UE. A effectue une livraison dans l'UE, l'opération n'entraîne pas son assujettissement à la TVA suisse; B doit être indiqué comme importateur dans la déclaration d'importation officielle de la douane et peut selon les dispositions en vigueur déduire l'impôt sur l'importation à titre d'impôt préalable.

Du point de vue de l'UE:

→ A effectue une livraison dans l'UE. L'opération peut entraîner son assujettissement à la TVA. La livraison est exonérée de la TVA européenne si A peut prouver que la marchandise a été exportée

→ A facture hors TVA.

Livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur

Cas 5

Le fournisseur A, situé dans l'UE, vend des biens à B, en Suisse. A se charge du transport de la marchandise en Suisse.

Facture
A $\xrightarrow{\text{Facture}}$ B
Transport par A

Perspective CH :

→ le lieu de la livraison est situé à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition, c'est-à-dire l'UE. Pour A, il s'agit d'une livraison dans l'UE qui n'entraîne pas son assujettissement à la TVA suisse.

→ B doit figurer comme importateur dans la déclaration d'importation douanière. Dans la mesure où les conditions sont remplies, la taxe à l'importation peut être déduit au titre de l'impôt préalable

Du point de vue de l'UE :

→ Le lieu de la livraison est situé dans l'UE. A peut faire valoir une exonération puisque la marchandise est exportée. Il facture hors TVA sur la facture qu'il adresse à B.

4. LIVRAISON INTRA-COMMUNAUTAIRE / ACQUISITION INTRA-COMMUNAUTAIRE

Les biens exportés hors de l'UE ou hors de Suisse sont exonérés lorsque l'export peut être prouvé. Sur le territoire communautaire, la même règle s'applique pour les livraisons de marchandises d'un Etat membre à un autre. Comme il n'y a plus de frontières intérieures dans l'UE, le transport de marchandises d'un Etat à un autre ne peut pas être prouvé par document douanier. Pour faire valoir une exonération malgré cela, on a créé le concept de livraison intra-communautaire et d'acquisition intra-communautaire.

4.1 Livraison intra-communautaire

4.1.1 Conditions

Les livraisons de biens entre Etats membres de l'UE peuvent être **exonérées de TVA** dans les conditions suivantes :

- Le **déplacement physique de la marchandise** est effectué d'un Etat membre à un autre par le fournisseur ou l'acheteur. Peu importe que la marchandise passe par un territoire tiers. Peu importe aussi que le fournisseur soit établi dans un Etat tiers ou un Etat membre de l'UE.
- L'acheteur doit être une entreprise ou une personne morale sans statut d'entreprise (par ex. une université). C'est son numéro d'identification à la TVA qui justifie de sa qualité d'opérateur.
- L'acquéreur est connu dès le début de la livraison.
- Dans le pays de destination, il y a acquisition **intra-communautaire imposable**. (Voir point 4.2).

Le fournisseur doit **prouver** que l'objet a été transporté dans un autre Etat du territoire communautaire et que l'acquéreur remplit les conditions nécessaires.

- Le fournisseur prouve la qualité d'entrepreneur de l'acquéreur ainsi que l'imposition de la marchandise dans le pays de destination en indiquant le **numéro de TVA de l'acquéreur**.
- Dans le trafic intracommunautaire, le fournisseur doit prouver deux éléments **par des documents comptables et des pièces justificatives** : premièrement, le fait qu'il a livré une entreprise soumise l'impôt sur l'acquisition dans un autre Etat membre. Deuxièmement, que les biens livrés ont été transportés dans un autre Etat membre (et ont donc quitté l'Etat membre d'origine).
- Le fournisseur est tenu d'établir une **facture**. Pour les livraisons intra-communautaires, certaines **formes** doivent être respectées : la facture doit clairement indiquer entre autres que la livraison est exonérée et doit comporter le no. TVA du fournisseur et du destinataire de la livraison.

4.1.2 Indication de l'exonération sur la facture

Mention dans les différentes langues communautaires pour indiquer sur une facture que la livraison intra-communautaire est exonérée de TVA (dans les « anciennes » langues officielles) :

- Allemagne: steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung
- Autriche: steuerfrei nach Art. 6 Abs. 1
- Belgique: livraison intracommunautaire exonérée TVA
- Danemark : skattefri indenrigs leverance
- Espagne: entrega intracomunitaria libre de impuesto
- Finlande: veroton yhteisömyynti
- France: livraison intracommunautaire exonérée TVA
- Grèce: tax free intracommunity delivery
- Grande-Bretagne: tax free intracommunity delivery
- Irlande: tax free intracommunity despatch
- Italie: cessioni intracomunitarie esenti
- Luxembourg: livraison intracommunautaire exonérée TVA
- Pays-Bas: BTW-Registratienummer leverancier en afnemer
- Portugal: fornecimento inter-comunitário isento de IVA
- Suède: skattefri gemenskapsintern leverans

