



COMMISSION EUROPÉENNE  
DIRECTION GÉNÉRALE  
FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE  
Fiscalité indirecte et administration fiscale  
**Taxe sur la valeur ajoutée**

Publié en décembre 2019

## Notes explicatives relatives

aux modifications du système de TVA de  
l'Union européenne en ce qui concerne le  
régime des stocks sous contrat de dépôt, les  
opérations en chaîne et l'exonération des  
livraisons intracommunautaires de biens (ci-  
après les «solutions rapides 2020»)

Directive (UE) 2018/1910 du Conseil

Règlement d'exécution (UE) 2018/1912 du Conseil

Règlement (UE) 2018/1909 du Conseil

*Clauses de non-responsabilité: Les présentes notes explicatives ne sont pas juridiquement contraignantes et contiennent uniquement des orientations pratiques et informelles sur la façon dont il convient d'appliquer le droit de l'Union sur la base des avis de la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission.*

**Les présentes notes explicatives visent à assurer une meilleure compréhension de certaines parties de la législation de l'Union en matière de TVA. Elles ont été préparées par les services de la Commission et, comme indiqué dans la clause de non-responsabilité en première page, elles ne sont pas juridiquement contraignantes.**

**Les présentes notes explicatives ne sont pas exhaustives. Autrement dit, bien qu'elles fournissent des informations détaillées sur un certain nombre de questions, il est possible que des éléments ne figurent pas dans le présent document.**

**Il est conseillé et recommandé à tout utilisateur des notes explicatives, intéressé par un sujet particulier, de lire intégralement le chapitre portant sur ce sujet spécifique.**

- **Pourquoi des notes explicatives?**

L'objectif des présentes notes explicatives est d'assurer une **meilleure compréhension de la législation adoptée au niveau de l'UE** et, dans ce cas précis: i) de la directive (UE) 2018/1910 du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE du Conseil et ii) du règlement d'exécution (UE) 2018/1912 du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011.

- **Que contiennent les notes explicatives?**

Les «notes explicatives» doivent être considérées comme un **outil d'orientation** qui peut être utilisé pour clarifier l'application pratique des nouvelles règles relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt, aux opérations en chaîne, à l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens et à la preuve de transport aux fins de cette exonération (les «solutions rapides 2020»). Elles permettent de comprendre les dispositions de la directive (UE) 2018/1910 du Conseil et du règlement d'exécution (UE) 2018/1912 du Conseil.

- **Caractéristiques des notes explicatives**

**Les notes explicatives sont un travail collaboratif:** bien qu'elles soient publiées par la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission européenne (DG TAXUD), elles sont le résultat de discussions avec les États membres et les entreprises au sein, respectivement, du groupe sur l'avenir de la TVA (GFV) et du groupe d'experts sur la TVA (VEG). Même si la contribution du GFV et du VEG a largement été prise en compte lors de la rédaction, il convient de rappeler que les services de la Commission n'ont pas été liés en définitive par les avis exprimés par les États membres ou les entreprises.

**Les présentes notes explicatives ne sont pas juridiquement contraignantes.** Les notes n'expriment pas un avis officiel de la Commission européenne. La Commission européenne n'est liée par aucun des avis formulés dans ces notes.

Les notes explicatives ne remplacent pas les lignes directrices du comité de la TVA qui ont leur propre rôle. En outre, leur nature diffère: les notes explicatives reflètent le point de vue de la DG TAXUD tandis que les lignes directrices du comité de la TVA sont approuvées par le comité de la TVA, un comité consultatif qui se compose des représentants des États membres et de la Commission. Toutefois, plusieurs lignes directrices concernant les «solutions rapides 2020», déjà approuvées par le comité de la TVA au moment de la publication des présentes notes explicatives, ont été intégrées dans le présent document afin de fournir toutes les informations disponibles sur le sujet. Il convient de noter que le titre de chacune de ces lignes directrices fait référence au titre de la section correspondante du document de travail du comité de la TVA (non inclus dans les présentes notes explicatives) sur lequel s'appuient les lignes directrices.

Les administrations fiscales nationales peuvent également publier leurs propres orientations pour l'application des nouvelles règles en matière de TVA concernant les «solutions rapides 2020».

**Les notes ne sont pas exhaustives:** seules les questions qu'il a été jugé souhaitable de clarifier ont été incluses.

**Les notes sont encore en chantier:** les présentes notes ne sont pas définitives, mais elles reflètent une situation à un moment donné au regard des connaissances et de l'expérience acquises à ce jour.

**La version initiale des notes explicatives a été rédigée en anglais. Les termes utilisés dans les graphiques étant toujours ceux initialement employés, veuillez trouver leur traduction ci-dessous**

**A, B, C:** A, B, C

**MS (Member State):** EM (État membre)

**Taxable person(s):** Assujetti(s)

**Transport of goods:** Transport de biens

**Stock:** Stock

**Supply:** Livraison

**Status or location not relevant:** Statut ou lieu non pertinent

**Substitution:** Remplacement

**Not supplied within 12m (months) after arrival:** Non livré dans les 12 m (mois) après l'arrivée

**3<sup>rd</sup> country:** 3<sup>e</sup> pays

**Loss or destruction:** Perte ou destruction

**Physical flow:** Flux physique

**Contractual flow:** Flux contractuel

**Warehouse:** Entrepôt

## TABLE DES MATIERES

1.	ÉLÉMENTS CLES DES MODIFICATIONS DU SYSTEME DE TVA DE L'UNION EUROPEENNE QUI ENTRENT EN VIGUEUR EN 2020 .....	10
1.1.	Contexte général .....	10
1.2.	Les actes juridiques pertinents .....	10
2.	LE REGIME DES STOCKS SOUS CONTRAT DE DEPOT .....	12
2.1.	Dispositions pertinentes .....	12
2.2.	Quel est l'effet des dispositions? .....	12
2.3.	Différents scénarios – exemples .....	13
2.3.1.	Cas général relevant de la simplification .....	14
2.3.2.	Remplacement du client .....	15
2.3.3.	Livraison à une autre personne .....	17
2.3.4.	Renvoi des biens .....	19
2.3.5.	Dépassement de la période de douze mois .....	21
2.3.6.	Biens envoyés vers un autre État membre .....	22
2.3.7.	Bien exportés .....	25
2.3.8.	Destruction ou perte des biens .....	26
2.4.	Simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt et règles nationales en matière de TVA .....	28
2.5.	Questions détaillées découlant de ces dispositions .....	28
2.5.1.	Lignes directrices arrêtées par le comité de la TVA .....	28
2.5.2.	La simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt est-elle un système obligatoire? Une entreprise peut-elle décider de ne pas l'appliquer? .....	29
2.5.3.	Quel est le lien entre l'article 17 et l'article 17 bis de la DT? .....	30
2.5.4.	Lorsque la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt ne s'applique pas, l'entreprise qui effectue le transfert de biens est-elle systématiquement tenue de/autorisée à s'immatriculer à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens pour ce qui est de l'acquisition intracommunautaire effectuée dans cet État membre? Quelle est la situation lorsque cette acquisition intracommunautaire est exonérée? .....	31
2.5.5.	À quel moment l'entreprise qui envoie les biens d'un État membre vers un autre État membre dans le cadre de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt est-elle tenue de s'immatriculer à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens? .....	32
2.5.6.	Différence entre les «conditions requises pour l'application de la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt» et les «obligations supplémentaires liées à la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt» .....	32

2.5.7.	La simplification peut-elle s'appliquer lorsque le fournisseur est immatriculé à la TVA (mais non établi) dans l'État membre vers lequel les biens sont envoyés? .....	33
2.5.8.	La simplification peut-elle s'appliquer lorsque l'acquéreur destinataire des biens est immatriculé à la TVA (mais non établi) dans l'État membre vers lequel les biens sont envoyés?.....	34
2.5.9.	La simplification peut-elle s'appliquer lorsque le transport est effectué par l'acquéreur destinataire des biens pour le compte du fournisseur? .....	34
2.5.10.	Quelle opération doit être considérée comme une «livraison» à l'acquéreur destinataire des biens? .....	34
2.5.11.	La simplification peut-elle s'appliquer dans le cas de plusieurs acquéreurs destinataires des biens? .....	35
2.5.12.	En cas de remplacement, un nouveau contrat devrait-il déjà être conclu au moment de l'annulation du premier? .....	35
2.5.13.	Un remplacement partiel est-il possible? .....	35
2.5.14.	Qu'entend-on par «autres conditions applicables» pour le remplacement? Quel moment devrait être pris en compte? .....	36
2.5.15.	Comment gérer plusieurs remplacements?.....	36
2.5.16.	Comment déterminer la période de douze mois? .....	36
2.5.17.	Comment déterminer la période de douze mois pour les biens en vrac? 37	
2.5.18.	Dans quel format les registres peuvent-ils ou devraient-ils être tenus? 38	
2.5.19.	Les États membres peuvent-ils imposer à l'entrepoteur des obligations supplémentaires liées au registre lorsque celui-ci est un tiers?.....	38
2.5.20.	Comment déclarer dans l'état récapitulatif un stock sous contrat de dépôt et un remplacement (ou plusieurs remplacements) qui se situent dans la même période de déclaration de l'état récapitulatif? (Idem pour un stock sous contrat de dépôt et le renvoi de biens qui se situent dans la même période de déclaration de l'état récapitulatif) .....	39
2.5.21.	Exemple pratique global concernant l'état récapitulatif.....	40
2.5.22.	Que signifie un «changement concernant les informations fournies» dans l'article 262, paragraphe 2, de la DT?.....	43
2.5.23.	Qu'entend-on par l'«identité» de l'acquéreur destinataire des biens dans l'article 17 bis, paragraphe 2, point d), de la DT? .....	45
2.5.24.	Des mesures transitoires ont-elles été prévues pour les transports qui débutent avant et se terminent après l'entrée en vigueur de la simplification relative au régime des stocks sous contrats de dépôt? .....	45
2.5.25.	Un fournisseur qui n'est pas établi dans l'Union européenne peut-il bénéficier de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt? L'«exonération dans le cadre du régime douanier 42» s'applique-t-elle aux importations de biens qui sont ultérieurement placés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt? .....	46

2.5.26.	Identité de l'acquéreur destinataire des biens – comment l'identité doit-elle être connue du fournisseur? Un contrat de vente est-il suffisant?.....	46
2.5.27.	Que signifie «accord» dans l'article 17 bis, paragraphe 2 point a), de la DT? S'agit-il systématiquement d'un contrat de vente? 47	
2.5.28.	Les conditions relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt sont-elles réunies si les biens à livrer à l'acquéreur destinataire doivent d'abord être triés par un tiers dans l'entrepôt?.....	47
2.5.29.	Que considère-t-on ou non comme un entrepôt aux fins de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt? 47	
2.5.30.	Les registres peuvent-ils être tenus à jour par un tiers (tel que le gestionnaire de l'entrepôt) pour le compte du fournisseur et/ou de l'acquéreur destinataire des biens? .....	48
2.5.31.	Lorsqu'un transport commence au cours du mois 1 et se termine au cours du mois 2, quelle est la période considérée aux fins de l'état récapitulatif? .....	48
3.	LES OPERATIONS EN CHAINE.....	49
3.1.	Dispositions applicables .....	49
3.2.	Contexte.....	49
3.3.	Quel est l'effet de la disposition? .....	49
3.4.	Différents scénarios – exemples .....	50
3.4.1.	Exemple 1 – un cas simple d'opération en chaîne .....	50
3.4.2.	Exemple 2 – situation plus complexe impliquant différents transports .....	51
3.5.	Imputation du transport à l'une des livraisons dans la chaîne – explications pour les exemples 1 et 2.....	51
3.5.1.	L'imputation du transport dans l'exemple 1 .....	52
3.5.2.	L'imputation du transport dans l'exemple 2 .....	52
3.6.	Questions détaillées découlant de cette disposition.....	55
3.6.1.	Lignes directrices arrêtées par le comité de la TVA .....	55
3.6.2.	Quel est le champ d'application de la disposition? .....	56
3.6.3.	Qui peut être un opérateur intermédiaire? .....	56
3.6.4.	Qui ne peut pas être l'opérateur intermédiaire? .....	56
3.6.5.	Que signifie le libellé «expédie ou transporte les biens, soit lui-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte»?.....	57
3.6.6.	Un fournisseur dans la chaîne différent de l'opérateur intermédiaire effectue le transport des biens pour le compte de l'opérateur intermédiaire .....	58
3.6.7.	Plusieurs personnes interviennent dans le transport des biens .....	58
3.6.8.	Transport fractionné et discontinuités dans la chaîne.....	60
3.6.9.	Preuve de l'organisation du transport.....	64

3.6.10.	Le numéro d'identification TVA doit être communiqué par l'opérateur intermédiaire à son fournisseur .....	65
3.6.11.	De quelle façon l'opérateur intermédiaire devrait-il communiquer son numéro d'identification TVA? .....	65
3.6.12.	Moyens de preuve de la communication du numéro d'identification TVA .....	66
3.6.13.	Que se passe-t-il si l'opérateur intermédiaire et son fournisseur ne peuvent pas prouver cette communication?.....	66
3.6.14.	À quel moment l'opérateur intermédiaire doit-il effectuer cette communication? .....	67
3.6.15.	Que se passe-t-il si l'opérateur intermédiaire possède plusieurs numéros d'identification TVA?.....	67
3.6.16.	Que se passe-t-il si l'opérateur intermédiaire ne communique pas à son fournisseur un numéro d'identification TVA?.....	68
3.6.17.	Simplification des opérations triangulaires .....	69
3.6.17.1.	Plus de trois opérateurs dans la chaîne .....	70
3.6.17.2.	Livraison subséquente de biens à la suite de l'opération triangulaire .....	71
3.6.18.	La dernière personne dans la chaîne est un client final .....	73
4.	L'EXONERATION DE LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS .....	74
4.1.	Disposition applicable .....	74
4.2.	Quel est l'effet de la disposition? .....	74
4.3.	Questions détaillées découlant de l'article 138, paragraphes 1 et 1 bis, de la DT .....	75
4.3.1.	Lignes directrices arrêtées par le comité de la TVA .....	75
4.3.2.	Que se passe-t-il si l'acquéreur ne communique pas au fournisseur son numéro d'identification TVA attribué dans un État membre autre que celui à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés?.....	77
4.3.3.	Que se passe-t-il lorsque l'acquéreur a introduit une demande d'attribution d'un numéro d'identification TVA auprès des autorités fiscales, mais qu'il ne l'a pas obtenu au moment où le fournisseur doit émettre la facture? .....	77
4.3.4.	Certains États membres établissent une distinction entre un numéro d'identification TVA valable uniquement pour certaines opérations intérieures et un numéro d'identification TVA qui, conformément à l'article 215 de la DT, comporte un préfixe permettant d'identifier l'État membre par lequel il a été attribué. Ces deux numéros peuvent-ils être utilisés aux fins de l'exonération prévue à l'article 138 de la DT?.....	78
4.3.5.	Quel numéro d'identification TVA doit être utilisé aux fins de l'application de l'exemption prévue à l'article 138 de la DT lorsque l'acquéreur fait partie d'un groupement TVA au sens de l'article 11 de la DT? .....	78
4.3.6.	Que signifie les termes «à moins que le fournisseur ne puisse dûment justifier son manquement, à la satisfaction des	



	autorités compétentes» dans l'article 138, paragraphe 1 bis, de la DT? .....	78
5.	LA PREUVE DU TRANSPORT .....	80
5.1.	Disposition applicable .....	80
5.2.	Quel est l'effet de la disposition? .....	80
5.3.	Questions détaillées découlant de cette disposition.....	81
5.3.1.	Lignes directrices arrêtées par le comité de la TVA .....	81
5.3.2.	Que se passe-t-il avec les règles nationales existantes des États membres concernant la preuve de transport après l'entrée en vigueur de l'article 45 bis du RE? Ces règles nationales continuent-elles de s'appliquer? .....	82
5.3.3.	Que se passe-t-il si les conditions relatives à la présomption du transport énoncées à l'article 45 bis du RE ne sont pas remplies? Cela signifie-t-il que, dans ce cas, l'exonération prévue à l'article 138 de la DT ne s'appliquera pas? .....	82
5.3.4.	Que se passe-t-il si une autorité fiscale peut démontrer que l'un des documents énumérés à l'article 45 bis, paragraphe 3, du RE qui est présenté comme preuve contient des informations inexactes ou est même un faux? Le vendeur peut-il encore se fonder sur la présomption de l'expédition ou du transport? .....	82
5.3.5.	Que se passe-t-il si le fournisseur ou l'acquéreur effectue le transport en utilisant ses propres moyens de transport? .....	82
5.3.6.	Que considère-t-on comme une «déclaration écrite» de l'acquéreur aux fins de l'article 45 bis, paragraphe 1, point b) i), du RE? Dans quel format (papier et/ou électronique) sera-t-elle acceptée par les autorités fiscales, par exemple sous la forme d'un courrier électronique ou d'un document original signé?.....	82
5.3.7.	Dans quel format (papier et/ou électronique) les documents utilisés comme preuve de l'expédition ou du transport mentionnés à l'article 45 bis, paragraphe 3, du RE seront-ils acceptés par les autorités fiscales? .....	83
5.3.8.	Que se passe-t-il si l'acquéreur ne fournit pas au vendeur la déclaration écrite visée à l'article 45 bis, paragraphe 1, point b) i), du RE au plus tard le dixième jour du mois suivant la livraison? .....	83
6.	DISPOSITIONS LEGALES PERTINENTES .....	84
6.1.	Directive TVA (ci-dessus dénommée la «DT»).....	84
6.2.	Règlement d'exécution TVA (ci-dessus dénommé le «RE»).....	87

# 1. ÉLÉMENTS CLES DES MODIFICATIONS DU SYSTÈME DE TVA DE L'UNION EUROPÉENNE QUI ENTRENT EN VIGUEUR EN 2020

## 1.1. Contexte général

Dans ses conclusions du 8 novembre 2016<sup>1</sup>, le Conseil a invité la Commission à présenter des propositions sur certaines améliorations à apporter au système de TVA actuel. Quatre domaines ont été mentionnés cet égard.

