

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Ministère du budget, des comptes
publics, et de la réforme de l'Etat

NOR : [BCRD 1134130C](#)

Circulaire du 14 décembre 2011

Conditions d'application de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'importation applicable aux biens qui font l'objet d'une livraison intracommunautaire exonérée par l'importateur.

Transposition de la directive CE 2009/69 du Conseil du 25 juin 2009 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA en ce qui concerne la fraude fiscale liée aux importations.

L'article 291-III-4° du code général des impôts (CGI) exonère de la TVA les importations de biens qui font l'objet par l'importateur d'une livraison intracommunautaire elle-même exonérée de la TVA en vertu du I de l'article 262 ter du CGI.

Rappels du dispositif institué par l'article 291 III 4° du CGI

L'objectif de ce dispositif dénommé « régime 42 » (mise en libre pratique avec mise à la consommation simultanée de marchandises faisant l'objet d'une livraison exonérée de la TVA vers un autre État membre) vise à simplifier pour les assujettis à la TVA les opérations de récupération de la TVA liées à la constitution d'un crédit de taxe qui résulterait du paiement de la TVA exigible à l'importation, alors même que l'opération intracommunautaire qui est immédiatement subséquente ne donne pas lieu à un paiement de TVA par le vendeur.

Pour que cette exonération puisse s'appliquer, il est nécessaire que la livraison intracommunautaire intervienne immédiatement après les opérations d'importation. Il n'y a donc en principe aucun délai, autre que les délais strictement nécessaires au transbordement des marchandises, entre le moment de l'importation et la réalisation de la livraison intracommunautaire.

Il résulte de cette exigence que les biens qui font l'objet de la livraison intracommunautaire subséquente en exonération de la taxe sont nécessairement les mêmes que ceux qui ont été importés en exonération de la TVA. Il n'y a en conséquence aucune opération de transformation, d'ouvraison, de réparation, d'entretien, de manutention, autres que celles strictement nécessaires à un éventuel transbordement des biens (chargement, déchargement, déplacement, emballage, reconditionnement par exemple), qui puisse intervenir sur les biens entre le moment de l'importation et la réalisation de la livraison intracommunautaire subséquente exonérée de la taxe.

Dans ces conditions, le régime dit « régime 42 » ne peut s'appliquer qu'à des opérations d'importation effectivement soumises à la taxe. Ce dispositif ne peut donc pas s'appliquer lorsqu'il n'y a pas d'opération d'importation au sens des dispositions de l'article 291.I.2.a du CGI.

Tel est le cas par exemple lors de la sortie des biens du régime fiscal suspensif mentionné au a du 2° du I de l'article 277 A du CGI. En effet, lorsque le bien fait l'objet d'une livraison intracommunautaire en suite de régime fiscal suspensif, la dispense de paiement de la TVA à la sortie du régime suspensif a pour base légale l'art 277 A II 4 et non l'article 291 III 4° du CGI.

Il est rappelé que le régime 42 reste applicable au moment de la sortie des biens d'un régime douanier communautaire. Dans ce cas en effet, le fait générateur de l'importation intervient au moment de la sortie dudit régime.

Ce dispositif ne peut pas non plus s'appliquer lorsque l'opération d'importation est déjà exonérée de la taxe pour une raison autre que celle mentionnée au 4° du III de l'article 291 du CGI. Tel est le cas pour l'ensemble des biens bénéficiant d'une exonération de TVA lors de leur importation prévue par l'article 291 II du CGI.

Objet du décret 2010-1288 du 27 octobre 2010

Afin de permettre un contrôle plus efficace de ce dispositif, la directive 2009/69/CE du Conseil du 25 juin 2009, transposée en droit interne par le décret 2010-1288 du 27 octobre 2010, prévoit que l'exonération de TVA ne peut être accordée lors de l'importation en France que si l'assujetti importateur fournit, au moment de l'importation au moins les informations suivantes :

- le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué dans l'Etat membre d'importation ;
- le numéro d'identification TVA attribué dans un autre Etat membre au client auquel les biens sont destinés à être livrés ou son propre numéro d'identification TVA attribué dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens lorsque ces derniers font l'objet d'un transfert ;
- un élément de preuve justifiant que les biens importés sont destinés à être transportés ou expédiés vers un autre Etat membre.