4.1.3 Recherche du numéro d'identification à la TVA

Lorsque l'acquéreur utilise un numéro de TVA fantaisiste ou que le numéro est attribué à une autre entreprise, l'exonération n'est valable – par exemple en Allemagne – que lorsque la bonne foi du fournisseur ne fait pas de doute. La **bonne foi** n'est pas mise en cause lorsqu'il s'agit de relations commerciales anciennes et lorsque le type et le volume d'affaires prouvent la qualité d'entreprise de l'acquéreur. Il convient de vérifier la validité du numéro. Il existe deux types de **procédure de validation** : le premier consiste uniquement à vérifier si le numéro de TVA existe bien. La référence à une entreprise donnée n'est pas vérifiée. Le second consiste à vérifier la validité du numéro ainsi que le nom et l'adresse de l'entreprise référencée.

En Allemagne, les numéros doivent être vérifiés sur le site du Bundeszentralamt für Steuern:
<http://evatr.bff-online.de/eVatR>

Dans les autres Etats membres, les numéros de TVA peuvent être vérifiés sur le système d'échange d'informations sur la TVA automatisé (VIES) de la Commission européenne:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fr

4.2 Acquisition intra-communautaire

Pour qu'une livraison intra-communautaire puisse être exonérée, il faut qu'il lui corresponde une acquisition intra-communautaire. Pour qu'il y ait acquisition intra-communautaire, et donc montant imposable à l'acquéreur, il faut :

- qu'il y ait **déplacement physique de marchandise** d'un Etat membre vers un autre ;
- que le fournisseur soit une **entreprise** en possession d'un numéro de TVA européen, que le fournisseur soit dans l'UE ou dans un pays tiers n'a aucune importance ;
- que l'acquéreur soit une entreprise soumise à l'**imposition normale**, c'est-à-dire qu'il effectue des opérations imposables et qu'il est autorisé à déduire l'impôt préalable.

Le **lieu de l'acquisition intra-communautaire** est déterminé par l'Etat membre auquel revient l'impôt. En règle générale, le lieu de l'acquisition intra-communautaire est situé sur le territoire de l'Etat membre où se termine l'expédition ou le transport. Dans le cas normal, l'acquisition est imposable dans l'Etat membre de l'acquéreur.

Il y a exception lorsque le numéro d'identification qu'utilise l'acquéreur n'a pas été délivré dans le pays de destination mais par un autre Etat membre. Dans ce cas, on considère qu'il y a une deuxième dans l'Etat membre qui a délivré le numéro d'identification à la TVA. Ce n'est que lorsque l'acquéreur prouve que l'imposition de l'acquisition a été faite dans le pays de destination que la deuxième acquisition devient sans objet. S'il n'apporte pas cette preuve, l'acquisition sera imposable dans le pays de destination et dans l'Etat membre qui a délivré le numéro d'identification qu'il a employé. La taxe à l'importation due dans cet Etat membre ne peut être déduite au titre de l'impôt préalable.

4.3 Obligations déclaratives

En cas de livraison-acquisition intra-communautaire, le fournisseur comme l'acquéreur sont tenus de faire des déclarations : la déclaration dans les décomptes de TVA nationaux, l'établissement d'états récapitulatifs (en règle générale seulement pour les livraisons intracommunautaires, pas pour les acquisitions intracommunautaires), ainsi que la déclaration Intrastat (réception / départ).

4.3.1 Etats récapitulatifs

Comme les contrôles aux frontières intérieures de l'Union européenne ont été supprimés, et par conséquent le prélèvement de la taxe à l'importation, il a fallu développer un procédé de contrôle afin d'assurer la perception de l'impôt. Ceci repose sur l'échange informatisé de certaines informations à l'échelle de l'UE. En Allemagne, par exemple, ces informations sont enregistrées au Bundesamt für Finanzen sur le Système d'échange d'information sur la TVA automatisé (VIES).

L'élément essentiel de cette procédure de contrôle fiscal est ce qu'il est convenu d'appeler les « **états récapitulatifs** » que chaque entreprise opérant des livraisons intra-communautaires doit présenter normalement tous les mois à l'autorité compétente dans l'Etat membre concerné. Les états récapitulatifs servent au fournisseur à déclarer les livraisons intracommunautaires aux autorités fiscales. Ces états ne doivent pas comporter d'indications sur les acquisitions intracommunautaires faites par l'entreprise. L'acquéreur doit déclarer ses acquisitions sur la déclaration de TVA nationale du pays de destination.