Premièrement, le **numéro d'identification TVA** du client, attribué par un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport des biens, constitue une condition de fond supplémentaire pour l'application d'une exonération en cas de livraison intracommunautaire de biens.

Deuxièmement, la Commission a été invitée à proposer des critères uniformes et les améliorations législatives nécessaires qui se traduiraient par une plus grande sécurité juridique et par une application davantage harmonisée des règles de la TVA au moment de déterminer le régime TVA des **opérations en chaîne**, y compris des opérations triangulaires.

Troisièmement, la Commission a été invitée à effectuer une analyse et à présenter des propositions quant à la manière de modifier les règles de la TVA, afin de permettre une simplification pour que le **système de stocks en contrat de dépôt** soit appliqué de manière plus uniforme dans l'UE.

Quatrièmement, la Commission a été invitée à continuer d'étudier la possibilité d'établir un cadre commun de critères recommandés applicable aux documents justificatifs requis afin de demander une **exonération pour une livraison intracommunautaire**.

Le 4 octobre 2017, la Commission a formulé des propositions de modification de la directive TVA et du règlement d'exécution TVA concernant les quatre domaines susmentionnés. Ces modifications considérées ont été adoptées par le Conseil le 4 décembre 2018<sup>2</sup>.

## 1.2. Les actes juridiques pertinents

Les actes juridiques qui introduisent les modifications du système de TVA abordées dans les présentes notes explicatives incluent:

- a) la [directive \(UE\) 2018/1910 du Conseil](#) du 4 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles dans le système de taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres;
- b) le [règlement d'exécution \(UE\) 2018/1912 du Conseil](#) du 4 décembre 2018 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011;

---

<sup>1</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/fr/pdf>.

<sup>2</sup> Les modifications sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

- c) le [règlement \(UE\) 2018/1909 du Conseil](#) du 4 décembre 2018 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne l'échange d'informations aux fins du contrôle de l'application correcte du régime des stocks sous contrat de dépôt.

Toutes les dispositions juridiques pertinentes sont citées à la fin des notes explicatives conformément au libellé applicable depuis le **1<sup>er</sup> janvier 2020**.

Lorsqu'il est fait référence à un article de la directive TVA (directive 2006/112/CE telle que modifiée), la référence est accompagnée du sigle «**DT**». Lorsque le règlement d'exécution TVA [règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 tel que modifié] est mentionné, la référence à ses articles est accompagnée du sigle «**RE**». Dans tous les autres cas, il est précisé à quel acte juridique il est fait référence.

## 2. LE REGIME DES STOCKS SOUS CONTRAT DE DEPOT

### 2.1. Dispositions pertinentes

Les articles de la directive TVA concernant la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt sont les suivants:

- **l'article 17 bis:** (disposition principale) contient les règles de simplification;
- **l'article 243, paragraphe 3:** établit l'obligation de tenir certains registres aux fins du régime des stocks sous contrat de dépôt;
- **l'article 262, paragraphe 2:** prévoit l'obligation de mentionner, dans l'état récapitulatif, le numéro de TVA de l'acquéreur auquel sont destinés les biens, qui ont été transportés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt, et d'indiquer tout changement éventuel concernant les informations fournies.

**L'article 54 bis** du RE prévoit des règles plus détaillées concernant les registres tenus aux fins du régime des stocks sous contrat de dépôt.

### 2.2. Quel est l'effet des dispositions?

Le libellé «régime des stocks sous contrat de dépôt» désigne une situation dans laquelle un assujetti expédie ou transporte des biens vers un stock situé dans un autre État membre, qui sont destinés à un acquéreur dont l'identité et le numéro d'identification TVA sont connus au moment du transport ou de l'expédition et qui a le droit de prélever des biens dans son stock à sa discrétion, auquel cas la propriété des biens est transférée.

En vertu des règles actuelles de l'UE en matière de TVA, une entreprise (un assujetti) qui déplace ses biens d'un État membre vers un stock situé dans un autre État membre est réputée avoir effectué une livraison intracommunautaire exonérée dans l'État membre de départ des biens. Dans le même temps, cette entreprise doit déclarer la TVA sur l'acquisition intracommunautaire de biens dans l'État membre d'arrivée des biens. Dans la pratique, cela signifie qu'une entreprise déplaçant des biens vers un autre État membre doit également se conformer aux obligations en matière de TVA dans l'État membre d'arrivée (immatriculation à la TVA, dépôt d'une déclaration de TVA et comptabilisation de la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire dans cette déclaration).

Lorsque les biens sont transférés d'un État membre vers un stock situé dans un autre État membre pour être livrés à un stade ultérieur à un client, l'entreprise transférant et livrant ultérieurement ces biens, en plus de déclarer une acquisition intracommunautaire de biens, doit normalement déclarer la TVA sur la livraison (intérieure) dans l'État membre où se situe le stock (à moins que le mécanisme d'autoliquidation ne s'applique, généralement en vertu de l'article 194 de la DT).

La simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt, adoptée par le Conseil, supprime, pour les entreprises déplaçant des biens entre deux États membres pour les livrer à un stade ultérieur à un acquéreur destinataire déjà connu, la charge administrative liée à l'obligation de remplir les exigences en matière de TVA dans l'État membre de localisation du stock.

La simplification **ne** couvre **pas** la situation dans laquelle une entreprise transfère des biens d'un État membre à destination d'un autre État membre sans connaître encore l'acquéreur destinataire des biens dans ce dernier État membre.

La solution adoptée établit que:

- aucune livraison intracommunautaire et aucune acquisition intracommunautaire n'ont lieu au moment de l'expédition ou du transport des biens vers le stock situé dans un autre État membre;
- une livraison intracommunautaire exonérée dans l'État membre de départ et une acquisition intracommunautaire imposée dans l'État membre où se situe le stock n'ont lieu qu'à un stade ultérieur lorsque l'acquéreur prend possession des biens.

Pour pouvoir appliquer cette simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt, certaines conditions doivent être remplies:

- le fournisseur<sup>3</sup> comme l'acquéreur destinataire des biens ont la qualité d'assujetti;
- le fournisseur n'a pas établi le siège de son activité économique ou ne dispose pas d'un établissement stable dans l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés;
- le fournisseur consigne l'expédition/le transport des biens dans un registre;
- les biens sont transportés d'un État membre vers un autre État membre pour y être livrés, à un stade ultérieur et après leur arrivée, à un acquéreur destinataire des biens;
- le fournisseur mentionne le numéro d'identification TVA de l'acquéreur destinataire des biens dans son état récapitulatif (uniquement cette information, et non la valeur des biens) déposé pour la période au cours de laquelle le transport des biens a lieu;
- l'acquéreur destinataire des biens est identifié à la TVA dans l'État membre à destination duquel les biens sont transférés;
- l'identité et le numéro d'identification TVA de l'acquéreur destinataire des biens sont connus du fournisseur au moment du départ de l'expédition ou du transport;
- les biens sont transportés d'un État membre vers un autre État membre, ce qui exclut de la simplification les importations, les exportations et les livraisons au sein d'un seul État membre.

À noter qu'il existe également des obligations dont le non-respect ne signifie pas que la simplification ne peut pas (ou ne peut plus) être appliquée (bien que des sanctions nationales puissent être infligées). C'est par exemple le cas en ce qui concerne l'obligation pour l'acquéreur destinataire des biens d'indiquer dans le registre qu'il tient la description et la quantité des biens qui lui sont destinés [article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, point b), du RE].

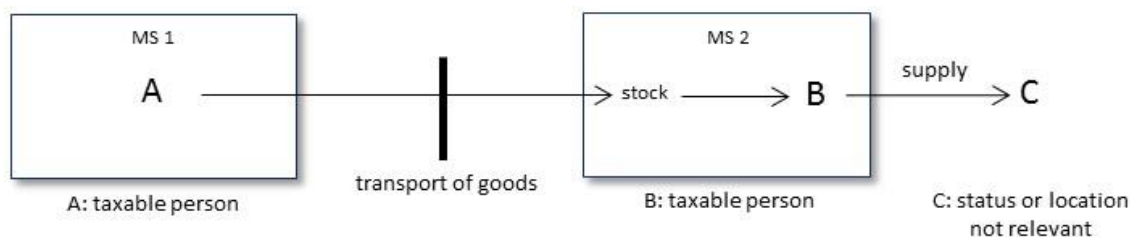
### 2.3. Différents scénarios – exemples

Dans tous les exemples suivants, il est entendu que l'entreprise A, qui transfère des biens de l'État membre 1 vers l'État membre 2, est établie dans l'État membre 1. Il convient de souligner que, même si cela constituera la situation normale, il ne s'agit pas en soi d'une condition à l'application de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de

<sup>3</sup> Le terme «fournisseur» désigne ici l'assujetti qui expédie ou transporte les biens lui-même ou par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte, conformément à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point a), de la DT. Ce même terme est utilisé dans le même sens à d'autres occasions dans les présentes notes explicatives dans les sections relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt.

dépôt. À l'inverse, la simplification ne s'applique qu'à condition que A n'ait pas établi le siège de son activité ni ne dispose pas d'un établissement stable dans l'État membre 2.

### 2.3.1. Cas général relevant de la simplification



#### Situation:

- L'entreprise A, établie dans l'État membre 1 (et non dans l'État membre 2), transporte des biens en janvier sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers l'État membre 2. Ces biens sont destinés à l'entreprise B qui est identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2.
- En septembre de la même année, B prend possession des biens ou d'une partie d'entre eux.
- B pourrait utiliser les biens dans son processus de production ou les vendre ultérieurement à C, par exemple, (situation illustrée dans le graphique). Le statut de C (assujetti ou particulier) et son lieu d'établissement/de résidence ne sont pas pertinents en soi pour l'application des règles relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt.

#### Traitement TVA du stock sous contrat de dépôt:

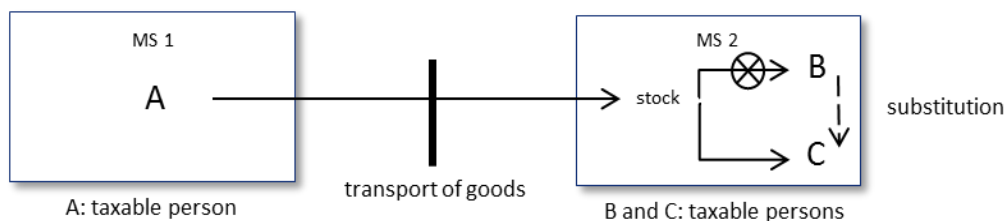
- En janvier, A doit indiquer le transport des biens dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d) et article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE].
- Dans son état récapitulatif, A doit mentionner le numéro de TVA de B, puisqu'il s'agit de la personne à qui les biens ont été envoyés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d) et article 262, paragraphe 2, de la DT].
- En janvier, l'acquéreur destinataire des biens doit indiquer, dans le registre qu'il tient, l'arrivée des biens dans le stock [article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE]. Dans le cas où l'acquéreur destinataire des biens ne serait pas l'entrepoteur, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, la date d'arrivée ne doit pas être inscrite dans le registre dudit acquéreur. Il convient que les autorités fiscales constatent ensuite que cette date est indiquée dans le registre tenu par l'entrepoteur tiers (à des fins fiscales ou commerciales, voir la section 2.5.19). En septembre, A est réputée avoir effectué une livraison intracommunautaire exonérée dans l'État membre 1 et B une acquisition intracommunautaire dans l'État membre 2 (article 17 *bis*, paragraphe 3, de la DT).
- La TVA deviendra exigible au plus tard le 15 octobre (articles 67 et 69 de la DT).
- A devra déclarer la livraison intracommunautaire dans sa déclaration de TVA et inclure l'opération dans son état récapitulatif en indiquant B comme l'acquéreur des biens, ainsi que la base d'imposition de cette livraison intracommunautaire.

- B devra déclarer la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire au moyen de sa déclaration de TVA.
- A devra indiquer les informations nécessaires dans le registre tenu par celle-ci afin de le maintenir à jour [article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 bis, paragraphe 1, point f), du RE].
- B devra indiquer les biens dont elle a fait l'acquisition dans le registre tenu par celle-ci au moment où elle en prend possession [article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 bis, paragraphe 2, point d), du RE].

### Autres observations

- La livraison de B à C des biens prélevés dans le stock est régie par sa propre réglementation (livraison «intérieure» dans l'État membre 2, livraison intracommunautaire, exportation) et ne relève pas du champ d'application de la mesure de simplification relative aux stocks sous contrat de dépôt.

### 2.3.2. Remplacement du client



### Situation:

- L'entreprise A, établie dans l'État membre 1 (et non dans l'État membre 2), transporte des biens en janvier sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers l'État membre 2. Ces biens sont destinés à l'entreprise B qui est identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2.
- En septembre de la même année, le contrat de dépôt entre A et B est modifié (voire, résilié). Cependant, les biens qui n'ont pas déjà été vendus à B restent dans l'État membre 2. Dans le même temps, A conclut un régime de stocks sous contrat de dépôt avec l'entreprise C, également identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2<sup>4</sup>. Les biens peuvent être transportés vers un autre lieu de stockage dans l'État membre 2 ou peuvent rester physiquement dans le même lieu de stockage, de sorte que seuls les régimes contractuels entre A-B et A-C changeraient.

<sup>4</sup> Ce contrat pourrait, par exemple, également concerner les biens se trouvant toujours dans l'État membre 1. Toutefois, ces biens ne relèveront pas des règles en matière de «remplacement», mais des dispositions générales du régime des stocks sous contrat de dépôt.

### Traitement TVA du stock sous contrat de dépôt:

- En janvier, A doit indiquer le transport des biens dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d) et article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE].
- Dans son état récapitulatif, A doit mentionner le numéro de TVA de B, puisqu'il s'agit de la personne à qui les biens ont été envoyés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d) et article 262, paragraphe 2, de la DT].
- En janvier, l'acquéreur destinataire des biens doit indiquer, dans le registre qu'il tient, l'arrivée des biens dans le stock [article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE]. Dans le cas où l'acquéreur destinataire des biens ne serait pas l'entrepositaire, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, la date d'arrivée des biens ne doit pas être inscrite dans le registre dudit acquéreur. Il convient que les autorités fiscales constatent ensuite que cette date est indiquée dans le registre tenu par l'entrepositaire tiers (à des fins fiscales ou commerciales, voir la section 2.5.19).
- Pour ce qui est des biens dont B a pris possession avant la modification ou la résiliation du contrat de dépôt, les règles énoncées dans la section 2.3.1 ci-dessus s'appliquent.
- En septembre, lorsque le contrat de dépôt est modifié/résilié, il n'existe pas de livraison intracommunautaire ni d'acquisition intracommunautaire dans la relation entre A et B concernant la partie des biens dont B n'a pas pris possession avant la modification du contrat.
- En ce qui concerne le remplacement de B par C, aucune «livraison intracommunautaire de biens au sens de l'article 17 de la DT» effectuée par A n'est réputée avoir lieu dans l'État membre 1, ni aucune «acquisition intracommunautaire de biens au sens de l'article 21 de la DT» effectuée par A n'est réputée avoir lieu dans l'État membre 2, pour autant que deux conditions soient remplies (article 17 *bis*, paragraphe 6 de la DT):
  - 1] les conditions générales de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt s'appliquent [article 17 *bis*, paragraphe 6, point a), de la DT]. Cela implique, entre autres, que C, en vertu d'un accord existant avec A, a le droit de prendre possession des biens. Bien que cela ne soit pas précisé dans la directive TVA, le «remplacement» suppose que B ne soit contractuellement plus en mesure de prendre possession des biens et que, à cette fin, les accords nécessaires aient été conclus avec A. En outre, C doit être un assujetti identifié dans l'État membre 2 et A doit mentionner le numéro d'identification TVA de C dans l'état récapitulatif de la période au cours de laquelle le remplacement a lieu<sup>5</sup>;
  - 2] A inscrit le remplacement de B par C dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 6, point b) et article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, point e), du RE].
- Le remplacement aura une incidence sur les registres concernés, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 1, point e) et paragraphe 2, points a), b) et c), du RE.

---

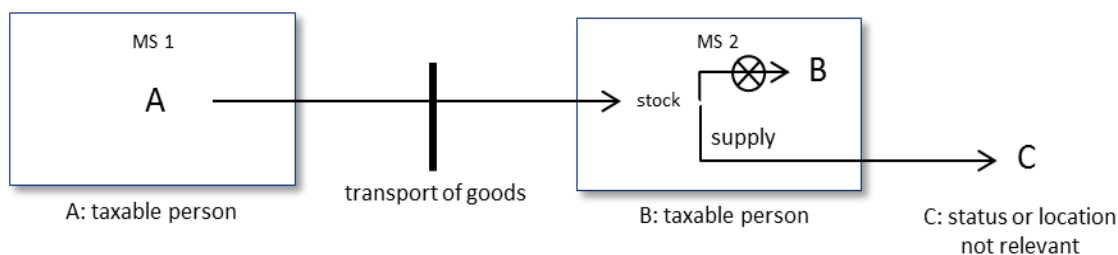
<sup>5</sup> Le numéro de TVA du précédent destinataire (B dans l'exemple) et le numéro de TVA du nouveau destinataire (C dans l'exemple) doivent tous deux être mentionnés.