La présente circulaire, qui abroge le BOD 6725 du 27/07/2007, a pour objet de présenter les nouvelles obligations auxquelles l'importateur doit se soumettre au moment de l'importation.

I. Conditions de l'exonération

A. La livraison immédiatement consécutive à l'importation doit s'analyser comme une livraison intracommunautaire exonérée en application de l'article 262 ter-I du CGI, ou comme un transfert assimilé à une livraison intracommunautaire

1) Cas des livraisons intracommunautaires

a. Conditions de réalisation d'une livraison intracommunautaire exonérée au sens de l'article 262 ter-I du CGI

L'exonération est accordée si les conditions suivantes sont réunies :

- la livraison est effectuée à titre onéreux ;
- le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel. Les dispositions de l'article 262 ter-I du CGI ne s'appliquent pas aux livraisons réalisées par un assujetti bénéficiant de la franchise en base instituée par l'article 293 B du CGI ;
- le bien est expédié ou transporté hors de France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination d'un autre Etat membre ;
- l'acquéreur destinataire des biens est une personne identifiée à la TVA qui a fourni à l'expéditeur son numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre.

b. Justificatifs à fournir lors de l'importation

L'exonération de TVA prévue par l'art 291 III 4° est accordée dans les conditions définies à l'article 96 P de l'annexe III du CGI. Ainsi, l'assujetti importateur doit fournir, au moment de l'importation, les informations suivantes.

b1) son numéro d'identification TVA ou, le cas échéant celui de son représentant

Plusieurs situations peuvent se rencontrer :

- L'assujetti importateur, s'il est établi en France, doit indiquer son identifiant à la TVA.
- L'assujetti-importateur, s'il est établi dans un autre Etat membre, doit mentionner l'identifiant TVA qui lui a été attribué en France ou le numéro délivré à son mandataire ponctuel désigné dans les conditions définies par l'art 95 B I de l'annexe III au CGI.
- L'assujetti-importateur, s'il est établi en pays tiers, doit préciser dans la déclaration d'importation le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué et sous lequel agit son représentant fiscal désigné conformément à l'article 289 A I ou, celui de son représentant fiscal ponctuel désigné dans les conditions prévues par l'art 289 A III.

b2) le numéro d'identification TVA du client établi dans l'Etat membre de destination

L'importateur doit indiquer le numéro d'identification TVA du destinataire assujetti à la taxe auquel les biens sont livrés en exonération de TVA conformément à l'article 262 ter I 1°. Dans le cas où un importateur établit une déclaration en douane régime 42 comportant des destinataires finaux multiples, les numéros d'identification TVA de chaque destinataire final (sous forme de code Y 041 cf. I A c *infra*) doivent figurer en case 44 de la déclaration en douane.

b3) un élément de preuve justifiant que les biens importés sont destinés à être transportés ou expédiés vers un autre Etat membre

L'importateur au moment de l'importation doit apporter la preuve que les biens qu'il a importés sont destinés à être transportés ou expédiés vers un autre Etat membre.

Lorsque l'importateur effectue ses opérations de dédouanement *via* Delta, il n'est pas tenu de produire un document à l'appui du DDU (format pdf), en revanche il doit pouvoir présenter à toute réquisition du service des douanes, un élément de preuve justifiant que les biens importés sont destinés à être transportés ou expédiés vers un autre Etat membre. A cet effet, l'importateur doit saisir le code document afférent à la livraison intracommunautaire et ses références en case 44 de la déclaration.

La case 21 du DDU comporte les informations relatives à la nationalité du moyen de transport actif franchissant la frontière à l'importation.