En **Allemagne**, les autorités compétentes sont le Bundeszentralamt für Steuern, Aussenstelle Saarlouis, D-66738 Saarlouis, tél. +49 6831 456 0. Le formulaire pour la remise des états récapitulatifs (Zusammenfassende Meldung) est disponible sur le site du Bundeszentralamt für Steuer <http://www.bzst.de> (Online Dienste) et peut être rempli en ligne (aide en ligne disponible). La remise

des états récapitulatifs se fait en ligne. Mais l'entreprise doit d'abord s'enregistrer auprès du Bundeszentralamt für Steuer.

En **Autriche** les états récapitulatifs (Zusammenfassende Meldung) peuvent être transmis en ligne via FINANZOnline (<http://www.bmf.gv.at/egovernment/finanzonline>) des Bundesministeriums für Finanzen (Himmelpfortgasse 4-8, A-1015 Wien, tél.: +43 1 514 33-0) Si la transmission électronique des Etats récapitulatifs ne peut être exigée de l'entreprise pour des raisons techniques, la transmission se fera par l'envoi du formulaire.

France : direction générale des impôts, TVA :

http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/professionnels.impot;jsessionid=4FMN4RQYBLSJVQFIEMQSFFGAVARW4IV1?pageld=prof_tva&espld=2&impot=TVA&sfid=50

4.3.2 Déclaration Intrastat

Au-delà d'un certain seuil de biens envoyés, les entreprises doivent aussi remettre une déclaration Intrastat. Elle est appelée **déclaration d'échange de bien** (DEB) en France. Il s'agit d'une déclaration statistique. Au contraire des états récapitulatifs, la déclaration Intrastat ne mentionne que les pays participant réellement aux mouvements de marchandises (pays au départ et à l'arrivée des marchandises). La déclaration Intrastat permet le relevé des échanges de marchandises effectifs entre Etats membres de l'UE. Elle doit être remise à l'Etat à partir duquel la marchandise communautaire est envoyée et à l'Etat dans lequel la marchandise arrive physiquement. Le fournisseur se chargera de déclarer la livraison intracommunautaire (expédition) aux autorités douanières du pays de départ, l'acquéreur déclarera l'acquisition communautaire (réception) aux autorités douanières du pays d'entrée. La déclaration d'échanges de bien ou Intrastat est remise **mensuellement**.

En **Allemagne**, les entreprises enregistrées doivent remettre des déclaration Intrastat au Statistisches Bundesamt à Wiesbaden. Les déclarations sont remises en ligne : <https://www-idev.destatis.de/idev/OnlineMeldung/> / <https://www-idev.destatis.de/idev/OnlineMeldung>. Guide en ligne: https://www-idev.destatis.de/idev/doc/intra_en/doc/IntraCommunity.pdf.

En **Autriche** c'est à Statistik Austria (Statistik Austria, Guglgasse 13, A-1110 Wien, Tel.: +43 1 711 28-0) qu'il faut remettre les déclarations Intrastat. Il existe des formulaires Intrastat « Versendung » et « Eingang » pour remettre les données ainsi qu'un formulaire en ligne.

4.4 Exemples

Cas 6

Avec son numéro de TVA allemand, la société suisse A commande de la marchandise à la société B en France. B livre la marchandise à l'établissement de A à Francfort.

Facture
B=====▶ A
Transport par B

Du point de vue de l'UE :

-- La marchandise est envoyée en Allemagne à partir de la France. Fournisseur et acquéreur disposent chacun d'un numéro de TVA. Il s'agit donc d'une livraison intracommunautaire.

-- B peut livrer la marchandise en exonération de la TVA. Il n'a donc pas porter la TVA sur sa facture. Sur la facture, il fera figurer la mention « livraison intracommunautaire exonérée TVA » (ou la mention figurant sous 4.1.2), le numéro de TVA de A ainsi que son propre numéro de TVA.

-- pour A, l'opération est une acquisition intracommunautaire en Allemagne. A doit la déclarer en Allemagne et payer la TVA. Il peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable à condition que la marchandise soit utilisée pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables.

Perspective CH :

-- Comme la marchandise est transportée exclusivement à l'étranger sans passer par la Suisse, aucune TVA n'est due en Suisse.

5. LIVRAISONS INTRA-NATIONALES

En cas de livraisons intra-nationales, les règles régissant les livraisons intracommunautaires ne s'appliquent jamais. Dans le cas des livraisons intra-nationales, c'est **toujours** la loi nationale relative à la TVA qui s'applique !