## Autres observations

- Pour ce qui est de la situation décrite ci-dessus, il est nécessaire que le remplacement (B étant remplacé par C) ait lieu avant que les biens soient retirés par C (c'est-à-dire, livrés à C).
- Il est également nécessaire que, au moment où le régime des stocks sous contrat de dépôt avec B cesse d'exister, A ait déjà identifié l'acquéreur destinataire des biens C qui remplace B et ait conclu un contrat avec celui-ci (en ce qui concerne le moment auquel le contrat avec C devrait être conclu, voir la section 2.5.12).
- La période de douze mois visée à l'article 17 bis, paragraphe 4, de la DT (voir également la section 2.3.5) ne recommence pas à courir au moment du remplacement. La période débute au moment de l'arrivée initiale des biens dans l'État membre vers lequel ils ont été expédiés ou transportés. Ce délai est le seul applicable et n'a pas été prolongé par la disposition relative au remplacement (article 17 bis, paragraphe 6, de la DT) ou par toute autre disposition. De plus, la règle qui devrait s'appliquer si les conditions de remplacement n'étaient pas réunies (article 17 bis, paragraphe 7, de la DT) mentionne explicitement le «délai visé au paragraphe 4» (à savoir, l'article 17 bis, paragraphe 4, de la DT), ce qui réaffirme qu'il s'agit de la seule période applicable. Cet aspect est de nouveau confirmé par le fait que le registre tenu par le fournisseur doit contenir une référence au numéro d'identification TVA de la personne remplaçant l'acquéreur initial destinataire des biens, tandis qu'aucune référence à la date du remplacement lui-même n'est prévue dans la disposition pertinente [article 54 bis, paragraphe 1, point e), du RE].
- Lorsque les conditions permettant le remplacement ne sont pas remplies et que A (dans l'exemple) livre de toute façon à C les biens prélevés dans le stock, on se retrouve dans la situation décrite à la section 2.3.3 (livraison à une autre personne).

### 2.3.3. Livraison à une autre personne



#### Situation:

- L'entreprise A, établie dans l'État membre 1 (et non dans l'État membre 2), transporte des biens en janvier sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers l'État membre 2. Ces biens sont destinés à l'entreprise B qui est identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2.
- En septembre, A livre les biens à l'entreprise C (par exemple, car C accepte de payer un prix supérieur) et, en conséquence, met fin au contrat de dépôt avec B. Il est également possible dans l'exemple que A et B conservent le contrat de dépôt pour des (types de) biens autres que ceux livrés à C.

- Les biens sont déplacés directement vers C qui n'a pas été désigné comme un acquéreur destinataire des biens au moment où ceux-ci ont été initialement déplacés vers l'État membre 1 et qui n'a pas remplacé l'acquéreur initial destinataire des biens conformément à l'article 17 *bis*, paragraphe 6, de la DT.

#### Traitement TVA du stock sous contrat de dépôt:

- En janvier, A doit indiquer le transport des biens dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d) et article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE].
- Dans son état récapitulatif, A doit mentionner le numéro d'identification TVA de B, puisqu'il s'agit de la personne à qui les biens ont été envoyés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 262, paragraphe 2, de la DT].
- En janvier, l'acquéreur destinataire des biens doit indiquer, dans le registre qu'il tient, l'arrivée des biens dans le stock [article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE]. Dans le cas où l'acquéreur destinataire des biens ne serait pas l'entrepoteur, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, la date d'arrivée des biens ne doit pas être inscrite dans le registre dudit acquéreur. Il convient que les autorités fiscales constatent ensuite que cette date est indiquée dans le registre tenu par l'entrepoteur tiers (à des fins fiscales ou commerciales, voir la section 2.5.19).
- Pour ce qui est des biens dont B a pris possession avant la modification ou la résiliation du contrat de dépôt, les règles énoncées à la section 2.3.1 ci-dessus s'appliquent.
- En septembre, lorsque les biens concernés sont vendus à C et que, en conséquence, le contrat de dépôt entre A et B est modifié/résilié, il n'existe pas de livraison intracommunautaire ni d'acquisition intracommunautaire dans la relation entre A et B concernant la partie des biens dont B n'a pas pris possession. Si nécessaire, B (ou l'entrepoteur, dans la situation et les cas visés à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, voir la section 2.5.19) devra adapter le registre tenu par celle-ci en ce qui concerne les biens livrés à C [article 54 *bis*, paragraphe 2, points b) et e), du RE].
- De plus, en septembre, les conditions relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt cessent d'être remplies pour les biens mentionnés dans le point précédent. Étant donné que A et C ont conclu une vente de biens et non un contrat de dépôt, les dispositions relatives au remplacement prévues dans la section 2.3.2 ne s'appliquent pas en ce qui concerne les biens livrés à C. Par conséquent, un transfert de biens au sens de l'article 17, de la DT est réputé avoir lieu de l'État membre 1 vers l'État membre 2 pour les biens livrés à C. Puisque les conditions cessent d'être remplies pour ces biens, un transfert est réputé avoir lieu immédiatement avant la livraison à C (article 17 *bis*, paragraphe 7, deuxième alinéa, de la DT).
- La notion de «immédiatement avant», même si elle n'est pas expliquée clairement dans la directive TVA, doit être considérée, dans le cadre du fonctionnement global du système, comme ayant lieu le même jour que celui de la livraison effectuée par A à C.
- En ce qui concerne les biens vendus à C, A est réputée effectuer une livraison intracommunautaire exonérée dans l'État membre 1 et une acquisition

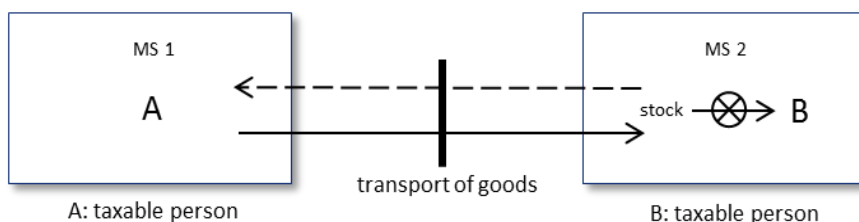
intracommunautaire dans l'État membre 2 (comme indiqué ci-dessus, d'autres biens peuvent rester sous le couvert du contrat de dépôt conclu entre A et B). Le fait générateur intervient en septembre et l'exigibilité au plus tard le 15 octobre. Afin de déclarer son acquisition intracommunautaire dans l'État membre 2, A devra être identifiée à la TVA dans cet État membre.

- A devra déclarer la livraison intracommunautaire dans sa déclaration de TVA dans l'État membre 1 et consigner l'opération dans son état récapitulatif en indiquant sa propre entreprise sous son numéro d'identification TVA dans l'État membre 2, ainsi que la base d'imposition (article 76, de la DT).
- A devra également déclarer la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire au moyen de sa déclaration de TVA dans l'État membre 2.
- A devra indiquer les informations nécessaires dans le registre tenu par celle-ci afin de le maintenir à jour [article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, point g), du RE].

#### Autres observations

- La livraison de A à C est régie par sa propre réglementation (livraison «intérieure» dans l'État membre 2, livraison intracommunautaire, exportation) et ne relève pas du champ d'application de la mesure de simplification relative aux stocks sous contrat de dépôt.

#### 2.3.4. Renvoi des biens



#### Situation:

- L'entreprise A, établie dans l'État membre 1 (et non dans l'État membre 2), transporte des biens en janvier sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers l'État membre 2. Ces biens sont destinés à l'entreprise B qui est identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2.
- En septembre de la même année, il est convenu que A récupérera les biens restants qui n'auront pas été vendus ou utilisés par B et les renverra de l'État membre 2 vers l'État membre 1.

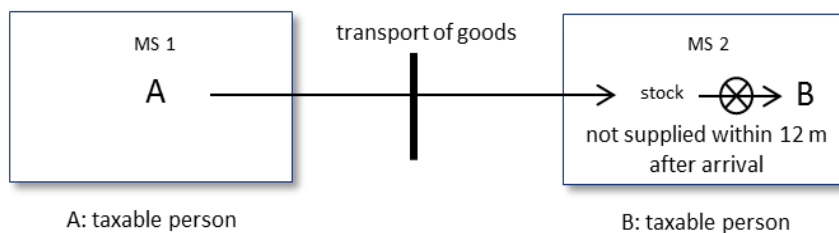
## Traitement TVA du stock sous contrat de dépôt

- En janvier, A doit indiquer le transport des biens dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE].
- Dans son état récapitulatif, A doit mentionner le numéro d'identification TVA de B, puisqu'il s'agit de la personne à qui les biens ont été envoyés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 262, paragraphe 2, de la DT].
- En janvier, l'acquéreur destinataire des biens doit indiquer, dans le registre qu'il tient l'arrivée des biens dans le stock [article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE]. Dans le cas où l'acquéreur destinataire des biens ne serait pas l'entrepoteur, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, la date d'arrivée des biens ne doit pas être inscrite dans le registre dudit acquéreur. Il convient que les autorités fiscales constatent ensuite que cette date est indiquée dans le registre tenu par l'entrepoteur tiers (à des fins fiscales ou commerciales, voir la section 2.5.19).
- Pour ce qui est des biens dont B a effectivement pris possession, les règles énoncées à la section 2.3.1 ci-dessus s'appliquent.
- En ce qui concerne les biens dont B n'a pas pris possession, il n'existe pas de livraison intracommunautaire ni d'acquisition intracommunautaire dans la relation entre A et B.
- Pour ce qui est des biens renvoyés, aucune opération assimilée à une livraison intracommunautaire au sens de l'article 17, de la DT n'est effectuée par A dans l'État membre 1, et aucune livraison intracommunautaire au sens de l'article 17 de la DT n'est effectuée par A dans l'État membre 2, si A inscrit le renvoi des biens dans le registre tenu par celle-ci conformément à l'article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et à l'article 54 *bis*, paragraphe 1, point h), du RE [article 17 *bis*, paragraphe 5, point b), de la DT].
- En outre, A devra mentionner le numéro d'identification TVA de B dans son état récapitulatif accompagné d'une «mention» indiquant que les biens ont été renvoyés (article 262, paragraphe 2, de la DT, car il s'agit d'un «changement concernant les informations fournies»<sup>6</sup>). Il convient de noter que, dans le cas du renvoi des biens, ladite mention figurant dans l'état récapitulatif n'est pas considérée comme une condition de fond pour le maintien de la simplification (voir également la section 2.5.6).
- L'acquéreur destinataire des biens (ou l'entrepoteur, dans la situation visée à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE) devra adapter le registre qu'il tient [article 54 *bis*, paragraphe 2, point e), du RE].

---

<sup>6</sup> Voir également la section 2.5.22.

### 2.3.5. Dépassement de la période de douze mois



#### Situation:

- L'entreprise A, établie dans l'État membre 1 (et non dans l'État membre 2) transporte des biens le 5 janvier de l'année N sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers l'État membre 2. Les biens arrivent dans l'État membre 2 le même jour. Ces biens sont destinés à l'entreprise B qui est identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2.
- Un an plus tard (année N + 1), les biens ou une partie d'entre eux n'ont pas encore été livrés à B, mais ils se trouvent toujours sur le territoire de l'État membre 2<sup>7</sup>.

#### Traitement TVA du stock sous contrat de dépôt

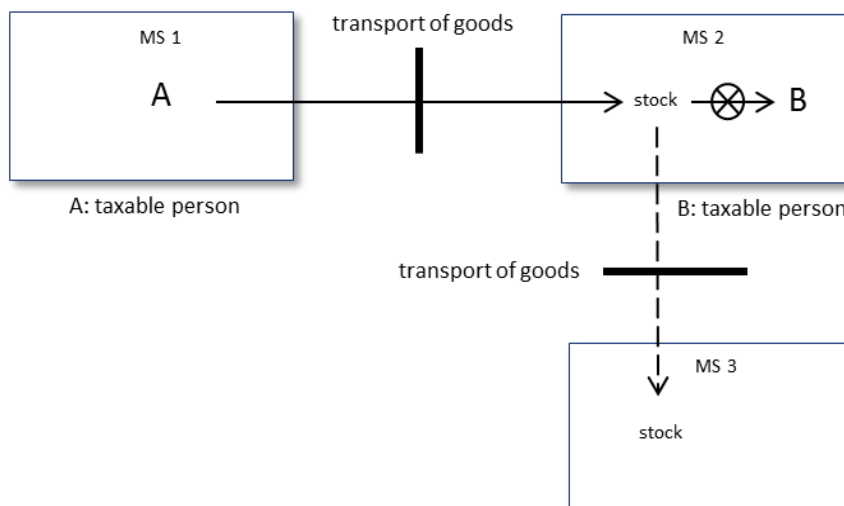
- A doit indiquer le transport des biens effectué le 5 janvier de l'année N dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 243, paragraphe 3, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE].
- Dans son état récapitulatif, A doit mentionner le numéro d'identification TVA de B, puisqu'il s'agit de la personne à qui les biens ont été envoyés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 262, paragraphe 2, de la DT].
- L'acquéreur destinataire des biens doit indiquer, dans le registre qu'il tient, l'arrivée des biens le 5 janvier de l'année N dans le stock (article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE). Dans le cas où l'acquéreur destinataire des biens ne serait pas l'entrepositaire, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, la date d'arrivée des biens ne doit pas être inscrite dans le registre dudit acquéreur. Il convient que les autorités fiscales constatent ensuite que cette date est indiquée dans le registre tenu par l'entrepositaire tiers (à des fins fiscales ou commerciales, voir la section 2.5.19).
- En ce qui concerne les biens dont B n'a pas pris possession avant la fin de la période de douze mois, les règles énoncées à la section 2.3.1 ci-dessus s'appliquent.
- À la fin du 6 janvier de l'année N + 1 (pour le calcul correct de la période de douze mois, voir les sections 2.5.16 et 2.5.17), B n'a pas pris possession des biens ou d'une partie d'entre eux. Pour ces biens restants, il n'existe pas de livraison

<sup>7</sup> En ce qui concerne le délai de douze mois, voir les sections 2.5.16 et 2.5.17.

intracommunautaire ni d'acquisition intracommunautaire dans la relation entre A et B.

- À partir du 7 janvier de l'année N + 1, le jour suivant l'expiration de la période de douze mois, les conditions relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt ne sont plus d'être remplies et un transfert au sens de l'article 17 de la DT des biens restants effectué par A est réputé avoir lieu de l'État membre 1 à destination de l'État membre 2 (article 17 *bis*, paragraphe 4, de la DT).
- A est réputée effectuer une livraison intracommunautaire exonérée en vertu de l'article 17 de la DT dans l'État membre 1 et une acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 21 de la DT dans l'État membre 2. Le fait générateur intervient le 7 janvier de l'année N + 1 et l'exigibilité au plus tard le 15 février de l'année N + 1 (articles 67 et 69 de la DT). Afin de déclarer son acquisition intracommunautaire dans l'État membre 2, A devra être identifiée à la TVA dans cet État membre.
- A devra déclarer l'opération assimilée à une livraison intracommunautaire dans sa déclaration de TVA dans l'État membre 1 et consigner l'opération dans son état récapitulatif en indiquant sa propre entreprise sous son numéro d'identification TVA dans l'État membre 2, ainsi que la base d'imposition de cette livraison (article 76 de la DT).
- A devra déclarer la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire au moyen de sa déclaration de TVA dans l'État membre 2.
- Les registres de A et de l'acquéreur destinataire des biens devront indiquer clairement la situation des biens pour lesquels la période de douze mois a été dépassée [article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, point c) et paragraphe 2, point c), du RE].

### 2.3.6. Biens envoyés vers un autre État membre



#### Situation:

- L'entreprise A, établie dans l'État membre 1 (et non dans l'État membre 2), transporte des biens en janvier sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers

l'État membre 2. Ces biens sont destinés à l'entreprise B qui est identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2.

- En septembre de la même année, A récupère les biens (ou une partie de ceux-ci) qui n'ont pas été livrés à B dans le stock, mais elle ne les renvoie pas vers l'État membre 1. Au lieu de quoi, les biens sont transportés vers l'État membre 3 où ils sont stockés pour le compte de A (situation illustrée dans le graphique).
- Cette situation diffère de la situation dans laquelle les biens restants sont transportés dans le cadre d'une vente à C, une entreprise établie dans l'État membre 3 (situation traitée dans la section 2.3.3. ci-dessus).

#### Traitement TVA du stock sous contrat de dépôt

- En janvier, A doit indiquer le transport des biens dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE].
- Dans son état récapitulatif, A doit mentionner le numéro d'identification TVA de B, puisqu'il s'agit de la personne à qui les biens ont été envoyés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt (article 17 *bis*, paragraphe 2, et article 262, paragraphe 2, de la DT).
- En janvier, l'acquéreur destinataire des biens doit indiquer, dans le registre qu'il tient, l'arrivée des biens dans le stock [article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE]. Dans le cas où l'acquéreur destinataire des biens ne serait pas l'entrepositaire, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, la date d'arrivée des biens ne doit pas être inscrite dans le registre dudit acquéreur. Il convient que les autorités fiscales constatent ensuite que cette date est indiquée dans le registre tenu par l'entrepositaire tiers (à des fins fiscales ou commerciales, voir la section 2.5.19).
- Pour ce qui est des biens dont B a effectivement pris possession, les règles énoncées à la section 2.3.1 ci-dessus s'appliquent.
- En septembre, lorsque les biens restants sont transportés vers l'État membre 3, les conditions relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt concernant le transport des biens de l'État membre 1 vers l'État membre 2, cessent d'être remplies. Par conséquent, un transfert de biens au sens de l'article 17 de la DT de l'État membre 1 à destination de l'État membre 2 aura lieu. Les conditions cessent d'être remplies et le transfert est donc réputé avoir lieu immédiatement avant le début de l'expédition ou du transport vers l'État membre 3 (article 17 *bis*, paragraphe 7, troisième alinéa, de la DT).
- La notion de «immédiatement avant», même si elle n'est pas expliquée clairement dans la directive TVA, doit être considérée, dans le cadre du fonctionnement global du système, comme ayant lieu le même jour que celui du début de l'expédition ou du transport vers l'État membre 3.
- A est réputée effectuer une livraison intracommunautaire exonérée dans l'État membre 1 (article 17 de la DT) et une acquisition intracommunautaire dans l'État membre 2 (article 21 de la DT) des biens restants. Le fait générateur intervient en septembre et l'exigibilité au plus tard le 15 octobre (articles 67 et 69 de la DT). Afin de déclarer son acquisition intracommunautaire dans l'État membre 2, A devra être identifiée à la TVA dans cet État membre.
- A devra déclarer la livraison dans sa déclaration de TVA dans l'État membre 1 et consigner l'opération dans son état récapitulatif en indiquant sa propre entreprise

sous son numéro d'identification TVA dans l'État membre 2, ainsi que la base d'imposition de la livraison (article 76 de la DT).