En application de l'article 96 P de l'annexe III au CGI, l'importateur peut produire un ou plusieurs des documents suivants :

- un document de transport ;
- une facture du transporteur ou un contrat d'assurance relatif au transport des biens vers un autre Etat membre ;
- un contrat conclu avec l'acquéreur ou une correspondance commerciale mentionnant un lieu de destination dans un autre Etat membre ;
- un bon de commande écrit émanant de l'acquéreur et indiquant que les biens doivent être expédiés ou transportés vers un autre Etat membre ;
- un bon de livraison ou, un bon d'enlèvement mentionnant un lieu de destination dans un autre Etat membre.

Cette liste de documents n'est pas exhaustive et la valeur probante des documents produits doit être appréciée au cas par cas.

Lorsque la vente est consentie aux conditions départ France et que l'acquéreur assure lui-même l'expédition ou le transport des biens vers un autre Etat membre, le vendeur reste tenu de justifier de l'expédition ou du transport des biens hors du territoire français.

En pareil cas, le vendeur doit recueillir auprès de l'acquéreur, pour chaque livraison, les pièces justificatives lui permettant d'établir la réalité du transport ou de l'expédition des biens vers un autre État membre, telles que :

- la confirmation commerciale de la réception des biens ;
- la copie des documents de transport et/ou d'assurance détenus par l'acquéreur ;

Le vendeur peut également demander à l'acquéreur, s'il s'agit par exemple d'un client occasionnel :

- une copie de sa pièce d'identité ;
- une copie justifiant du siège de l'activité ou d'un établissement dans un autre État membre ;
- une copie du certificat d'immatriculation du véhicule au moyen duquel le transport est effectué

c. Codification spécifique portée sur la déclaration d'importation

Afin de tenir compte des exigences de la réglementation douanière communautaire (articles 4 *duodecies* à 4 *unvicies* des DAC) qui imposent à chaque opérateur d'indiquer son numéro EORI en cases 8 et 14 du DAI et des nouvelles obligations prévues par la directive 2009/69/CE, les identifiants à la TVA de l'importateur (ou de son représentant) et du destinataire dans l'Etat membre de destination finale doivent désormais être indiqués en case 44 de la déclaration d'importation.

Afin d'éviter toute confusion ces identifiants doivent être précédés des codes suivants :

- Y040 : le numéro d'identification TVA attribué dans l'Etat membre d'importation à l'importateur désigné ou reconnu comme redevable de la TVA à l'importation;
- Y041 : le numéro d'identification du destinataire établi dans l'Etat membre de destination;
- Y042 : le numéro d'identification TVA attribué dans l'Etat membre d'importation sous lequel le représentant fiscal agit.

Exemple : un importateur assujetti en France (Numéro TVA : FR10123456789¹) effectue une importation en France suivie d'une livraison intracommunautaire exonérée de la TVA en vertu du I de l'article 262 ter du CGI à destination d'un client belge (Numéro TVA : BE2345678912²) devra indiquer :

- en case 8 : son numéro EORI ;
- en case 44 : Y040FR10123456789 (importateur) et Y041BE2345678912 (client).

Les mentions à apposer en case 8 et 44 du DAI selon le cas où l'importateur assujetti est ou non établi en France figurent en annexe.

Important : L'apposition sur la déclaration d'importation des identifiants TVA de l'importateur et du destinataire final est **obligatoire**.

Le déclarant doit veiller au respect du format de l'identifiant TVA en particulier le code du pays.

1 [1] Numéro de TVA fictif

2 idem

2) Cas des transferts assimilés à des livraisons intracommunautaires

L'article 256 III du CGI assimile à une livraison intracommunautaire de biens, avec les mêmes conséquences en matière de TVA, le transfert réalisé par un assujetti à la TVA pour les besoins de son entreprise, de biens appartenant à son entreprise, sans changement de propriété, à destination d'un autre État membre.