Lorsqu'il y a livraison intracommunautaire avec utilisation d'un numéro de TVA d'un seul et même Etat (celui de l'acquéreur), la livraison est considérée comme une livraison sur le territoire national du point de vue de la TVA.

Cas 7

L'entreprise A, en Allemagne, vend sa marchandise à la société B en Allemagne. A se charge du transport de la marchandise qui est livrée à B en Allemagne.

Facture
A $\xrightarrow{\text{=====}}$ B
Transport par A

-- la marchandise est transportée par A. le lieu de la livraison est situé là où début le transport : l'Allemagne.

-- A doit facturer la TVA allemande à B

Cas 8

L'entreprise A, en Suisse, achète à B, en Allemagne, des marchandises en utilisant son numéro de TVA allemand. Les marchandises sont livrées à l'établissement de A en France.

Facture
B $\xrightarrow{\text{=====}}$ A
Transport par B en France

Du point de vue de l'UE :

-- La marchandise est transportée d'un Etat membre à un autre. Il s'agit donc d'une livraison intracommunautaire.

Le lieu d'imposition de la livraison est l'Allemagne, la livraison est imposable car A n'utilise pas un numéro de TVA d'un autre Etat membre. B doit facturer la TVA allemande à A.

A devra déclarer cette acquisition intracommunautaire en France.

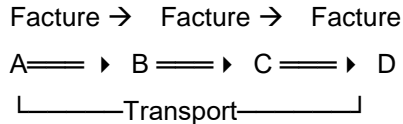
Perspective CH :

-- Comme le mouvement de la marchandise ne se fait qu'à l'étranger, il n'y a pas de TVA suisse à acquitter.

6. TRANSACTIONS EN CHAINE

6.1 Du point de vue de l'UE

Dans les transactions en chaîne, la détermination du lieu de la livraison déroge aux règles générales. On parle de « transactions en chaîne » lorsque **plusieurs entreprises** achètent un **même objet** et que l'objet est **transporté directement de la première entreprise au dernier acquéreur** (transport, enlèvement par l'acquéreur).



Les transactions en chaîne sont constituées d'une livraison avec mouvement de la marchandise et d'une ou plusieurs livraisons sans déplacement. Le transport effectif de l'objet ne compte que pour **une** livraison (celle avec déplacement physique). Seule cette livraison-là entre en considération pour l'exportation ou l'exonération de la livraison intracommunautaire. Aucune des autres livraisons ne peut être assimilée à un transport.

6.1.1 Lieu de la livraison du point de vue de l'UE

Pour déterminer le lieu de la livraison dans les transactions en chaîne, il convient de savoir s'il l'on est devant une livraison avec mouvement de la marchandise ou une livraison sans déplacement.

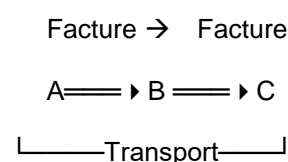
- livraison **avec déplacement physique** de la marchandise : le lieu de la livraison est déterminé en fonction des règles usuelles. Il est situé à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport
- livraison **sans déplacement physique** de la marchandise : le lieu de la livraison (lieu de l'opération imposable) est situé **à l'endroit où les biens sont mis à disposition de l'acquéreur**, c'est-à-dire à l'endroit où il peut économiquement en disposer. Les livraisons sans transport qui ont lieu **avant** le transport physique de la marchandise sont considérées comme ayant lieu au **début** de la livraison, celles ayant lieu après comme ayant lieu à la **fin** de la livraison.

Pour distinguer la livraison avec déplacement de la livraison sans mouvement de marchandise, il convient de savoir – du moins pour l'administration allemande des transports - qui se charge du transport ou en confie l'exécution à un tiers. Il faut savoir que d'autres pays de l'UE, les mouvements de marchandises peuvent être classés selon d'autres critères (par ex. selon les numéros de TVA utilisés). Il y a des arrêts des tribunaux nationaux et européens selon il est possible de s'appuyer sur d'autres critères. **Les exemples ci-après sont exclusivement tirés de la pratique actuelle de l'administration allemande des finances.** En cas de transactions en chaîne intracommunautaire, il convient de clarifier la situation juridique dans chacun des Etats membres concernés (lieu où débute le transport et pays de destination).