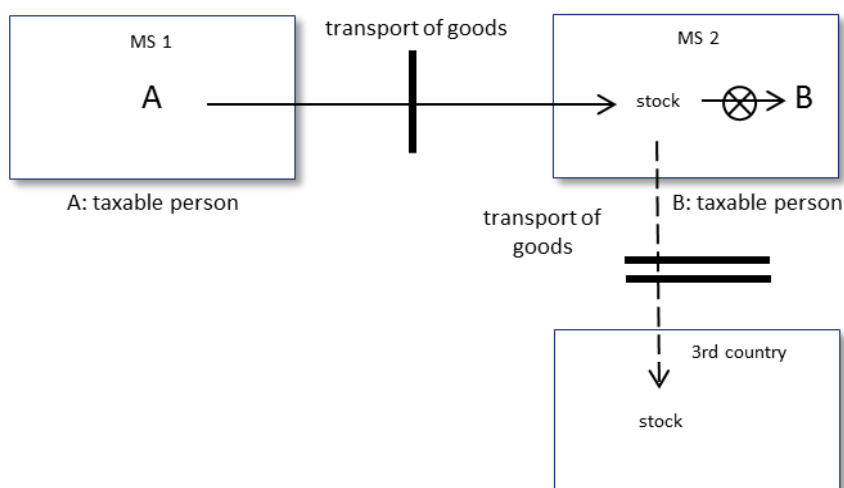
- A devra déclarer la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire au moyen de sa déclaration de TVA dans l'État membre 2.
- De plus, A devra indiquer les informations nécessaires dans le registre tenu par celle-ci afin de le maintenir à jour [article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, point g), du RE]. B (ou l'entrepositaire, dans la situation visée à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE – voir la section 2.5.19) devra aussi mettre à jour son registre [article 54 *bis*, paragraphe 2, point e), du RE].

#### Autres observations

- A effectue un autre transfert de l'État membre 2 à destination de l'État membre 3 lié au transport des biens vers l'État membre 3 en septembre. Par conséquent, A est réputée effectuer une livraison intracommunautaire exonérée en vertu de l'article 17 de la DT dans l'État membre 2 et une acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 21 de la DT dans l'État membre 3. Pour le dernier fait générateur, A devra être identifiée à la TVA dans l'État membre 3. Les déclarations de TVA et les états récapitulatifs sont régis par les règles normales et ne sont pas, en soi, liés aux règles pour la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt.
- Ce deuxième transport des biens de l'État membre 2 vers l'État membre 3 peut relever des règles relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt, pour autant que toutes les conditions nécessaires soient réunies. A devrait cependant ne pas être établie dans l'État membre 3; un accord devrait être conclu avec un acquéreur destinataire des biens qui aurait l'obligation d'être identifié dans l'État membre 3; A devrait inscrire le transport dans le registre tenu par celle-ci et devrait également mentionner le nouvel acquéreur destinataire des biens dans l'état récapitulatif déposé dans l'État membre 2. Toute nouvelle situation de ce type devra faire l'objet d'une appréciation complètement distincte.
- En cas de vente directe des biens à C (en dehors du régime des stocks sous contrat de dépôt) dans l'État membre 3, la livraison intracommunautaire dans l'État membre 2 et l'acquisition intracommunautaire dans l'État membre 3 sont régies par les règles normales et ne sont toujours pas liées aux règles pour la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt (voir également la section 2.3.3.).



### 2.3.7. Bien exportés



#### Situation:

- L'entreprise A, établie dans l'État membre 1 (et non dans l'État membre 2), transporte des biens en janvier sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers l'État membre 2. Ces biens sont destinés à l'entreprise B qui est identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2.
- En septembre de la même année, A exporte les biens qui n'ont pas été livrés à B aux fins de nouvelles activités en dehors de l'Union européenne.

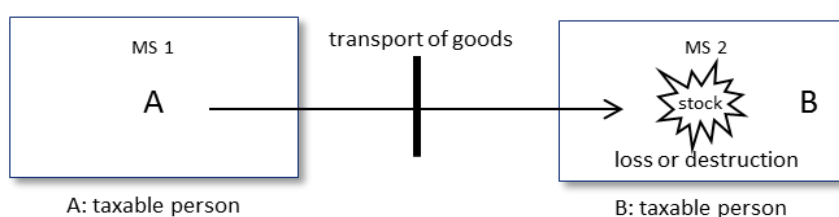
#### Traitement TVA du stock sous contrat de dépôt

- En janvier, A doit indiquer le transport des biens dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE].
- Dans son état récapitulatif, A doit mentionner le numéro d'identification TVA de B, puisqu'il s'agit de la personne à qui les biens ont été envoyés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 262, paragraphe 2, de la DT].
- En janvier, l'acquéreur destinataire des biens doit indiquer, dans le registre qu'il tient, l'arrivée des biens dans le stock (article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE). Dans le cas où l'acquéreur destinataire des biens ne serait pas l'entrepositaire, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, la date d'arrivée des biens ne doit pas être inscrite dans le registre dudit acquéreur. Il convient que les autorités fiscales constatent ensuite que cette date est indiquée dans le registre tenu par l'entrepositaire tiers (à des fins fiscales ou commerciales, voir la section 2.5.19).
- Pour ce qui est des biens dont B a effectivement pris possession, les règles énoncées à la section 2.3.1 ci-dessus s'appliquent.
- En septembre, lorsque les biens restants sont transportés en dehors de l'Union européenne, les conditions relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt cessent d'être remplies. Par conséquent, un transfert au sens de l'article 17 de la

DT des biens restants aura lieu de l'État membre 1 à destination de l'État membre 2. Étant donné que les conditions cessent d'être remplies en cas d'exportation, le transfert est réputé avoir lieu immédiatement avant l'expédition ou le transport vers un pays tiers (article 17 *bis*, paragraphe 7, troisième alinéa, de la DT).

- La notion de «immédiatement avant», même si elle n'est pas expliquée clairement dans la directive TVA, doit être considérée, dans le cadre du fonctionnement global du système, comme ayant lieu le même jour que celui du début de l'expédition ou du transport.
- A est réputée effectuer une livraison intracommunautaire exonérée en vertu de l'article 17 de la DT dans l'État membre 1 et une acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 21 de la DT dans l'État membre 2. Le fait générateur intervient en septembre et l'exigibilité au plus tard le 15 octobre (articles 67 et 69 de la DT). Afin de déclarer son acquisition intracommunautaire dans l'État membre 2, A devra être identifiée à la TVA dans cet État membre.
- A devra déclarer la livraison intracommunautaire dans sa déclaration de TVA dans l'État membre 1 et consigner l'opération dans son état récapitulatif en indiquant sa propre entreprise sous son numéro d'identification TVA dans l'État membre 2, ainsi que la base d'imposition de la livraison (article 76 de la DT).
- A devra déclarer la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire au moyen de sa déclaration de TVA dans l'État membre 2.
- A devra indiquer les informations nécessaires dans le registre tenu par celle-ci afin de le maintenir à jour [article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, point g), du RE]. B (ou l'entrepositaire, dans la situation visée à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE – voir la section 2.5.19) devra aussi mettre à jour son registre [article 54 *bis*, paragraphe 2, point e), du RE].

### 2.3.8. Destruction ou perte des biens



#### Situation:

- L'entreprise A, établie dans l'État membre 1 (et non dans l'État membre 2), transporte des biens en janvier sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers l'État membre 2. Ces biens sont destinés à l'entreprise B qui est identifiée (établie ou non) dans l'État membre 2.
- En septembre de la même année, et avant que B prenne possession de l'ensemble des biens reçus, la partie restante des biens est détruite dans un incendie.

### Traitement TVA du stock sous contrat de dépôt:

- En janvier, A doit indiquer le transport des biens dans le registre tenu par celle-ci [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE].
- Dans son état récapitulatif, A doit mentionner le numéro d'identification TVA de B, puisqu'il s'agit de la personne à qui les biens ont été envoyés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt [article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), et article 262, paragraphe 2, de la DT].
- En janvier, l'acquéreur destinataire des biens doit indiquer, dans le registre qu'il tient, l'arrivée des biens dans le stock (article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE). Dans le cas où l'acquéreur destinataire des biens ne serait pas l'entrepositaire, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, la date d'arrivée des biens ne doit pas être inscrite dans le registre dudit acquéreur. Il convient que les autorités fiscales constatent ensuite que cette date est indiquée dans le registre tenu par l'entrepositaire tiers (à des fins fiscales ou commerciales, voir la section 2.5.19).
- Pour ce qui est des biens dont B a effectivement pris possession, les règles énoncées à la section 2.3.1 ci-dessus s'appliquent.
- En septembre, lorsque les biens restants sont détruits, les conditions relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt, en ce qui concerne ces biens, cessent d'être remplies. Par conséquent, un transfert de biens au sens de l'article 17 de la DT est réputé avoir lieu de l'État membre 1 à destination de l'État membre 2. Puisque les conditions applicables à la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt cessent d'être remplies, le transfert est réputé avoir lieu à la date à laquelle les biens ont été effectivement détruits ou, si cette date est impossible à déterminer, à la date à laquelle il a été constaté que les biens étaient détruits (article 17 *bis*, paragraphe 7, quatrième alinéa, de la DT).
- A est réputée effectuer une livraison intracommunautaire exonérée en vertu de l'article 17 de la DT dans l'État membre 1 et une acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 21 de la DT dans l'État membre 2 des biens détruits.
- Le fait générateur intervient en septembre et l'exigibilité au plus tard le 15 octobre (articles 67 et 69 de la DT). Afin de déclarer son acquisition intracommunautaire dans l'État membre 2, A devra être identifiée à la TVA dans cet État membre.
- A devra déclarer la livraison intracommunautaire dans sa déclaration de TVA dans l'État membre 1 et consigner l'opération dans son état récapitulatif en indiquant sa propre entreprise sous son numéro d'identification TVA dans l'État membre 2. La base d'imposition est le prix d'achat ou, à défaut de ce prix, le prix de revient des biens (article 76 de la DT).
- A devra déclarer la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire au moyen de sa déclaration de TVA dans l'État membre 2. L'article 185, paragraphe 2, de la DT s'appliquera et aucune exclusion ou limitation du droit de déduire la TVA sur l'acquisition intracommunautaire ne résultera de la destruction des biens, pour autant que cette destruction soit «dûment prouvée ou confirmée».
- A devra indiquer les informations nécessaires dans le registre tenu par celle-ci afin de le maintenir à jour [article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 1, point g), du RE]. B (ou l'entrepositaire, dans la situation visée à l'article 54 *bis*, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE, voir la section 2.5.19) devra aussi mettre à jour son registre [article 54 *bis*, paragraphe 2, point f), du RE].

## 2.4. Simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt et règles nationales en matière de TVA

La mesure de simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt prévue à l'article 17 *bis* de la DT entre en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020 et doit être appliquée par l'ensemble des États membres. Cela signifie que tout autre régime national possible concernant des stocks sous contrat de dépôt qui s'écarte des articles 17 et 17 *bis* de la DT n'est pas conforme au droit de l'Union. Les États membres ne peuvent pas appliquer des règles nationales divergentes de ce type en ce qui concerne les stocks sous contrat de dépôt, même si ces règles nationales sont plus larges ou plus souples pour les entreprises que celles prévues dans les articles 17 et 17 *bis* de la DT.

## 2.5. Questions détaillées découlant de ces dispositions

### 2.5.1. Lignes directrices arrêtées par le comité de la TVA

#### **Lignes directrices découlant de la 113<sup>e</sup> réunion du comité de la TVA du 3 juin 2019**

### 3. NOUVELLE LÉGISLATION – QUESTIONS RELATIVES À LA MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS DE L'UE EN MATIÈRE DE TVA ADOPTÉES RÉCEMMENT

3.1 Origine: Commission

Références: article 17 *bis*, article 36 *bis*, article 138, paragraphes 1 et 1 *bis*, article 243, paragraphe 3, et article 262, paragraphe 2, de la directive TVA

Articles 45 *bis* et 54 *bis* du règlement d'exécution TVA

Objet: mise en œuvre du paquet relatif aux solutions rapides: directive (UE) 2018/1910 du Conseil et règlement d'exécution (UE) 2018/1912 du Conseil

[\(Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Document de travail n° 968\)](#)

#### **[Document B taxud.c.1\(2019\)7898019 – Document de travail n° 973](#)**

*Stocks sous contrat de dépôt: modalités de gestion des faibles pertes (section 3.1.1.)*<sup>8</sup>

Le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que de faibles pertes de biens relevant d'un régime de stocks sous contrat de dépôt (article 17 *bis* de la directive TVA) découlant de la nature même des biens, d'un cas fortuit ou par suite d'une autorisation ou d'une instruction des autorités compétentes ne donnent pas lieu à un transfert de ces biens au sens de l'article 17 de la directive TVA.

En outre, le comité de la TVA estime à la grande majorité qu'aux fins d'un tel régime de stocks sous contrat de dépôt, il y a lieu d'entendre par «faibles pertes», des pertes inférieures à 5 % de la valeur ou du volume des stocks totaux tels qu'ils sont constatés à la date à laquelle, après l'arrivée au lieu de stockage, les biens sont effectivement enlevés ou détruits ou, si cette date est impossible à déterminer, à la date à laquelle il a été constaté que les biens étaient détruits ou manquants.

---

<sup>8</sup> Ce titre fait référence à la section correspondante du document de travail n° 968 du comité de la TVA.

*Stocks sous contrat de dépôt: un entrepôt destiné aux stocks sous contrat de dépôt devrait-il être considéré comme un établissement stable du fournisseur? (section 3.1.2.)*<sup>9</sup>

1. Le comité de la TVA confirme à l'unanimité que la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt prévue à l'article 17 *bis* de la directive TVA s'applique que l'assujetti qui transfère les biens (ci-après, le «fournisseur») soit identifié ou non à la TVA dans l'État membre à destination duquel les biens ont été transportés sous ce régime.

2. Toutefois, lorsque le fournisseur a établi le siège de son activité ou dispose d'un établissement stable dans l'État membre d'arrivée des biens, le comité de la TVA confirme à l'unanimité que la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt prévue à l'article 17 *bis* de la directive TVA ne s'applique pas.

Le comité de la TVA convient à l'unanimité qu'il en va ainsi que l'établissement stable du fournisseur participe effectivement ou non (au sens de l'article 192 *bis* de la directive TVA) à la livraison de biens effectuée par le fournisseur.

3. Le comité de la TVA estime à l'unanimité que lorsque l'entrepôt vers lequel les biens sont transportés sous le régime de stocks sous contrat de dépôt est détenu et géré par une ou plusieurs personnes autres que le fournisseur, cet entrepôt n'est pas considéré comme un établissement stable du fournisseur.

4. Le comité de la TVA convient à la grande majorité que, lorsque l'entrepôt vers lequel les biens sont transportés depuis un autre État membre en vue de leur livraison ultérieure à un acquéreur identifié est détenu (ou loué) et géré directement par le fournisseur avec les moyens propres dont ce dernier dispose dans l'État membre où l'entrepôt est situé, cet entrepôt est considéré comme un établissement stable du fournisseur.

Toutefois, lorsque cet entrepôt n'est pas géré par le fournisseur avec les moyens propres dont il dispose ou lorsque ces moyens ne sont pas effectivement présents dans l'État membre dans lequel l'entrepôt est situé, le comité de la TVA estime à la grande majorité que, en dépit du fait que l'entrepôt est détenu (ou loué) par le fournisseur, il ne peut être considéré comme un établissement stable de celui-ci.

**2.5.2. La simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt est-elle un système obligatoire? Une entreprise peut-elle décider de ne pas l'appliquer?**

La simplification est applicable pour autant que toutes les conditions énoncées à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, de la DT soient remplies. Si, pour quelque motif que ce soit, l'une des conditions n'est pas remplie, un «transfert» au sens de l'article 17 de la DT a lieu, ce qui conduira à une livraison intracommunautaire dans l'État membre de départ et à une acquisition intracommunautaire (en vertu de l'article 21 de la DT) dans l'État membre d'arrivée.

Par conséquent, le système en tant que tel n'est pas obligatoire, puisqu'une entreprise peut décider d'appliquer ou non la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt en remplissant ou non les conditions nécessaires envisagées pour ce régime dans l'article 17 *bis* de la DT. Si ces conditions ne sont pas réunies, le transfert des biens à

---

<sup>9</sup> Ce titre fait référence à la section correspondante du document de travail n° 968 du comité de la TVA.

destination d'un autre État membre relèvera des articles 17 et 21 de la DT et la livraison subséquente à l'acquéreur destinataire des biens sera considérée comme une livraison intérieure dans l'État membre d'arrivée des biens. Naturellement, cela supposera que le fournisseur devra être identifié à la TVA dans cet État membre. Ce numéro de TVA devra être utilisé par le fournisseur/l'assujetti déplaçant les biens d'un État membre vers un autre État membre pour déclarer l'acquisition intracommunautaire (ou l'opération assimilée à celle-ci) liée au «transfert» de ses propres biens et à leur livraison subséquente. Bien entendu, le principal objectif de la simplification était précisément d'éviter que le fournisseur soit tenu de s'identifier dans l'État membre vers lequel les biens sont transportés.