Sont considérés comme tels, les transferts portant sur des biens d'investissement ou des biens en stock.

a. Conditions de l'exonération

L'exonération prévue à l'article 262 *ter-I-2°* du CGI est accordée si les conditions suivantes sont réunies :

- le transfert est réalisé par un assujetti à la TVA agissant en tant que tel. L'opération porte sur un bien de son entreprise. Elle est réalisée pour les besoins de l'entreprise ;
- le bien est expédié ou transporté par l'assujetti ou pour son compte vers un autre État membre.

b. Justificatifs

- l'assujetti doit justifier de l'existence de l'expédition ou du transport par tout moyen de preuve, dans les mêmes conditions que pour les livraisons intracommunautaires ;
- l'assujetti doit disposer d'un numéro d'identification à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens, délivré par les autorités compétentes de cet Etat.

3) Biens exclus

Sont exclus de l'exonération et doivent être taxés au moment de leur importation :

- les biens dont l'expédition vers un autre Etat membre est effectuée dans le cadre d'une livraison qui n'est pas une livraison intracommunautaire exonérée de la TVA. Tel est le cas des biens expédiés vers un autre Etat membre dans le cadre du régime des ventes à distance ;
- les biens dont le transfert vers un autre État membre par un assujetti, pour les besoins de son entreprise, n'est pas assimilé à une livraison intracommunautaire de biens, conformément aux dispositions de l'article 256 III a) à d) du CGI.

En application de ces dispositions, ne sont notamment pas considérés comme des transferts assimilés à des livraisons intracommunautaires, les biens transportés ou expédiés vers un autre État membre :

- destinés à y être utilisés temporairement pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti ;
- pour y faire l'objet de travaux à condition que les biens soient réexpédiés en France à destination de l'assujetti qui les a expédiés ;
- pour y faire l'objet d'une installation ou d'un montage (par installation ou montage, il faut entendre des opérations simples comme l'installation d'une machine dans les locaux de l'entreprise, ou le montage d'un bien livré en pièces détachées par exemple) ;
- pour y faire l'objet de livraisons à bord des moyens de transport, effectuées par l'assujetti lui-même.

B. Conditions tenant aux biens importés et à la personne effectuant la livraison exonérée

Les biens qui font l'objet de la livraison intracommunautaire ou du transfert doivent être ceux mentionnés sur la déclaration de mise à la consommation.

L'importateur qui figure dans la case 8 « destinataire » de la déclaration d'importation doit être l'assujetti qui effectue la livraison intracommunautaire (vente de biens ou transfert) à destination d'un acquéreur ou de lui-même, identifié à la TVA dans l'autre État membre.

C. Cas de rejet de l'exonération demandée au moment de l'importation

En tout état de cause, l'exonération de la TVA à l'importation n'est pas applicable lorsqu'il apparaît que les biens importés :

- doivent être stockés en France préalablement à leur expédition vers un autre Etat membre pour des délais qui excèdent les délais nécessaires aux éventuelles opérations de transbordement ou à la réalisation matérielle des opérations de logistiques et de transport ;
- doivent, préalablement à leur expédition, faire l'objet d'opérations autres que les manipulations qui peuvent être exigées (chargement, déchargement, déplacement emballage, reconditionnement par exemple), en cas de transbordement de la marchandise, et notamment des opérations d'ouvraison, de transformation, de réparation ou d'entretien.

Important : Lorsque les conditions reprises aux A, B ou C ci-dessus ne sont pas remplies, la TVA exigible au titre de l'opération d'importation est due.

II. Obligations

A. Obligation de facturation et mentions à porter sur les factures de livraison

Le service peut demander communication de la facture relative à la livraison intracommunautaire.

En effet, conformément à l'article 289 I-1-b et c du CGI, tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte par son client ou par un tiers pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 *ter* du CGI (instruction 3 CA n° 136 publiée au bulletin officiel des impôts du 7 août 2003).

Les factures doivent comporter les mentions suivantes :

- les numéros d'identification à la TVA du vendeur et de l'acquéreur. Les assujettis procédant au transfert intracommunautaire d'un bien de leur entreprise doivent mentionner leur numéro d'identification à la TVA en France et le numéro d'identification à la TVA de leur entreprise dans l'Etat membre d'arrivée du bien (article 242 *nonies* A de l'annexe II du CGI) ;
- la mention « exonération TVA, art. 262 *ter* I du CGI » ou toute mention équivalente.