Il y a trois possibilités :

1. Lorsque l'objet est transporté par le **premier fournisseur** (ou par son transporteur), la livraison avec déplacement physique est ainsi la première dans la chaîne (livraison de A à B). Le lieu de la livraison est situé à l'endroit où le transport commence (chez A). Les livraisons suivantes - « sans mouvement » - sont acheminées au lieu de destination (chez D).
2. Lorsque l'objet est transporté (ou enlevé) par le **dernier acquéreur**, la livraison est attribuée au dernier acquéreur (livraison de C à D) et est considérée comme livraison avec déplacement physique. Les livraisons sans mouvement (de A à B et de B à C) ont lieu avant le transport physique et sont donc considérées comme débutant chez A.
3. Si l'entreprise qui se charge du transport est **aussi bien acquéreur que fournisseur**, c'est-à-dire un intermédiaire dans la chaîne, la livraison avec déplacement physique lui est attribuée. Dans beaucoup d'Etats membres, comme l'Allemagne notamment, cet intermédiaire a un droit qui lui permet d'influencer la détermination du lieu de la livraison. Il peut considérer sa livraison comme une livraison avec mouvement de marchandise s'il peut prouver qu'il n'est pas seulement acquéreur mais aussi fournisseur dans la mesure où il a transporté la marchandise.

Exemple :



- Cela signifie que dans une transaction en chaîne à laquelle participent A, B et C, et que B se charge de faire transporter la marchandise, la livraison de A à B doit être considérée comme la livraison avec déplacement. Le lieu de la livraison de A à B est le lieu d'établissement de A (là où commence le transport). En ce qui concerne la livraison de B à C (livraison sans mouvement), le lieu de la livraison est le lieu où se termine le transport, donc C. Si B informe A qu'il est lui-même fournisseur, la livraison avec déplacement se « décale » vers la livraison de B à C. Le lieu de la livraison de A à B est A (livraison avec mouvement), le lieu de la livraison de B à C est aussi A car celle-ci est aussi une livraison avec déplacement.

Lors de transactions en chaîne qui se déroulent dans le contexte d'une importation, le lieu de la livraison peut se déplacer dans le pays d'importation conformément à la disposition particulière de la directive TVA déjà évoquée au point 3.1. Des règles particulières s'appliquent également pour les transactions triangulaires intracommunautaires. Nous y reviendrons.

6.2 Transactions en chaîne: la perspective suisse

En Suisse, on parle de transactions en chaîne lorsque **plusieurs entreprises** achètent le **même** objet et que l'objet est acheminé directement de la **première entreprise au dernier acquéreur** (transport, enlèvement).

6.2.1 Lieu de la livraison, selon la perspective suisse

En Suisse on ne distingue pas les livraisons avec déplacement des livraisons sans mouvement. Le lieu de la livraison est déterminé selon les règles générales :

- **La livraison avec transport** : les biens sont transportés par le fournisseur lui-même ou le transporteur mandaté par lui. Le **lieu** de la livraison est situé à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition (ou de la remise à l'expéditeur)
- **La livraison sans transport** : les biens sont enlevés chez le fournisseur par l'acquéreur lui-même ou son mandataire. Le **lieu** de l'opération imposable est situé à l'endroit où les biens sont mis à disposition de l'acquéreur (ou à un tiers le représentant), c'est-à-dire l'endroit où il peut économiquement en disposer.

6.3 Exemples de transactions en chaîne

6.3.1 Exportation hors de Suisse avec enlèvement de la marchandise

Cas 9

Dans une transaction en chaîne, le dernier acquéreur (ou son expéditeur) enlève la marchandise chez le premier fournisseur : A, en Suisse, vend un objet à B (en Suisse ou dans l'UE). B vend le même objet à C en Allemagne. C fait enlever l'objet chez A. C paie la TVA allemande à l'importation

Facture A $\xrightarrow{\quad}$ B $\xrightarrow{\quad}$ C
Transport (C enlève l'objet) $\xrightarrow{\quad}$

Perspective suisse :

Livraison de A à B :

-- Selon la perspective suisse, il s'agit d'une transaction en chaîne avec enlèvement de la marchandise. Le lieu de la livraison de A à B est situé à l'endroit où le dernier acquéreur (C) ou son mandataire enlève l'objet, c'est-à-dire la Suisse.

-- Pour A, il s'agit donc d'une livraison sur le territoire suisse soumise à TVA qui peut entraîner son assujettissement. La livraison est exonérée de la TVA suisse si A peut prouver (par un document douanier) que la marchandise a été exportée

Livraison de B à C :

-- Le lieu de la livraison de B à C est situé à l'endroit où le dernier acquéreur (C) enlève l'objet ou le fait enlever par son mandataire, c'est-à-dire la Suisse. Cette livraison peut entraîner l'assujettissement de B qu'il soit domicilié à l'étranger ou en Suisse.

-- Comme C enlève lui-même ou fait enlever l'objet en Suisse, la livraison de B est exonérée de l'impôt dans la mesure où B est en possession du document douanier prouvant l'exportation.