### 2.5.3. *Quel est le lien entre l'article 17 et l'article 17 bis de la DT?*

L'article 17, paragraphe 1, de la DT définit la notion de «transfert à destination d'un autre État membre» et l'assimile à une livraison de biens (qui est suivie d'une opération assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens en vertu de l'article 21 de la DT).

L'article 17, paragraphe 2, de la DT énumère un certain nombre d'exceptions en vertu desquelles le transport des biens d'un État membre vers un autre État membre ne doit pas être «considéré comme un transfert à destination d'un autre État membre». Dans ce cas précis, le transport des biens n'est pas considéré comme une livraison de biens (et est généralement désigné comme un «non-transfert»).

L'article 17 *bis* de la DT décrit la notion de «régime de stocks sous contrat de dépôt» aux fins de cette disposition. Un certain nombre de conditions doivent être réunies pour qu'un «régime de stocks sous contrat de dépôt», au sens de l'article 17 *bis* de la DT, existe. Lorsque c'est le cas, le «régime des stocks sous contrat de dépôt» n'est pas considéré comme une livraison de biens.

On pourrait s'interroger, dans le cas où les conditions relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt cesseraient d'être remplies, sur la possibilité de se fonder non plus sur l'article 17 *bis* de la DT, mais sur l'article 17, paragraphe 2, de la DT en invoquant une situation de «non-transfert». En d'autres termes, serait-il envisageable qu'un assujetti, après avoir commencé, dans un premier temps, à appliquer le régime des stocks sous contrat de dépôt, puisse changer de système et faire valoir que, dans le cas où les conditions relatives à la simplification cesseraient de s'appliquer, l'une des situations particulières énumérées à l'article 17, paragraphe 2, de la DT serait applicable?

Les services de la Commission estiment que cette possibilité n'est pas envisageable compte tenu du libellé de l'article 17 *bis*, paragraphe 7, de la DT, qui prévoit que, dans le cas où les conditions de la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt cesseraient de s'appliquer, «un transfert de biens au sens de l'article 17 est réputé avoir lieu». Les seules situations de transfert sont en réalité celles relevant de l'article 17, paragraphe 1, de la DT, étant donné que l'article 17, paragraphe 2, de la DT, selon sa formulation littérale, traite des situations qui «ne sont pas considérées comme un transfert à destination d'un autre État membre».

2.5.4. Lorsque la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt ne s'applique pas, l'entreprise qui effectue le transfert de biens est-elle systématiquement tenue de/autorisée à s'immatriculer à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens pour ce qui est de l'acquisition intracommunautaire effectuée dans cet État membre? Quelle est la situation lorsque cette acquisition intracommunautaire est exonérée?

Bien que posée dans le cadre de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt, la question traitée dans la présente section est vaste et renvoie en réalité à l'obligation de s'immatriculer à la TVA dans l'État membre dans lequel une acquisition intracommunautaire, exonérée en vertu de l'article 140, point c), de la DT, est effectuée. Pour cette raison, la ligne directrice pertinente concernant cette question figure à la section 4.3.1. des présentes notes explicatives, sous l'intitulé «Exonération des livraisons intracommunautaires de biens: en combinaison avec l'autoliquidation facultative prévue à l'article 194 (section 3.3.3.)».

Afin de permettre une compréhension claire de cette question, il convient en premier lieu d'expliquer les points ci-après.

- 1) Conformément à l'article 194 de la DT, les États membres peuvent déterminer que, lorsqu'un fournisseur n'est pas établi sur leur territoire, l'acquéreur est redevable du paiement de la TVA (ce mécanisme est généralement appelé l'«autoliquidation»). Dans ce cas, l'acquéreur déclare la TVA (au lieu qu'elle soit facturée par le fournisseur) et la déduit dans la même déclaration de TVA.
- 2) En vertu de l'article 140, point c), de la DT, les acquisitions intracommunautaires de biens sont exonérées de la TVA lorsque, conformément aux critères énoncés aux articles 170 et 171 de la DT, l'acquéreur des biens bénéficie, en tout état de cause, du droit au remboursement total de la TVA qui serait due sur l'acquisition intracommunautaire. L'un des critères visés aux articles susmentionnés est que la personne concernée n'effectue aucune autre livraison dans l'État membre dans lequel l'acquisition intracommunautaire a lieu que celle pour laquelle l'acquéreur est redevable dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation.

Lorsqu'un «transfert» de biens de l'État membre 1 à destination de l'État membre 2 a lieu, qu'il est suivi d'une livraison subséquente de ces biens dans l'État membre 2 et que les conditions énoncées à l'article 17 *bis* de la DT applicables à la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt ne sont pas réunies, la combinaison des articles 17, 21 et 194 (si l'État membre 2 a fait usage de la possibilité prévue par cette disposition) peut donner lieu à i) une livraison de biens en vertu de l'article 17 de la DT dans l'État membre 1 effectuée par l'assujetti déplaçant les biens d'un État membre vers un autre État membre; ii) une opération assimilée à une acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 21 de la DT effectuée dans l'État membre 2 par l'assujetti déplaçant les biens d'un État membre vers un autre État membre; iii) une livraison «intérieure» subséquente dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation pour laquelle la personne redevable de la TVA sera l'acquéreur. L'opération assimilée à une acquisition intracommunautaire visée au point ii) sera, par conséquent, exonérée en vertu de l'article 140, point c), de la DT (pour autant que la personne effectuant l'acquisition intracommunautaire aurait eu droit au remboursement total de la TVA sur cette acquisition intracommunautaire si cette dernière avait été imposée).

La question a été soulevée de savoir si, dans la situation décrite dans le paragraphe précédent, l'entreprise effectuant le transfert des biens avait la possibilité ou l'obligation d'être identifiée à la TVA en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires exonérées effectuées dans l'État membre d'arrivée des biens.

La réponse à cette question est que, même si l'acquisition intracommunautaire est exonérée, l'entreprise sera tenue de s'immatriculer à la TVA dans l'État membre dans lequel l'acquisition intracommunautaire a lieu [conformément à l'article 214, paragraphe 1, point b), de la DT]. Les entreprises n'ont pas la possibilité d'être dispensées de cette obligation (en vertu de l'article 272 de la DT) et les États membres ne peuvent pas refuser l'immatriculation.

En outre, cette immatriculation peut être nécessaire aux fins de l'article 138, paragraphe 1, de la DT (selon le libellé en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020), en vertu duquel l'exonération de la TVA sur l'opération assimilée à une livraison intracommunautaire de biens effectuée dans l'État membre de départ des biens par l'assujetti les déplaçant d'un État membre vers un autre État membre est subordonnée à l'identification de cette personne aux fins de la TVA dans un autre État membre.

2.5.5. À quel moment l'entreprise qui envoie les biens d'un État membre vers un autre État membre dans le cadre de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt est-elle tenue de s'immatriculer à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens?

Dans le cadre de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt, le fournisseur (l'assujetti déplaçant les biens d'un État membre vers un autre État membre) évite l'immatriculation à la TVA (ainsi que le dépôt d'une déclaration de TVA et la comptabilisation de la TVA due) dans l'État membre vers lequel il transporte les biens en vue de les livrer à un stade ultérieur à l'acquéreur destinataire des biens.

Toutefois, lorsque les conditions nécessaires pour que le régime des stocks sous contrat de dépôt existe cessent d'être remplies, le fournisseur est tenu de s'immatriculer à la TVA sans tarder.

Il existe des situations dans lesquelles le fournisseur peut prévoir qu'il sera tenu de s'immatriculer à la TVA dans l'État membre vers lequel il a transporté les biens sous le régime des stocks sous contrat de dépôt: par exemple, dans le cas où le délai de douze mois est sur le point d'être dépassé. De même, lorsque le fournisseur décide d'effectuer une livraison à un tiers ou d'envoyer les biens vers un autre État membre.

Par conséquent, compte tenu de la durée possible des procédures nationales liées à l'immatriculation à la TVA, il est recommandé que le fournisseur demande un numéro d'immatriculation à la TVA dès qu'il est informé que la simplification ne lui est plus applicable.

Il va de soi qu'il existe des situations dans lesquelles le fournisseur ne peut pas savoir à l'avance qu'il sera tenu de s'immatriculer à la TVA: notamment en cas de destruction ou de vol des biens. Il importe de souligner que le fournisseur agissant de bonne foi ne devrait pas être pénalisé dans de telles situations et que le principe de neutralité fiscale devrait être respecté.

2.5.6. Différence entre les «conditions requises pour l'application de la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt» et les «obligations



supplémentaires liées à la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt»

Il convient d'établir une distinction entre, d'une part, les conditions à remplir obligatoirement pour que le régime des stocks sous contrat de dépôt soit réputé exister (les conditions de fond) et, d'autre part, les obligations supplémentaires liées à ce régime. Les premières conditions sont celles énoncées à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, de la DT; lorsque l'une d'entre elles n'est pas remplie, il en résulte que la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt prévue à l'article 17 *bis* de la DT ne s'applique pas. Les dernières obligations correspondent à toute autre obligation imposée par la législation en lien avec la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt; le fait que l'une d'entre elles ne soit pas respectée n'empêche pas l'application de cette simplification, bien que des sanctions nationales puissent être infligées dans ce cas.

Exemple: Conformément à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), de la DT, le fournisseur doit indiquer le transport des biens sous le régime des stocks sous contrat de dépôt dans son registre (voir l'article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT, et l'article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE) et mentionner le numéro d'identification TVA de l'acquéreur dans son état récapitulatif (article 262, paragraphe 2, de la DT). Il existe certaines conditions (énumérées à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, de la DT) qui doivent être remplies aux fins de l'application de la simplification.

Pour reprendre l'exemple, l'acquéreur destinataire des biens doit également indiquer la «description et la quantité des biens qui lui sont destinés» dans le registre qu'il tient [article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, point b), du RE]. Toutefois, il ne s'agit pas d'une condition requise pour l'application de la simplification en vertu de l'article 17 *bis*, paragraphe 2, de la DT, mais simplement d'une obligation découlant de l'article 243, paragraphe 3, de la DT. Le non-respect de cette obligation n'empêche pas l'application du régime des stocks sous contrat de dépôt. Naturellement, des sanctions nationales peuvent être infligées dans ce cas.

Pour finir, en cas de renvoi et de remplacement, les conditions mentionnées à l'article 17 *bis*, paragraphe 5, de la DT, dans le premier cas, et à l'article 17 *bis*, paragraphe 6, de la DT, dans le deuxième cas, sont considérées comme des conditions de fond nécessaires pour que la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt continue de s'appliquer. En d'autres termes, en cas de renvoi ou de remplacement, un transfert au sens de l'article 17 de la DT est réputé avoir lieu, à moins que les conditions susmentionnées ne soient réunies.

2.5.7. La simplification peut-elle s'appliquer lorsque le fournisseur est immatriculé à la TVA (mais non établi) dans l'État membre vers lequel les biens sont envoyés?

La législation dispose que le fournisseur ne doit pas avoir établi le siège de son activité ou disposer d'un établissement stable dans l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés [article 17 *bis*, paragraphe 2, point b), de la DT]. Cela implique que l'immatriculation à la TVA du fournisseur dans l'État membre du stock ne suffit pas, à elle seule, pour exclure l'application de la simplification; ce qui importe, c'est de savoir si le fournisseur a établi le siège de son activité ou dispose d'un établissement stable dans cet État membre.

2.5.8. La simplification peut-elle s'appliquer lorsque l'acquéreur destinataire des biens est immatriculé à la TVA (mais non établi) dans l'État membre vers lequel les biens sont envoyés?

Il est également précisé que la personne destinataire de la livraison des biens doit être identifiée à la TVA dans l'État membre du stock [article 17 *bis*, paragraphe 2, point c), de la DT]. Par conséquent, l'acquéreur destinataire des biens ne doit pas nécessairement être établi dans l'État membre de stockage; l'identification à la TVA suffit.

2.5.9. La simplification peut-elle s'appliquer lorsque le transport est effectué par l'acquéreur destinataire des biens pour le compte du fournisseur?

L'article 17 *bis*, paragraphe 2, point a), de la DT indique que les biens doivent être expédiés ou transportés par le fournisseur ou «par un tiers pour le compte de celui-ci». Il n'est pas non plus précisé qui devrait être ce «tiers».

Le texte juridique n'exclut pas que le tiers en question puisse être l'acquéreur destinataire des biens, mais il convient de souligner que, dans ce cas, celui-ci devrait transporter les biens «pour le compte» du fournisseur, ce qui sous-entend que le fournisseur est toujours le propriétaire des biens pendant le transport et au moment du stockage des biens dans l'entrepôt. Si tel n'était pas le cas, il ne s'agirait pas d'un stock sous contrat de dépôt, mais directement d'une livraison intracommunautaire suivie d'une acquisition intracommunautaire. Naturellement, il incombera au fournisseur de prouver à l'administration fiscale que les conditions applicables à la simplification relative au régime de stocks sous contrat de dépôt sont remplies.

2.5.10. Quelle opération doit être considérée comme une «livraison» à l'acquéreur destinataire des biens?

Conformément à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point a), de la DT, les biens sont expédiés ou transportés «afin que ces biens y soient livrés» à un stade ultérieur à l'acquéreur destinataire des biens. Le terme «livraison» doit être interprété dans ce contexte au sens de l'article 14 de la DT plutôt qu'en se fondant sur le droit civil national. Cela inclut le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire conformément à l'article 14, paragraphe 1, de la DT, mais également les autres cas énumérés à l'article 14, paragraphe 2, de la DT. Dans la pratique, certaines des situations visées à l'article 14 de la DT (par exemple, la transmission, avec paiement d'une indemnité, de la propriété d'un bien en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique) seront assez exceptionnelles ou ne seront jamais invoquées dans le cadre du régime des stocks sous contrat de dépôt.

Cependant, un cas particulier susceptible de se produire dans la pratique dans le cadre du régime de stocks sous contrat de dépôt, est celui du «commissionnaire» [article 14, paragraphe 2, point c), de la DT]. Ce «commissionnaire» reçoit une commission à la vente des biens. Aux fins de la TVA, cette opération constitue une «livraison» du propriétaire des biens au «commissionnaire», même si, en vertu du droit civil, cela pourrait ne pas être le cas. Une autre «livraison», aux fins de la TVA, est également supposée avoir lieu entre le «commissionnaire» et l'acquéreur des biens.

Cette situation peut se produire lorsque l'acquéreur destinataire des biens est un «commissionnaire» qui compte plusieurs clients et qui prélève les biens dans le stock pour les vendre à ces clients. La question a été soulevée de savoir si cette situation relèverait de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt.

La réponse est que, en l'occurrence, si des livraisons de biens, aux fins de la TVA, sont réputées avoir lieu dans le cadre de la notion de «commissionnaire», le régime des stocks sous contrat de dépôt serait applicable dans la mesure où toutes les conditions sont remplies. En d'autres termes, l'«assujetti auquel les biens sont destinés à être livrés» visé à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point c), de la DT peut être un commissionnaire au sens de l'article 14, paragraphe 2, point c), de la DT.

2.5.11. La simplification peut-elle s'appliquer dans le cas de plusieurs acquéreurs destinataires des biens?

Il est effectivement possible que le fournisseur expédie ou transporte des biens qui sont destinés à plusieurs acquéreurs. Dans ce cas, les conditions d'application du régime des stocks sous contrat de dépôt doivent être remplies pour chacun des acquéreurs. Il importe notamment que les biens soient désignés comme étant destinés à un acquéreur destinataire donné. En outre, chaque acquéreur destinataire des biens doit consigner dans son registre la «description et la quantité des biens qui lui sont destinés» [article 54 *bis*, paragraphe 2, point b), du RE] et le fournisseur devra indiquer dans son propre registre la valeur, la description et la quantité des biens correspondants à chacun des acquéreurs destinataires des biens [article 54 *bis*, paragraphe 1, points b) et d), du RE].

2.5.12. En cas de remplacement, un nouveau contrat devrait-il déjà être conclu au moment de l'annulation du premier?

Un contrat avec un nouvel acquéreur destinataire des biens doit être conclu avant ou au moment où le contrat avec l'acquéreur destinataire des biens précédent prend fin. Dans ce sens, il ne devrait pas exister d'«intervalle» entre les deux périodes pendant lequel les biens resteraient dans l'État membre d'arrivée sans être couverts par un régime de stocks sous contrat de dépôt. Si cela devait se produire, une opération assimilée à une livraison intracommunautaire en vertu de l'article 17 de la DT et une opération assimilée à une acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 21 de la DT, toutes deux effectuées par l'assujetti qui a déplacé les biens d'un État membre vers un autre État membre, auraient lieu et un «remplacement» (au sens de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt prévue à l'article 17 *bis*, paragraphe 6, de la DT) ne serait pas possible.

2.5.13. Un remplacement partiel est-il possible?

Un remplacement partiel, par lequel un acquéreur destinataire des biens est remplacé par un autre acquéreur dans le même État membre pour une partie des biens qui étaient couverts par le contrat de dépôt initial, est effectivement possible. Les mêmes conditions doivent être remplies et, dans ce contexte, le contrat devrait également être conclu avant ou au moment où le contrat initial relatif aux biens faisant l'objet du remplacement prend fin.