B. Obligations liées à la justification de l'exonération

Le service des douanes est chargé de vérifier que les conditions requises pour bénéficier de l'exonération sont remplies.

À cet effet, l'importateur doit produire, à toute réquisition du service des douanes, les éléments justifiant de l'exonération de la livraison intracommunautaire.

C. Mentions à indiquer et documents à produire hors procédure DELTA (DAU papier, ou DCG papier)

Le déclarant doit porter la mention dans la case 44 : « exonération de la TVA article 291-III-4° CGI ».

Cette mention matérialise l'engagement de l'importateur certifiant qu'il remplit toutes les conditions requises pour bénéficier de l'exonération de la TVA applicable à l'importation mentionnée à l'article 291-III-4° du CGI.

Les régimes douaniers sollicités (case 37 du DAU ou colonne 32 du 2ème feuillet de la DCG) sont les suivants :

- 42 : Mise en libre pratique avec mise à la consommation simultanée de marchandises faisant l'objet d'une livraison exonérée de la TVA vers un autre État membre ;
- 63 : Réimportation avec mise à la consommation et mise en libre pratique simultanée de marchandises faisant l'objet d'une livraison exonérée vers un autre État membre.

Le(s) justificatif(s) de la réalité de l'expédition ou du transport et la facture intracommunautaire doivent être conservés par l'opérateur qui devra les présenter à toute réquisition du service.

D. Mentions à indiquer et documents à produire dans le cadre de DELTA

Le déclarant doit indiquer le régime sollicité 42 ou 63 en rubrique 37 du DAU et préciser la mention spéciale n° 60300 « exonération de la TVA article 291-III-4° en case 44 du DAU ».

Cette mention matérialise l'engagement de l'importateur certifiant que la livraison intracommunautaire qu'il effectue est une livraison exonérée au titre de l'article 262 ter-I du code général des impôts lui ouvrant droit à l'exonération de la TVA en application de l'article 291-III-4° du même code.

Le(s) justificatif(s) de la réalité de l'expédition ou du transport et la facture intracommunautaire doivent être conservés par l'opérateur qui devra les présenter à toute réquisition du service.

E. Mentions à porter sur la déclaration d'échange de biens

L'importateur qui importe un bien dans les conditions de l'article 291-III-4° est également tenu d'établir une déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (DEB) retraçant le mouvement intracommunautaire des marchandises en suite d'importation, conformément aux dispositions prévues à l'article 289 C du CGI.

La DEB, due dès le premier euro, est établie en code régime 21.

L'absence de production de DEB n'est pas de nature à remettre en cause le bénéfice de l'exonération au titre du régime 42.

Le 14 décembre 2011

Pour le ministre, et sur délégation,

L'inspecteur des finances,

Chargé de la sous-direction des droits indirects

Signé

Henri HAVARD

ANNEXE

<i>Qualité de l'importateur</i>	<i>Case 8</i>	<i>Case 44</i>
Français	EORI de l'importateur français	Y040 : numéro d'identification à la TVA français de l'importateur français Y041 : numéro d'identification à la TVA du client dans l'Etat Membre (EM) de destination
Communautaire	EORI de l'importateur communautaire	Y040 : numéro d'identification à la TVA français de l'importateur lorsqu'aucun mandataire fiscal ponctuel n'a été désigné Y042 : numéro d'identification à la TVA français du mandataire ponctuel de l'importateur communautaire Y041 : numéro d'identification à la TVA du client dans l'EM de destination
Tiers	EORI de l'importateur tiers	Y042 : numéro d'identification à la TVA français attribué à l'importateur tiers et sous lequel agit son représentant fiscal ou numéro d'identification à la TVA français attribué au représentant fiscal ponctuel. Y041 : numéro d'identification à la TVA du client dans l'EM de destination