Du point de vue de l'UE :

Livraison de A à B :

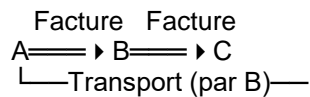
-- La livraison de A à B est une livraison sans déplacement physique. Le lieu de la livraison est la Suisse. Elle n'est donc pas imposable en Allemagne.

Livraison de B à C :

-- le transport de la marchandise est imputé à la livraison de B à C : elle représente la livraison avec mouvement. Le lieu de la livraison est la Suisse. La livraison n'est donc pas imposable en Allemagne. C doit payer la TVA à l'importation. Mais il pourra faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

Cas 10

A en Suisse vend des marchandises à B en Allemagne. Ce dernier vend la marchandise à C en Allemagne. B charge l'expéditeur d'enlever la marchandise chez A et de la transporter à C. B paie la TVA allemande à l'importation.



Perspective suisse :

Selon la perspective suisse, on a affaire à une transaction en chaîne.

Livraison de A à B :

Le lieu de la livraison de A à B est situé là où B enlève ou fait enlever la marchandise par un tiers, c'est-à-dire en Suisse.

-- Pour A, il s'agit d'une livraison imposable en Suisse qui peut entraîner son assujettissement. La livraison est une opération exonérée dans la mesure où A peut prouver l'exportation (à l'aide de documents douaniers, par exemple).

Livraison de B à C :

Le lieu de la livraison de B à C est la Suisse c'est-à-dire le lieu où la marchandise a été enlevée par B. Il s'agit pour B d'une livraison imposable en Suisse qui peut entraîner son assujettissement. La livraison est exonérée dans la mesure où B peut prouver l'exportation (par des documents douaniers).

Du point de vue de l'UE :

Livraison de A à B :

-- L'expédition est associée à la livraison de A à B. Cette livraison est donc la livraison avec déplacement physique de la marchandise. Le lieu de la livraison est situé au départ, c'est-à-dire en Suisse

-- A peut établir sa facture sans TVA.

Livraison de B à C :

-- La livraison de B à C se fait sans mouvement de marchandise. Le lieu de la livraison est situé en Allemagne.

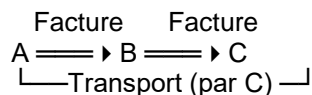
-- B doit payer la TVA à l'importation et facturer à C la TVA allemande. La facture doit être conforme aux exigences allemandes.

6.3.2 Importation en Suisse

Livraison avec enlèvement de la marchandise

Cas 11

A, aux Pays-Bas, vend des marchandises à B en Allemagne. Celui-ci les revend à C en Suisse. C charge son expéditeur d'enlever la marchandise chez A aux Pays-Bas.



Perspective suisse :

Livraison de A à B :

-- Il s'agit d'une transaction en chaîne avec enlèvement de la marchandise et importation en Suisse. Le lieu de la livraison est situé au départ du transport, donc aux Pays-Bas. L'opération n'est donc pas imposable en Suisse.

Livraison de B à C :

-- Le lieu de la livraison est aussi situé au départ du transport, donc aux Pays-Bas. L'opération n'est pas imposable non plus en Suisse.

-- Etant donné que le déplacement des marchandises se termine en Suisse et qu'en cas de transaction en chaîne avec enlèvement de marchandise, c'est généralement le dernier acquéreur de la chaîne qui est l'importateur, il convient d'établir les documents d'importation de la façon suivante :

-- le dernier acquéreur (C) figurera comme destinataire et importateur sur la déclaration d'importation. La TVA à l'importation est perçue sur le montant que C a payé au fournisseur B. Ce montant inclura les frais encourus jusqu'au premier point de destination en Suisse.

-- si le document d'importation ne fait pas mention du nom de l'acquéreur, celui-ci peut tout de même faire valoir son droit au remboursement de la taxe à l'importation.

Du point de vue de l'UE :

Livraison de A à B :

- Il s'agit d'une livraison sans mouvement de marchandises qui précède la livraison avec déplacement (de B à C). Le lieu de la livraison est situé au départ du transport, c'est à dire aux Pays-Bas
- La question de savoir si A peut faire valoir une exportation exonérée est réglée par le droit de la TVA néerlandais. Si tel n'est pas le cas, A doit facturer la TVA néerlandaise à B.

Livraison de B à C :

- La marchandise est exportée des Pays-Bas vers un pays tiers. Comme le dernier acquéreur C fait enlever la marchandise chez A, la livraison entre B et C est la livraison avec déplacement. Le lieu de la livraison est situé dans le pays de départ du transport, donc aux Pays-Bas.
- La livraison est donc imposable aux Pays-Bas mais exonérée à l'exportation. B doit se faire enregistrer à la TVA néerlandaise.
- B ne peut pas porter la TVA sur sa facture et doit ajouter une mention indiquant l'exonération de la livraison. C'est B qui doit prouver que l'opération est exonérée (par un document d'exportation).