Dans le cas d'un remplacement partiel de ce type, le numéro de TVA du nouvel acquéreur destinataire des biens doit être indiqué dans l'état récapitulatif de la période au cours de laquelle le remplacement a lieu (sans la valeur des biens), conformément à l'article 17 *bis*, paragraphe 6, de la DT [en liaison avec l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), de la DT et l'article 262, paragraphe 2, de la DT]. Cette indication constitue une nouvelle référence dans l'état récapitulatif de la période du remplacement et n'est pas considérée ou traitée comme une correction de l'état récapitulatif précédent dans lequel l'acquéreur initial destinataire des biens (à présent «remplacé») était mentionné. Lorsque le remplacement, ou le remplacement partiel, a lieu au cours de la même période de déclaration que celle

durant laquelle le transport des biens destiné à l'acquéreur initial est effectué, l'état récapitulatif devrait contenir le numéro d'identification TVA de l'acquéreur destinataire des biens et, dans une autre ligne, le numéro de TVA de l'acquéreur destinataire des biens et de la personne qui le remplace, de manière que le transport initial et le remplacement ultérieur soient consignés (voir également la section 2.5.21).

Le remplacement partiel doit être inscrit par le fournisseur dans le registre prévu à l'article 243, paragraphe 3, premier alinéa, de la DT et à l'article 54 *bis*, paragraphe 1, du RE. En outre, le nouvel acquéreur destinataire des biens devra remplir ses propres obligations liées au registre (article 243, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la DT et article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE).

*2.5.14. Qu'entend-on par «autres conditions applicables» pour le remplacement? Quel moment devrait être pris en compte?*

L'article 17 *bis*, paragraphe 6, de la DT dispose qu'aucune livraison au sens de l'article 17 de la DT n'a lieu lorsque l'acquéreur destinataire des biens est remplacé par un autre acquéreur, ce remplacement est inscrit dans le registre du fournisseur et «toutes les autres conditions applicables» (visées à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, de la DT) sont réunies. Autrement dit, les mêmes conditions doivent être remplies tant pour un «remplacement» que pour un stock sous contrat de dépôt initial.

Toutefois, il doit être entendu que ces conditions doivent être raisonnablement évaluées (d'où le terme «applicables» dans le texte juridique), et, normalement, au moment du remplacement et non au moment du transport initial. Par exemple, l'«accord» auquel il est fait référence dans l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point a), de la DT entre le fournisseur et le nouvel acquéreur destinataire des biens doit exister au moment du remplacement, mais pas au moment du transport initial. De plus, par exemple, le nouvel acquéreur destinataire des biens doit être immatriculé dans l'État membre du stock au moment du remplacement, mais pas nécessairement au moment du transport initial. De même, le fournisseur devra mentionner le numéro de TVA du nouvel acquéreur destinataire des biens dans l'état récapitulatif correspondant à la période au cours de laquelle le remplacement a lieu, mais pas dans l'état récapitulatif couvrant la période du transport initial. En outre, il apparaît clairement que le remplacement n'est lié à aucun «nouveau transport» des biens, étant donné que c'est le transport initial de ces biens qui est pertinent en l'occurrence.

Cependant, comme indiqué précédemment à section 2.3.2, la période de douze mois visée à l'article 17 *bis*, paragraphe 4, de la DT débute au moment du régime initial de stocks sous contrat de dépôt et ne recommence pas à courir au moment du remplacement. Les biens peuvent rester sous le régime des stocks sous contrat de dépôt pendant une période ne dépassant pas douze mois au total.

*2.5.15. Comment gérer plusieurs remplacements?*

Une situation spécifique se produit lorsque plusieurs remplacements ont lieu. Elle peut survenir pendant une seule période de déclaration de l'état récapitulatif, ou pendant différentes périodes. La question de savoir comment il convient de déclarer cette situation dans l'état récapitulatif concerné est traitée plus en détail dans la section 2.5.20.

*2.5.16. Comment déterminer la période de douze mois?*

L'article 17 *bis*, paragraphe 4, de la DT prévoit un délai de douze mois «suivant leur arrivée dans l'État membre vers lequel ils ont été expédiés ou transportés». Aux fins de

l'application pratique de cet article, il est nécessaire de déterminer si le terme «arrivée» dans cette disposition fait référence au moment où les biens entrent physiquement sur le territoire de l'État membre de destination ou au moment où ces biens arrivent dans l'entrepôt de stockage dans cet État membre. Bien qu'il ne soit pas expressément défini dans la législation, le terme «arrivée» au sens de l'article 17 *bis*, paragraphe 4, de la DT semble désigner l'arrivée des biens dans l'entrepôt de stockage dans l'État membre de destination. Cette interprétation concorde avec l'obligation de mentionner dans le registre la date à laquelle les biens arrivent dans l'entrepôt, conformément à l'article 54 *bis*, paragraphe 1, point c), et paragraphe 2, point c), du RE. Elle est en outre étayée par le fait qu'il pourrait être difficile pour les parties de connaître la date d'entrée exacte dans l'État membre de destination. Par conséquent, le critère de l'«arrivée dans l'entrepôt» est davantage conforme au principe de sécurité juridique.

Pour ce qui est du calcul de la période de douze mois, aucune règle spécifique n'est prévue. Les règles générales de l'UE pour déterminer les délais, dates et termes sont dès lors applicables [règlement (CEE, Euratom) n° 1182/71]. Cela signifie que la période de douze mois débute à la première heure du premier jour de la période et prend fin à l'expiration de la dernière heure du jour correspondant à la date à laquelle la période débute. À cet effet, «le premier jour de la période» correspond au jour suivant le jour où l'arrivée des biens a eu lieu.

Exemple pratique: un transport de biens sous un régime de stocks sous contrat de dépôt commence le lundi 6 janvier 2020 de l'État membre A vers l'État membre B et arrive le même jour dans le lieu de stockage dans l'État membre B. La période de douze mois débute le mardi 7 janvier 2020 (00:00) et expire à la fin du jeudi 7 janvier 2021 (24:00).

#### 2.5.17. Comment déterminer la période de douze mois pour les biens en vrac?

La question a été posée de savoir quelles méthodes de calcul [LIFO (dernier entré – premier sorti) ou FIFO (premier entré – premier sorti)] doivent être utilisées pour déterminer la période de douze mois dans le cas de biens en «vrac». La législation relative au régime des stocks sous contrat de dépôt ne prévoit pas de règle en la matière. Toutefois, dans la pratique, il semblerait que la méthode FIFO soit le système le plus approprié pour démontrer la période pendant laquelle les biens en vrac ont été maintenus sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.

La période de douze mois doit être déterminée individuellement pour chaque acquéreur destinataire des biens. Bien que ce calcul soit évident dans la plupart des cas, une situation particulière peut survenir lorsque des biens en vrac sont placés, par exemple, dans une seule cuve qui est utilisée pour deux acquéreurs destinataires des biens.

Exemple: du pétrole est placé sous le régime des stocks sous contrat de dépôt dans une seule cuve pour deux acquéreurs destinataires des biens différents, dénommés A et B, dans le même État membre. La question est de savoir comment la période de douze mois doit être calculée:

Date	Destinés à A	Destinés à B	Retirés par A	Retirés par B	Volume de la cuve	12 mois
10.1.2020	5 000 litres				5 000 litres	

15.3.2020		3 000 litres			8 000 litres	
16.5.2020			3 000 litres		5 000 litres	
18.8.2020				2 000 litres	3 000 litres	
11.1.2021 (24:00)					3 000 litres	X pour A
16.3.2021					3 000 litres	X pour B

La période de douze mois expire le 11 janvier 2021 (24:00) en ce qui concerne les 2 000 litres restants (sur les 3 000 litres) qui étaient destinés à A. À partir de cette date, le fournisseur doit être immatriculé à la TVA dans l'État membre dans lequel la cuve est placée. Pour ce qui est des autres 1 000 litres restants (destinés à B), la période de douze mois expirerait le 16 mars 2021 (24:00).

Dans le cadre de l'exemple et de l'immatriculation du fournisseur, voir la section 2.5.7.

*2.5.18. Dans quel format les registres peuvent-ils ou devraient-ils être tenus?*

La législation relative au régime des stocks sous contrat de dépôt ne précise pas dans quel format les registres devraient être tenus. Dans cette mesure, les États membres doivent déterminer les conditions applicables. Il serait toutefois raisonnable d'attendre des États membres qu'ils fassent preuve d'une certaine souplesse et qu'ils n'imposent pas de limitations trop strictes (par exemple, uniquement un registre séparé sur support papier), mais qu'ils acceptent également, entre autres, des registres électroniques.

En outre, il semble que différentes formes de registre électronique devraient être acceptées. L'élément essentiel en l'occurrence est que les données pertinentes soient aisément accessibles pour l'administration fiscale qui devrait être en mesure de les extraire du système électronique de l'assujetti sans aucune difficulté.

Enfin, il ne devrait pas être exclu qu'un registre soit tenu pour plusieurs entrepôts dans lesquels des biens destinés à un ou plusieurs acquéreurs destinataires sont stockés. Dans de tels cas, il convient d'établir une distinction très nette entre chaque entrepôt et chaque acquéreur destinataire des biens.

*2.5.19. Les États membres peuvent-ils imposer à l'entrepoteur des obligations supplémentaires liées au registre lorsque celui-ci est un tiers?*

Lorsque l'entrepoteur est une personne différente de l'acquéreur destinataire des biens, il peut être considéré qu'une interprétation utile de l'article 54 *bis*, paragraphe 2, du RE impose à l'entrepoteur de tenir un registre qui devra contenir les éléments mentionnés aux points c), e) et f) de cette disposition. De ce fait, cela ne devrait pas constituer une charge supplémentaire pour l'entrepoteur, puisque ces informations devront être mentionnées dans le registre qu'il devra tenir à des fins commerciales. Des obligations fiscales spécifiques peuvent, en principe, être imposées à cet égard à l'entrepoteur en vertu de l'article 273, du DT [«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations (...)»]. En tout état de cause, toute obligation supplémentaire imposée à l'entrepoteur tiers devrait être proportionnée et justifiée.

2.5.20. Comment déclarer dans l'état récapitulatif un stock sous contrat de dépôt et un remplacement (ou plusieurs remplacements) qui se situent dans la même période de déclaration de l'état récapitulatif? (Idem pour un stock sous contrat de dépôt et le renvoi de biens qui se situent dans la même période de déclaration de l'état récapitulatif)

Conformément à l'article 262, paragraphe 2, de la DT, tant le transfert initial des biens sous le régime des stocks sous contrat de dépôt que «tout changement concernant les informations fournies» (pour une explication plus détaillée de cette notion, voir la section 2.5.22) doivent être indiqués dans l'état récapitulatif. Cela signifie que les transferts de biens sous le régime des stocks sous contrat de dépôt, les remplacements des acquéreurs destinataires des biens<sup>10</sup> et les renvois de biens doivent être indiqués dans l'état récapitulatif. Il convient de noter que, dans le cas du renvoi des biens, cette mention dans l'état récapitulatif ne doit toutefois pas être considérée comme une condition de fond au maintien de la simplification (voir la section 2.5.6).

Par conséquent, le numéro d'identification TVA de chaque acquéreur destinataire des biens pour lequel des transferts ont été effectués durant la même période de déclaration doit être inclus dans l'état récapitulatif. Lorsque plusieurs transferts de biens ont lieu au cours de la même période de déclaration pour un seul et même acquéreur destinataire des biens, il convient, par souci de simplicité, de mentionner une seule fois son numéro d'identification TVA. Toutefois, lorsque les transports sont destinés à différents acquéreurs destinataires des biens, tous les numéros pertinents doivent être inclus dans l'état récapitulatif.

Pour ce qui est des remplacements, le numéro d'identification TVA de chaque nouvel acquéreur destinataire des biens doit être inclus dans l'état récapitulatif, même si plusieurs remplacements consécutifs ont lieu au cours de la même période de déclaration. Cette obligation découle de l'article 17 bis, paragraphe 6, de la DT, en liaison avec l'article 17 bis, paragraphe 2, point d), de la DT. Afin que chacun des remplacements successifs soit traité comme tel, une référence au numéro d'identification TVA de chacun des nouveaux acquéreurs destinataires des biens doit figurer dans l'état récapitulatif de la période au cours de laquelle ces remplacements successifs ont eu lieu. Aussi bien le numéro d'identification TVA de l'acquéreur destinataire précédent que le numéro d'identification TVA du nouvel acquéreur destinataire des biens doivent être mentionnés.

En ce qui concerne le renvoi des biens, le numéro d'identification TVA de chaque client auquel les biens renvoyés étaient destinés doit être inclus dans l'état récapitulatif, accompagné d'une mention (voir l'exemple dans la section 2.5.21). Dans ce cas précis, le numéro d'identification TVA du client est le numéro du client auquel les biens étaient destinés au moment du départ du renvoi des biens [par exemple, le dernier acquéreur destinataire des biens en cas de remplacement(s)]. Dans le cas de plusieurs renvois répétés d'une partie des biens destinés au même acquéreur pendant la même période, il suffit de mentionner une fois le numéro d'identification TVA de cet acquéreur destinataire des biens dans l'état récapitulatif, accompagné de la mention correspondante.

Exemple pratique:

---

<sup>10</sup> Dans le cas particulier du remplacement, l'obligation de l'indiquer dans l'état récapitulatif découle non seulement de l'article 262, paragraphe 2, de la DT, mais aussi de l'article 17 bis, paragraphe 6, point a), de la DT en liaison avec l'article 17 bis, paragraphe 2, point d), de la DT.

la société A, établie dans l'État membre 1 et déposant des états récapitulatifs mensuels pour les livraisons intracommunautaires, effectue les opérations suivantes (énumérées aux points ci-dessous).

Janvier

- A envoie de l'EM (État membre) 1 20 000 unités de biens à la société B dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.
- A décide que 5 000 des unités sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec B seront placées sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec C dans l'EM 2.
- 5 000 des unités sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec B sont renvoyées à A dans l'EM 1.

Dans l'état récapitulatif présenté dans l'État membre 1 correspondant au mois de janvier, A devrait inclure les éléments suivants:

- le numéro d'identification TVA de la société B dans l'État membre 2 sans aucun montant;
- le numéro d'identification TVA des sociétés B et C dans l'État membre 2 sans aucun montant. Ces éléments indiquent i) qu'un remplacement a eu lieu; ii) que C est le nouvel acquéreur destinataire des biens; iii) que C a remplacé B pour les biens qui font l'objet du remplacement;
- le numéro d'identification TVA de la société B dans l'État membre 2 sans montant mais avec une mention indiquant le renvoi des biens.

En cas de remplacement partiel, voir aussi la section 2.5.13.

#### *2.5.21. Exemple pratique global concernant l'état récapitulatif*

La société A, établie dans l'EM 1 et déposant des états récapitulatifs mensuels pour les livraisons intracommunautaires, effectue les opérations suivantes énumérées ci-dessous. Pour ces exemples, il sera considéré que, à chaque fois que le client prend possession des biens placés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt, l'exigibilité de la TVA (régie par l'article 67 de la DT dans la mesure où il s'agit de livraisons intracommunautaires de biens) intervient dans le même mois:

#### **Janvier**

- 1) A envoie de l'EM 1 10 000 unités de biens à la société B dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.
- 2) A envoie de l'EM 1 5 000 unités de biens à la société C dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.
- 3) A envoie de l'EM 1 10 000 unités supplémentaires de biens à la société B dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.
- 4) A décide que 5 000 des unités sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec B seront placées sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec C dans l'EM 2.
- 5) 5 000 des unités sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec B sont renvoyées à A dans l'EM 1.



6) B prend possession de 5 000 unités. Contrepartie payée: 100 000 EUR.

7) 2 000 unités des stocks sous contrat de dépôt avec C sont vendues à la société D dans l'EM 2. Contrepartie payée: 40 000 EUR.

### **Février**

8) A envoie de l'EM 1 10 000 unités à la société B dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.

9) A envoie de l'EM 1 10 000 unités à la société C dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.

10) A envoie 2 000 unités, qui se trouvaient déjà dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec B, à la société E dans l'EM 3 afin qu'elles y soient placées sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.

11) A envoie de l'EM 1 2 000 unités à la société D dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.

12) Toutes les unités envoyées à D sont renvoyées à A dans l'EM 1.

13) A envoie de l'EM 1 5 000 unités à la société F dans l'EM 2 sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.

14) B prend possession de 8 000 unités. Contrepartie payée: 160 000 EUR.

15) C prend possession de 6 000 unités. Contrepartie payée: 120 000 EUR.

16) A renvoie à destination de l'EM 1 2 000 unités de biens qui avaient précédemment été envoyés à F dans le cadre du régime des stocks sous contrat de dépôt.

17) 1 000 des unités de F sont placées sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec H dans l'EM 2.

18) F prend possession des 2 000 unités restantes. Contrepartie payée: 40 000 EUR.

19) A vend directement 5 000 unités placées sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec C à G dans l'EM 3. Contrepartie payée: 100 000 EUR.

20) A décide que 2 000 unités placées sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec B seront déplacées vers le stock sous contrat de dépôt avec C dans l'EM 2. Plus tard au cours du mois de février, ces mêmes 2 000 unités sont placées sous le régime des stocks sous contrat de dépôt avec H dans l'EM 2.

21) 2 000 autres unités provenant du stock sous contrat de dépôt avec B dans l'EM 2 sont déplacées vers le stock sous contrat de dépôt avec H dans l'EM 2.

### **Informations à inclure dans les états récapitulatifs par A**

#### **Janvier**

Dans l'état récapitulatif présenté dans l'EM 1 correspondant au mois de janvier, A devrait inclure les informations suivantes:

- le numéro d'identification TVA de la société B dans l'EM 2 sans aucun montant (ce numéro ne sera indiqué qu'une seule fois et couvrira les opérations 1 et 3);

- le numéro d’identification TVA de la société C dans l’EM 2 sans aucun montant (opération 2);
- le numéro d’identification TVA de B et C dans l’EM 2 sur la même ligne (opération 4);
- le numéro d’identification TVA de B dans l’EM 2 avec une mention indiquant le renvoi des biens, sans aucun montant (opération 5);
- le numéro d’identification TVA de B et le montant de 100 000 EUR (opération 6);
- son propre numéro d’identification TVA dans l’EM 2 avec la base d’imposition déterminée de l’opération assimilée à une livraison intracommunautaire en vertu de l’article 76 de la DT (opération 7). Le numéro d’identification TVA de D ne doit pas être inclus pour cette opération, puisque celle-ci est considérée comme une livraison intérieure effectuée par A à D dans l’EM 2.