7. OPERATIONS TRIANGULAIRES

L'opération triangulaire intracommunautaire est un cas particulier de la transaction en chaîne. C'est un régime simplifié qui permet d'éviter que l'entreprise intermédiaire doive s'enregistrer fiscalement dans le pays de destination de la livraison. La première condition est que l'objet de la livraison passe effectivement d'un Etat à un autre. Il faut aussi que trois autres conditions soient remplies :

- que **trois entreprises** participent à l'opération triangulaire intra-communautaire ;
- que les entreprises participant à l'opération triangulaire soient **immatriculées à la TVA dans trois Etats membres différents** ;
- Que la marchandise soit transportée lors de la première livraison. Si le premier acquéreur se charge du transport, il s'agit d'une opération triangulaire intracommunautaire. Mais tel n'est pas le cas en cas d'enlèvement de la marchandise par le dernier acquéreur.

Cas 12

A, en Italie, vend des marchandises à B en Suisse (avec un numéro de TVA allemand). B les revend à C en Belgique. A charge l'expéditeur de transporter la marchandise directement à C en Belgique.

Facture	Facture
A	-B ~~~~C
1----Transport (par A)---	

Perspective suisse :

--+ Comme la marchandise est transportée exclusivement à l'étranger, l'opération n'est pas imposable en Suisse.

Du point de vue de l'UE :

Livraison de A à B :

--+A se charge d'organiser le transport, en d'autres termes, la livraison de A à B est la livraison avec mouvement de marchandise. Le lieu de la livraison se situe au départ du transport : l'Italie.

--+A effectue une livraison intracommunautaire exonérée.

-- Conformément au régime simplifié de l'opération triangulaire, les acquisitions de B en Allemagne et en Belgique sont réputées imposées.

Livraison de B à C :

-- Il s'agit d'une livraison sans mouvement qui suit dans le temps la livraison intracommunautaire de A à B. Le lieu de la livraison est situé là où la livraison se termine, soit la Belgique.

-- B effectue certes une livraison imposable en Belgique mais il ne doit pas porter la TVA belge sur la facture et évite ainsi son enregistrement à la TVA belge.

-- C déclare aux autorités douanières belges la TVA due sur la livraison de B à C (TVA à acquitter) mais peut la déduire au titre de l'impôt préalable.

-- la règle de simplification évite à B de se faire enregistrer à la TVA en Belgique et donc de devoir y déclarer la TVA.

-- L'opération triangulaire impose un certain formalisme en matière de facturation : pour que la facture d'impôt dû par le premier acquéreur (B) puisse être transférée au dernier acquéreur (C) il faut qu'il ressorte de la facture destinée au dernier acquéreur C qu'il est redevable de la TVA sur le montant réalisé par le premier acquéreur B. La facture portera les mentions suivantes :

- Le numéro de TVA du premier et du dernier acquéreur (B et C).
- Une mention désignant l'opération comme étant une « Opération triangulaire intracommunautaire, régime simplifié conformément à l'art. 141 de la directive 2006/112/EC ».

- Une mention indiquant que le dernier acquéreur est redevable de la TVA selon l'art. 197 de la directive 2006/112/EC : « Le destinataire est redevable de la taxe ». Il est judicieux que cette indication figure dans la langue du destinataire de la facture.

Mentions à porter sur la facture dans les différentes langues communautaires :

- **Allemagne:** Die Lieferung erfolge im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts; Steuerschuldner ist der Rechnungsempfänger; Art. 197 der Richtlinie 2006/112/EG.
- **Autriche:** Die Lieferung erfolge im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts; Steuerschuldner ist der Rechnungsempfänger Art. 197 der Richtlinie 2006/112/EG.
- **Belgique :** Opération triangulaire intra-communautaire. La T.V.A. est due par le bénéficiaire
- **Danemark:** Trekantshandel indenfor EU, momspligtiger fakturamodtager
- **Espagne:** Operación triangular intracomunitaria; el destinatario de la factura es sujeto pasivo a efectos del IVA.
- **Finlande:** Kolmikantakauppa, laskunsaaja on velvollinensuorittamaan arvonlisäveron
- **France :** Opération triangulaire intra-communautaire. La T.V.A. est due par le bénéficiaire
- **Grande-Bretagne :** VAT : Triangulation according to Article 197 Directive 2006/112/EC.
- **Grèce :** ENDOKINOTIKI TRIGONIKI APOSTOLI, Ipohreostou F.P.A. Ine o paraliptistoutimologiou
- **Irlande:** Triangulation, Invoice recipient is liable for tax
- **Italie:** Triangolazione intracomunitaria, debitore d'imposta è l'interstatario della fattura
- **Luxembourg :** Opération triangulaire intra-communautaire. La T.V.A. est due par le bénéficiaire
- **Pays-Bas :** Intracomunautaire A-B-C-levering, heffing omzetbelasting wordt verlegd naar ontvanger van de rekening
- **Portugal:** Negócio triangular intracomunitário, o devedor fiscal é o destinatário da factura.
- **Suède:** Gemenskapsintern trepartshandel, fakturamottagaren är skattskyldig.