## **Février**

Dans l’état récapitulatif présenté dans l’EM 1 correspondant au moins de février, A devrait inclure les informations suivantes:

- le numéro d’identification TVA de la société B dans l’EM 2 sans aucun montant (opération 8);
- le numéro d’identification TVA de la société C dans l’EM 2 sans aucun montant (opération 9);
- son propre numéro d’identification TVA dans l’EM 2 avec la base d’imposition déterminée de l’opération assimilée à une livraison intracommunautaire en vertu de l’article 76 de la DT (opération 10). En outre, pour cette opération, A devra déposer un état récapitulatif dans l’EM 2 indiquant le numéro d’identification TVA de E dans l’EM 3 sans inclure aucun montant;
- le numéro d’identification TVA de D dans l’EM 2 sans aucun montant (opération 11);
- le numéro d’identification TVA de D dans l’EM 2 avec une mention indiquant le renvoi des biens, sans aucun montant (opération 12);
- le numéro d’identification TVA de F dans l’EM 2 sans aucun montant (opération 13);
- le numéro d’identification TVA de B et le montant de 160 000 EUR (opération 14);
- le numéro d’identification TVA de C et le montant de 120 000 EUR (opération 15);
- le numéro d’identification TVA de F dans l’EM 2 avec une mention indiquant le renvoi des biens, sans aucun montant (opération 16);
- le numéro d’identification TVA des sociétés F et H dans l’EM 2 sans aucun montant sur la même ligne (opération 17);
- le numéro d’identification TVA de la société F et le montant de 40 000 EUR (opération 18);
- son propre numéro d’identification TVA dans l’EM 2 avec la base d’imposition déterminée de l’opération assimilée à une livraison intracommunautaire en vertu de

l'article 76 de la DT (opération 19). Cette opération devrait être fusionnée sur une seule ligne avec l'opération 10 dans l'état récapitulatif. Par conséquent, uniquement une seule ligne dans laquelle le numéro d'identification de A dans l'EM 2 est indiqué apparaîtrait pour une base d'imposition totale déterminée pour les deux opérations assimilées à des livraisons intracommunautaires conformément à l'article 76 de la DT (opérations 10 et 19). En outre, pour cette opération (opération 19), A devra déposer un état récapitulatif dans l'EM 2 indiquant le numéro d'identification TVA de G et le montant de 100 000 EUR;

- le numéro d'identification TVA des sociétés B et C dans l'EM 2 sur la même ligne, et le numéro d'identification TVA des sociétés C et H dans l'EM 2 sur une autre ligne, sans aucun montant (opération 20);
- le numéro d'identification TVA des sociétés B et H dans l'EM 2 sur la même ligne, sans aucun montant (opération 21).

2.5.22. Que signifie un «changement concernant les informations fournies» dans l'article 262, paragraphe 2, de la DT?

De manière générale, en vertu de l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), de la DT et de l'article 262, paragraphe 2, de la DT, lorsque des biens sont envoyés sous un régime de stocks sous contrat de dépôt d'un État membre vers un autre État membre, l'assujetti expédiant ou transportant les biens (lui-même, ou par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte) doit inclure dans son état récapitulatif l'identité de l'assujetti auquel les biens sont destinés<sup>11</sup> (l'acquéreur destinataire) et son numéro d'identification TVA attribué par l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés (sans la valeur des biens). Cette obligation est imposée par la législation pour chaque transfert (transport de biens) effectué par un fournisseur pour un acquéreur destinataire des biens.

La référence susmentionnée dans l'état récapitulatif fournit aux États membres concernés les informations suivantes:

- (i) le fait qu'un transfert (transport) de biens appartenant à l'assujetti qui dépose l'état récapitulatif a été effectué par celui-ci (ou par un tiers agissant pour son compte) d'un État membre à destination d'un autre État membre et que, par conséquent, les biens sont physiquement présents sur le territoire de ce dernier État membre;
- (ii) le fait que ces biens sont stockés dans l'État membre d'arrivée à la disposition de l'assujetti dont le numéro d'identification TVA figure dans l'état récapitulatif et qu'ils sont susceptibles d'être acquis par ce dernier;
- (iii) le fait qu'aucune valeur n'est mentionnée dans l'état récapitulatif indique que l'envoi des biens a été effectué sous un régime de stocks sous contrat de dépôt et qu'il ne constitue donc pas une livraison intracommunautaire «normale».

Outre les informations à fournir dans l'état récapitulatif concernant les stocks sous contrat de dépôt «normaux», le fournisseur est également tenu de communiquer des informations

---

<sup>11</sup> Voir la section 2.5.23.

dans l'état récapitulatif sur «*tout changement concernant les informations fournies*» (article 262, paragraphe 2, de la DT).

Il n'est en outre pas précisé dans le texte juridique ce que cette condition recouvre. En théorie, et si une approche stricte était adoptée, un certain nombre de situations susceptibles de se produire après l'envoi des biens sous un régime de stocks sous contrat de dépôt vers un autre État membre, pourraient être considérées comme un changement de ce type, étant donné que les informations initiales fournies (qui comprennent les trois éléments susmentionnés) ne seraient plus exactes.

Ci-après une vue d'ensemble de ces situations:

- les cas de retrait des biens par l'acquéreur destinataire, de remplacement de l'acquéreur destinataire, de vente intérieure des biens à un client autre que l'acquéreur destinataire: dans tous ces cas, un «changement concernant les informations fournies» pourrait être considéré comme ayant eu lieu, étant donné que les biens ne sont plus à la disposition de l'assujetti dont le numéro d'identification TVA figurait initialement dans l'état récapitulatif ou ne sont plus susceptibles d'être acquis par ce dernier [voir le point ii) ci-dessus]<sup>12</sup>;
- les cas de renvoi des biens au fournisseur, de vente des biens à un client dans un autre État membre, d'exportation des biens en dehors de l'Union européenne et de perte ou de destruction des biens: dans ces cas, un «changement concernant les informations fournies» pourrait être considéré comme ayant eu lieu, dans la mesure où les biens ne sont plus physiquement présents sur le territoire de l'État membre vers lequel ces biens ont été initialement expédiés ou transportés (voir point i) ci-dessus). En outre, dans ces cas également, les biens ne sont plus à la disposition de l'assujetti dont le numéro d'identification TVA figurait initialement dans l'état récapitulatif ou ne sont plus susceptibles d'être acquis par ce dernier [voir le point ii) ci-dessus].

Pour la plupart des situations susmentionnées, la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt cesse de s'appliquer (article 17 *bis*, paragraphe 7, de la DT) et une livraison (en cas de retrait des biens par l'acquéreur destinataire) ou un transfert (au sens de l'article 17 de la DT) a lieu. Ces deux situations constituent une livraison intracommunautaire effectuée par le fournisseur dans le premier État membre et une acquisition intracommunautaire dans l'État membre du stock initial. Cette livraison doit être mentionnée dans l'état récapitulatif du fournisseur [en application de l'article 262, paragraphe 1, point a), de la DT] afin d'assurer le suivi des biens.

En conséquence, considérer ces situations comme des «changements concernant les informations fournies» créerait un chevauchement, une confusion et une charge pour les entreprises, car cela entraînerait à nouveau une autre mention dans l'état récapitulatif (en application de l'article 262, paragraphe 2, de la DT).

Toutefois, il existe deux situations susmentionnées dans lesquelles la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt continue de s'appliquer (dans la mesure où certaines conditions sont remplies) et qui, par conséquent, n'entraînent pas de nouvelle mention dans l'état récapitulatif en application de l'article 262, paragraphe 1,

---

<sup>12</sup> En particulier, en ce qui concerne les biens retirés par l'acquéreur destinataire, ils ont déjà été acquis par celui-ci et ne relèvent donc plus du régime des stocks sous contrat de dépôt.

point a), de la DT: le *remplacement de l'acquéreur destinataire des biens* et le *renvoi des biens*.

Il apparaît donc que le «changement concernant les informations fournies» visé à l'article 262, paragraphe 2, de la DT, devrait se limiter à ces deux situations, car une nouvelle mention dans l'état récapitulatif est pertinente pour assurer le suivi physique des biens et l'identification correcte de l'assujetti habilité à retirer les biens du stock. D'un point de vue juridique, cette interprétation est conforme à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), de la DT selon lequel la mention dans l'état récapitulatif est une condition préalable à la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt. En outre, cette interprétation est conforme avec l'objectif des règles et engendre une charge bien plus faible pour les entreprises que celle découlant d'une interprétation stricte.

2.5.23. *Qu'entend-on par l'«identité» de l'acquéreur destinataire des biens dans l'article 17 bis, paragraphe 2, point d), de la DT?*

L'une des conditions énoncées à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), de la DT pour l'application de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt est l'obligation pour le fournisseur d'inclure dans l'état récapitulatif l'identité de l'acquéreur destinataire des biens et son numéro d'identification TVA attribué par l'État membre vers lequel les biens sont envoyés ou transportés.

Sur le plan pratique, dans l'état récapitulatif, seul le numéro d'identification TVA de l'acquéreur destinataire des biens peut être mentionné. La question est donc de savoir comment respecter l'obligation visée à l'article 17 *bis*, paragraphe 2, point d), de la DT, qui consiste à inclure l'identité de l'acquéreur destinataire des biens dans l'état récapitulatif.

L'identification d'un assujetti au moyen d'un numéro individuel d'identification TVA signifie, dans la pratique, que chaque numéro est attribué à un assujetti existant. Les États membres sont tenus de stocker dans un système électronique les données portant sur l'identité, l'activité, l'organisation et l'adresse des personnes auxquelles ils ont attribué un numéro d'identification TVA [article 17, paragraphe 1, point b), du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée].

Autrement dit, l'identité d'un assujetti et son numéro d'identification TVA sont étroitement liés (et sont, en règle générale, indissociables) dans le système.

Par conséquent, il convient de considérer l'obligation d'inclure l'identité de l'acquéreur destinataire des biens comme étant remplie lorsque le numéro d'identification TVA dudit acquéreur est indiqué dans l'état récapitulatif. Cette disposition est confirmée par le libellé de l'article 262, paragraphe 2, de la DT qui mentionne seulement le numéro d'identification TVA de l'acquéreur destinataire des biens, sans aucune référence à son identité.

2.5.24. *Des mesures transitoires ont-elles été prévues pour les transports qui débutent avant et se terminent après l'entrée en vigueur de la simplification relative au régime des stocks sous contrats de dépôt?*

Les dispositions juridiques n'envisagent aucune mesure transitoire concernant les transports de biens qui débuteraient avant le 1<sup>er</sup> janvier 2020 et se termineraient après cette date (entrée en vigueur de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de

dépôt). Cependant, il est nécessaire de garantir une approche uniforme dans ces situations. À cet égard, étant donné que les règles pour la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt, et la définition de ce régime qui y figure, tiennent compte du fait que les «biens sont expédiés ou transportés [...] vers un autre État membre [article 17 bis, paragraphe 2, point a), de la DT], il semble que les règles suivantes devraient s'appliquer:

- si le transport débute avant le 1<sup>er</sup> janvier 2020, la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt introduite par l'article 17 bis de la DT ne peut être appliquée, même si l'arrivée des biens dans l'État membre de destination a lieu après cette date;
- lorsque le transport débute le 1<sup>er</sup> janvier 2020 ou après cette date, les nouvelles règles pour la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt sont applicables. Si la simplification s'applique, l'état récapitulatif pour la période de déclaration incluant la date de début du transport doit être rempli en conséquence.

2.5.25. Un fournisseur qui n'est pas établi dans l'Union européenne peut-il bénéficier de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt? L'«exonération dans le cadre du régime douanier 42» s'applique-t-elle aux importations de biens qui sont ultérieurement placés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt?

Aux fins de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt, le fournisseur ne peut avoir établi le siège de son activité ni disposer d'un établissement stable dans l'État membre vers lequel les biens sont transportés ou expédiés. Hormis cette disposition, il n'existe aucune autre condition concernant l'établissement du fournisseur, lequel peut être établi ou non dans un autre État membre.

On pourrait se demander si l'exonération prévue à l'article 143, paragraphe 1, point d), et paragraphe 2, de la DT (à savoir l'«exonération dans le cadre du régime douanier 42» à l'importation) serait applicable dans le cas d'une importation suivie du transport d'un stock sous contrat de dépôt. La réponse est que, dans la mesure où, au moment de l'importation, il n'existe pas encore de certitude quant à une livraison à un acquéreur, l'exonération dans le cadre du régime douanier 42 ne peut être appliquée. Il pourrait donc s'agir d'une situation dans laquelle l'assujetti déplaçant les biens préférerait ne pas appliquer la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt afin de ne pas perdre l'exonération à l'importation [en application de l'article 143, paragraphe 1, point d), de la DT].

2.5.26. Identité de l'acquéreur destinataire des biens – comment l'identité doit-elle être connue du fournisseur? Un contrat de vente est-il suffisant?

Il n'existe pas en soi de règles spécifiques dans la directive TVA en la matière, mais le contrat entre le fournisseur et l'acquéreur destinataire des biens sur lequel repose l'opération portant sur le stock sous contrat de dépôt devrait suffire à cet égard. Le fournisseur doit non seulement connaître l'identité de l'acquéreur destinataire des biens, mais également le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre vers lequel les biens sont transportés. Le fournisseur doit mentionner le numéro d'identification TVA de l'acquéreur destinataire des biens dans son état récapitulatif déposé pour la période de transport des biens.

2.5.27. Que signifie «accord» dans l'article 17 bis, paragraphe 2, point a), de la DT? S'agit-il systématiquement d'un contrat de vente?

La directive TVA ne précise pas ou n'impose pas le type d'accord qui doit exister entre le fournisseur et l'acquéreur destinataire des biens. Néanmoins, il est raisonnable de supposer que, lorsqu'un contrat entre les deux parties existe en vertu duquel l'acquéreur destinataire est autorisé à prélever des biens d'un type précis dans le stock moyennant le paiement d'un prix déterminé (prenant ainsi possession de ces biens), la condition de l'article 17 bis, paragraphe 2, point a), de la DT relative à «un accord existant entre les deux assujettis» est donc remplie.

2.5.28. Les conditions relatives au régime des stocks sous contrat de dépôt sont-elles réunies si les biens à livrer à l'acquéreur destinataire doivent d'abord être triés par un tiers dans l'entrepôt?

Rien n'est prévu sur ce point dans la directive TVA; il n'est par conséquent pas exclu que les conditions applicables à la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt puissent être remplies dans ce cas.

2.5.29. Que considère-t-on ou non comme un entrepôt aux fins de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt?

Il semble raisonnable de supposer que le régime des stocks sous contrat de dépôt fera intervenir, en règle générale, un entrepôt dans l'État membre d'arrivée où les biens seront placés et pourront être retirés par l'acquéreur destinataire. L'article 54 bis, paragraphe 1, point c), du RE impose au fournisseur l'obligation de mentionner l'adresse de l'entrepôt et la date d'arrivée des biens dans cet entrepôt. Une référence similaire figure dans l'article 54 bis, paragraphe 2, point c), du RE concernant le registre de l'acquéreur destinataire des biens.

En revanche, l'existence d'un entrepôt n'est pas mentionnée à l'article 17 bis, paragraphe 2, de la DT comme étant une condition préalable à l'application de la simplification relative au régime des stocks sous contrat de dépôt. Par conséquent, on peut se demander si un entrepôt, au sens habituel de «lieu de stockage des biens», est effectivement nécessaire ou si d'autres possibilités (par exemple, biens conservés dans un camion se déplaçant entre les acquéreurs destinataires, voire une valise dans laquelle les biens relevant du régime des stocks sous contrat de dépôt sont des articles de très petite dimension) existent à cet égard.

De l'avis des services de la Commission, il est probable que, dans ces cas précis, il s'agisse simplement d'une livraison «directe» du fournisseur à l'acquéreur. Pour cette raison, afin d'être en mesure d'appliquer la simplification prévue par l'article 17 bis de la DT, dans ces cas, les parties concernées doivent être à même de démontrer, à la satisfaction des autorités fiscales, que la situation particulière (par exemple, stock sous contrat de dépôt dans un camion) constitue réellement un régime de stocks sous contrat de dépôt au sens de l'article 17 bis, paragraphe 2, de la DT. Cela signifie, entre autres, qu'ils doivent prouver que le fournisseur demeure le propriétaire des biens et qu'un accord existe entre ce fournisseur et l'acquéreur destinataire des biens en vertu duquel ce dernier est habilité à retirer les biens à un stade ultérieur. En outre, il serait nécessaire en l'occurrence que les registres du fournisseur et de l'acquéreur destinataire des biens indiquent de manière continue (en temps réel) l'emplacement des biens à tout moment donné afin de permettre un contrôle approprié par les autorités fiscales.

2.5.30. Les registres peuvent-ils être tenus à jour par un tiers (tel que le gestionnaire de l'entrepôt) pour le compte du fournisseur et/ou de l'acquéreur destinataire des biens?

Un tiers pourrait tenir le registre, mais les assujettis, fournisseur et acquéreur destinataire concernés demeurent responsables de l'exécution de cette obligation [à l'exclusion, en ce qui concerne l'acquéreur destinataire des biens, des éléments mentionnés dans l'article 54 bis, paragraphe 2, points c), e) et f), du RE lorsque les conditions énoncées à l'article 54 bis, paragraphe 2, deuxième alinéa, du RE sont réunies].