8. ENREGISTREMENT FISCAL DANS L'UE

L'entreprise suisse qui opère comme importateur dans l'UE – donc redevable de la TVA à l'importation – doit s'assujettir à la TVA dans le pays d'importation. Après enregistrement, l'entreprise dispose d'un numéro d'identification à la TVA. Elle est tenue de procéder de la sorte si elle compte effectuer des opérations imposables sur le territoire d'un Etat membre, des livraisons intracomunautaires exonérées, procéder au dédouanement UE et participer à des opérations triangulaires. Il n'est pas nécessaire qu'elle dispose d'un établissement dans l'Etat membre pour s'enregistrer à la TVA.

Adresses des autorités fiscales: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_fr.htm.

Les procédures sont soumises à des formes précises. Les entreprises doivent désigner un représentant fiscal dans la plupart des Etats membres de l'UE. Nous prendrons ci-après l'exemple de l'Allemagne. Particularité allemande : les entreprises doivent demander un numéro d'identification fiscal avant de pouvoir obtenir un numéro de TVA intracommunautaire.

- **Numéro d'identification fiscal (Steuernummer):** pour l'obtenir, s'adresser au Finanzamt Konstanz (Am Bahnhofplatz 12, D-78462 Konstanz, tél. +49 (0)7531 289-0, fax : +49 (0)7531 289-312, poststelle@fa-konstanz.fv.bwl.de). Le Finanzamt Konstanz traite les demandes des entreprises suisses et liechtensteinoises n'ayant pas d'établissement stable en Allemagne. La demande sera accompagnée d'un extrait du registre du commerce certifié conforme et des coordonnées bancaires. Si la demande aboutit, l'entreprise se verra attribuer un numéro d'identification fiscale.
- **Numéro de TVA intracommunautaire (Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) :** la demande peut être faite en même temps que le numéro d'identification fiscal au Finanzamt Konstanz. La demande sera automatiquement transférée au Bundeszentralamt für Steuern, seul organisme compétent pour délivrer les numéros de TVA intracommunautaire (Bundeszentralamt für Steuern, Aussenstelle Saarlouis, 66738 Saarlouis, tél. : +49 (0)6831 456 444, fax : +49 (0)6831 456 120, ust-idnr-vergabe@bff.bund.de). Si la demande aboutit, l'entreprise se verra attribuer un numéro de TVA intracommunautaire dans les trois à quatre semaines.

La société suisse devra se conformer à certaines obligations :

- **Déclaration annuelle (Umsatzsteuer-Jahreserklärung) :** la déclaration annuelle comprendra les chiffres d'affaires déclarés ainsi que les montants de TVA avancés. Elle sera remise aux autorités douanières jusqu'au 31 mai de l'année suivante.
- **Déclaration de TVA provisoire :** Outre la déclaration annuelle, chaque entreprise doit remettre une déclaration de TVA provisoire dans les 10 jours suivant l'échéance de chaque période fiscale (mensuelle ou trimestrielle) sur un formulaire spécial. L'entreprise calcule elle-même la taxe à payer. Elle est échue 10 jours suivant la fin de la période fiscale.
- **Etats récapitulatifs :** Si l'entreprise participe à des livraisons intracommunautaires et à des opérations triangulaires, elle devra remettre, outre des déclarations de TVA préalables et des déclarations annuelles, des états récapitulatifs.
- **Déclaration Intrastat :** les entreprises qui réalisent des livraisons ou des acquisitions intracommunautaires, doivent au-delà d'un certain seuil remettre des déclarations intra stat mensuelles (France : déclaration d'échange de biens DEB).

Texte rédigé par:

Bernd Burgmaier
SwissVAT AG
Stampfenbachstrasse 38
CH-8006 Zürich
Tel. +41 44 219 66 58
Fax +41 44 219 66 67
bernd.burgmaier@swissvat.ch
www.swissvat.ch

Pour tout renseignement relatif à la TVA européenne:

**Switzerland Global Enterprise
ExportHelp
Chemin du Closel 3
1020 Renens
Tél. +41 21 545 94 94
suisse-romande@s-ge.com**