2.5.31. Lorsqu'un transport commence au cours du mois 1 et se termine au cours du mois 2, quelle est la période considérée aux fins de l'état récapitulatif?

À l'instar des considérations de la section 2.5.24 concernant les mesures transitoires, la date applicable correspond à la date du début du transport. Par conséquent, le numéro d'identification TVA de l'acquéreur destinataire des biens devra être indiqué par le fournisseur dans l'état récapitulatif du mois 1.



### 3. LES OPERATIONS EN CHAINE

#### 3.1. Dispositions applicables

Article 36 *bis* de la DT.

#### 3.2. Contexte

Les opérations en chaîne au sens de l'article 36 *bis* de la DT désignent les livraisons successives des mêmes biens (ce qui signifie que deux ou plusieurs livraisons consécutives ont lieu) dans le cadre desquelles les biens livrés font l'objet d'un seul transport intracommunautaire entre deux États membres.

Il ressort de la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) que, dans ces situations, le transport intracommunautaire des biens ne peut être imputé qu'à une seule des livraisons dans la chaîne qui pourra bénéficier de l'exonération prévue par l'article 138 de la DT pour les livraisons intracommunautaires<sup>13</sup>.

Toutefois, la directive TVA, dans son libellé antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 2020, ne prévoit pas de règles concrètes concernant l'imputation du transport intracommunautaire des biens. La jurisprudence de la CJUE fournit quelques orientations, mais, en tout état de cause, une évaluation globale de l'ensemble des circonstances spécifiques doit être réalisée dans chaque cas particulier.

Par conséquent, aucune règle générale ne s'appliquait à ces situations et l'évaluation des modalités d'imputation de la livraison intracommunautaire de biens à une opération concrète au sein de la chaîne devait être réalisée au cas par cas. Cette situation pourrait conduire à des approches différentes parmi les États membres, ce qui engendrerait des cas de double imposition ou de non-imposition et priverait les opérateurs de la sécurité juridique.

La nouvelle disposition de l'article 36 *bis* de la DT résout ce problème en prévoyant des règles en vue d'imputer le transport intracommunautaire des biens à une livraison concrète au sein d'une chaîne d'opérations.

#### 3.3. Quel est l'effet de la disposition?

La directive (UE) 2018/1910 du Conseil a introduit un nouvel article 36 *bis* dans la directive TVA. Cet article vise à établir la livraison à laquelle le transport ou l'expédition intracommunautaire des biens doit être imputé(e) lorsqu'une opération en chaîne a lieu, c'est-à-dire, la livraison qui doit être considérée comme la livraison intracommunautaire.

Aux fins de l'application de l'article 36 *bis* de la DT, les conditions suivantes doivent être réunies:

- les biens doivent être livrés de manière successive. Par conséquent, il est nécessaire qu'au moins trois personnes participent à l'opération en chaîne;
- les biens doivent être expédiés ou transportés d'un État membre vers un autre État membre. En conséquence, les opérations en chaîne impliquant des importations et

---

<sup>13</sup> Ce point a été tranché pour la première fois par la CJUE dans son arrêt du 6 avril 2006 dans l'affaire C-245/04, *Emag Handel Eder*.

des exportations, ou n'impliquant que des livraisons sur le territoire d'un État membre, ne sont pas couvertes par la disposition;

- les biens doivent être transportés ou expédiés directement du premier fournisseur au dernier client dans la chaîne.

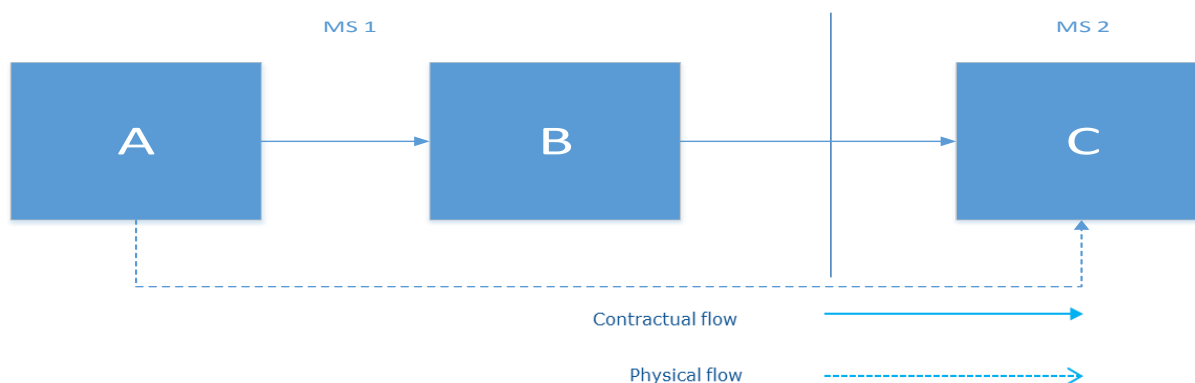
Si ces conditions sont réunies, l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT prévoit la règle générale suivante: l'expédition ou le transport des biens est imputé à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire.

Toutefois, l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT prévoit la possibilité de déroger à la règle générale. Ce sera le cas lorsque l'opérateur intermédiaire communique à son fournisseur le numéro d'identification TVA attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés. Dans ce cas, l'expédition ou le transport des biens est imputé à la livraison effectuée **par** l'opérateur intermédiaire.

L'opérateur intermédiaire est défini à l'article 36 *bis*, paragraphe 3, de la DT. Il s'agit du 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 le compte de celui-ci. Pour justifier son statut d'opérateur intermédiaire, il devra conserver les éléments prouvant qu'il a transporté les biens pour son propre compte ou qu'il a organisé le transport des biens avec un tiers agissant pour son compte.

#### 3.4. Différents scénarios – exemples

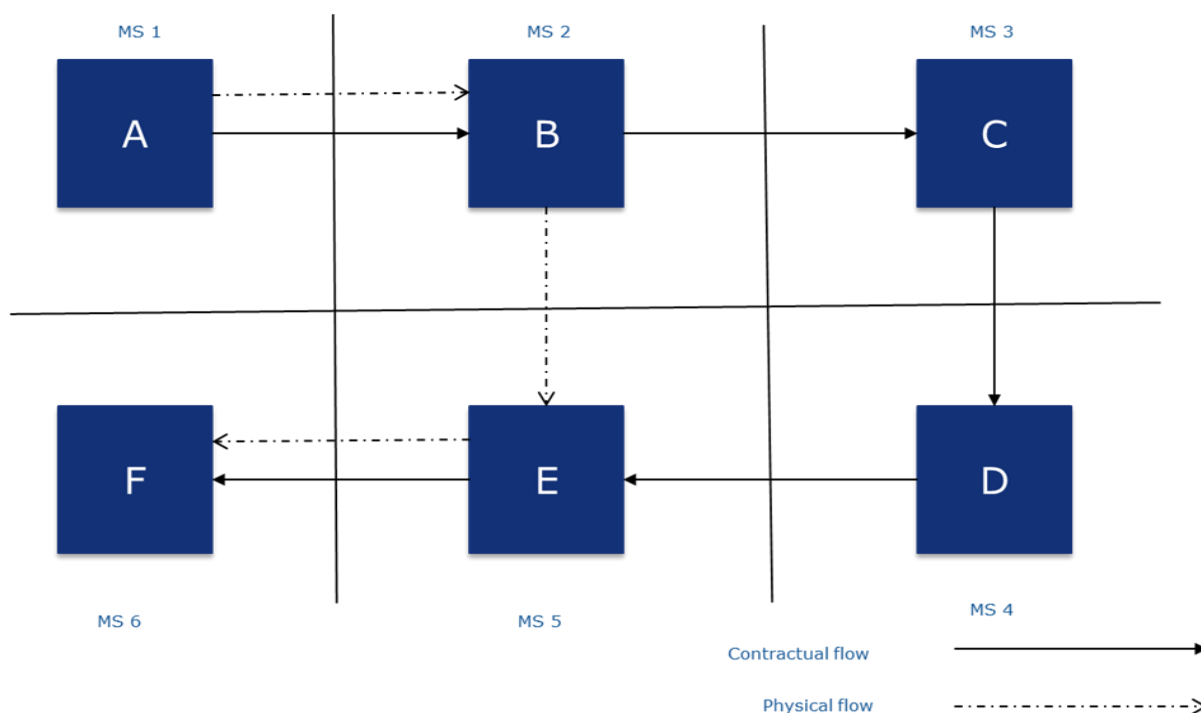
##### 3.4.1. Exemple 1 – un cas simple d'opération en chaîne



Nous avons des livraisons consécutives de biens de A à B et de B à C dans le cadre desquelles les biens sont transportés une seule fois, de A dans l'EM 1 à C dans l'EM 2. Le problème qui se pose dans ce cas est de déterminer si le transport intracommunautaire doit être imputé à la livraison de A à B ou à la livraison de B à C.

Toutefois, il existe des cas plus complexes qui pourraient même impliquer plusieurs transports de biens dans l'UE. Dans ces situations, il importe d'analyser les opérations qui relèvent du champ d'application de la mesure mise en place par l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT et celles qui n'en relèvent pas et doivent, par conséquent, être examinées séparément. La première chose à faire consiste donc à délimiter l'opération en chaîne.

### 3.4.2. Exemple 2 – situation plus complexe impliquant différents transports



Dans cet exemple, trois transports différents ont lieu: de A à B, de B à E et de E à F. On suppose non seulement que les transports se suivent dans le temps, mais également qu'il existe une discontinuité apparente entre eux, de sorte qu'il est impossible de les considérer comme un transport unique. Dans ce cas précis, la livraison de A à B et la livraison de E à F ne relèvent pas du champ d'application de la mesure mise en place pour les opérations en chaîne, car elles ne remplissent pas les conditions prévues à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT, notamment le transport direct du premier fournisseur au dernier client dans une chaîne comprenant des livraisons successives des mêmes biens. Par conséquent, les livraisons entre A et B, et entre E et F sont des livraisons intracommunautaires «normales».

À l'inverse, les opérations entre B, C, D et E font partie d'une opération en chaîne: les biens sont livrés successivement entre ces quatre parties, les biens sont expédiés ou transportés d'un État membre (l'EM 2) vers un autre État membre (l'EM 5) et sont transportés directement du premier fournisseur (B) au dernier client (E) dans la chaîne.

Ces trois opérations entre ces quatre parties doivent donc être prises en considération dans l'imputation du transport à une seule d'entre elles.

### 3.5. Imputation du transport à l'une des livraisons dans la chaîne – explications pour les exemples 1 et 2

L'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT établit la règle générale. Le transport **ne** sera imputé **qu'**à la livraison effectuée à l'«**opérateur intermédiaire**».

Une première conclusion peut être tirée de cette règle, à savoir que l'expédition ou le transport ne peut être imputé qu'à une seule livraison. Par conséquent, les autres livraisons dans la chaîne suivent les règles applicables aux livraisons de biens sans transport et seront qualifiées de livraisons intérieures, soit dans l'État membre de départ des biens, soit dans l'État membre d'arrivée des biens.

La deuxième conclusion qui peut être tirée de la règle est que, pour imputer le transport ou l'expédition des biens à une livraison, il est nécessaire d'identifier l'«opérateur intermédiaire», conformément à la définition mentionnée à la section 3.3 ci-dessus.

Il convient de noter que le champ d'application des règles énoncées à l'article 36 *bis* de la DT se limite à préciser l'opération dans la chaîne à laquelle le transport est imputé. Ces règles n'ont pas d'incidence sur la redevabilité de la taxe, laquelle est déterminée conformément aux règles générales.

### 3.5.1. L'imputation du transport dans l'exemple 1

Dans cette situation, nous allons considérer que l'opérateur intermédiaire est B. Cela signifie que B expédie ou transporte les biens de l'EM 1 vers l'EM 2 lui-même (pour son propre compte et non pour le compte d'une autre partie de la chaîne) ou par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte.

Selon la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT, l'expédition ou le transport des biens n'est imputé qu'à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire. Par conséquent, la livraison intracommunautaire de biens sera la livraison de A à B. Dans cette situation, B devra communiquer à A le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par un État membre autre que l'EM 1 afin que la livraison effectuée par A bénéficie de l'exonération prévue par l'article 138 de la DT. B effectuera une acquisition intracommunautaire des biens dans l'EM 2. La livraison de B à C sera une livraison intérieure dans l'EM 2 et B sera redevable dans l'EM 2 de la TVA grevant cette livraison<sup>14</sup>. B devra être immatriculé dans l'EM 2 et présenter une déclaration de TVA dans cet État membre.

Cependant, comme indiqué dans l'exemple 1, B est établie dans l'EM 1. Il est probable que l'EM 1 lui a attribué un numéro d'identification TVA et, si tel est le cas, il peut décider de communiquer à A ce numéro d'identification au lieu du numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par un État membre autre que l'EM 1. Dans ce cas, au lieu de la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT, la règle applicable serait celle visée à l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT. Par conséquent, l'expédition ou le transport des biens serait imputé à la livraison effectuée par B, et non à la livraison effectuée à B.

Dans ce cas, A effectuera une livraison intérieure à B dans l'EM 1. B effectuera dans l'EM 1 une livraison intracommunautaire de biens à C. C effectuera une acquisition intracommunautaire de biens dans l'EM 2. De ce fait, B ne doit pas être identifié dans l'EM 2 ni présenter une déclaration de TVA dans cet État membre.

### 3.5.2. L'imputation du transport dans l'exemple 2

Comme expliqué précédemment, dans cet exemple, seules les livraisons entre B, C, D et E font partie de l'opération en chaîne.

---

<sup>14</sup> À moins que l'EM 2 n'ait fait usage de la possibilité prévue à l'article 194 de la DT. Si tel est le cas, C sera redevable de la TVA dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation.

a) Le premier fournisseur dans la chaîne organise l'expédition ou le transport<sup>15</sup>

La disposition juridique exclut explicitement le premier fournisseur de la notion d'opérateur intermédiaire. En conséquence, les situations de ce type sont exclues du champ d'application de la règle énoncée à l'article 36 *bis* de la DT.

À cet égard, il convient de garder à l'esprit que le premier fournisseur ne participe qu'à une seule opération dans l'opération en chaîne, à savoir la livraison effectuée par celui-ci. Par conséquent, si le premier fournisseur est l'assujetti qui organise l'expédition ou le transport des biens, l'expédition ou le transport ne peut être imputé qu'à l'opération dans laquelle il intervient, à savoir la livraison effectuée par celui-ci. Cette opération sera alors la livraison intracommunautaire de biens, exonérée en application de l'article 138 de la DT, si les conditions prévues dans cet article sont remplies.

Dans le régime décrit dans l'exemple 2, l'opération en chaîne implique un transport de biens de l'EM 2 vers l'EM 5, directement de B à E, et comprend les livraisons entre B, C, D et E; B est donc le premier fournisseur dans la chaîne. Par conséquent, si B organise le transport ou l'expédition des biens, ce transport sera imputé à la livraison effectuée par B à C, ce qui donne lieu à une livraison intracommunautaire de biens par B dans l'EM 2, exonérée de la TVA (si les conditions prévues par l'article 138 de la DT sont remplies) et à une acquisition intracommunautaire par C, imposable dans l'EM 5. Les livraisons de C à D et de D à E seront, en l'occurrence, des opérations intérieures dans l'EM 5.

Comme indiqué ci-dessus, la livraison de biens de A à B, qui donne lieu à un transport spécifique de l'EM 1 à l'EM 2, directement de A à B, est exclue de l'opération en chaîne. La livraison de A à B est, à part entière, une livraison intracommunautaire de biens dans l'EM 1, exonérée de la TVA (si les conditions prévues par l'article 138 de la DT sont remplies), donnant lieu à une acquisition intracommunautaire par B, imposable dans l'EM 2.

b) Le dernier client dans la chaîne organise l'expédition ou le transport

Le dernier client dans la chaîne ne peut pas non plus être l'opérateur intermédiaire, car celui-ci ne peut jamais satisfaire à la condition exigeant d'être un «**fournisseur** dans la chaîne» visée à l'article 36 *bis*, paragraphe 3, de la DT. Les situations dans lesquelles le dernier client dans la chaîne organise le transport sont dès lors exclues du champ d'application de la règle prévue à l'article 36 *bis* de la DT.

Le dernier client ne participe qu'à une seule opération dans la chaîne, la livraison effectuée à celui-ci. Par conséquent, s'il organise l'expédition ou le transport des biens, cette expédition ou ce transport ne peut être imputé qu'à cette opération, à savoir la livraison effectuée au dernier client.

Pour reprendre l'exemple 2, l'opération en chaîne inclut les livraisons entre B, C, D et E; E est donc le dernier client dans la chaîne. De ce fait, si E organise le transport ou l'expédition des biens, cette expédition ou ce transport sera imputé à la livraison effectuée par D à E, ce qui donne lieu à une livraison intracommunautaire de biens par D dans l'EM 2, exonérée de la TVA (si les conditions prévues par l'article 138 de la DT sont

---

<sup>15</sup> Dans cette section des notes explicatives, lorsqu'il est fait référence à un assujetti «organisant le transport» des biens, cela signifie que cet assujetti transporte les biens soit lui-même (pour son propre compte), soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte. Voir à cet égard la section 3.6.5.

remplies) et à une acquisition intracommunautaire par E, imposable dans l'EM 5. Les livraisons de B à C et de C à D seront des opérations intérieures dans l'EM 2.

Comme indiqué ci-dessus, la livraison de biens de E à F est exclue de l'opération en chaîne, car celle-ci inclut un transport spécifique de E à F, différent du transport de B à E. La livraison de E à F est une livraison intracommunautaire de biens dans l'EM 5, exonérée de la TVA (si les conditions prévues par l'article 138 de la DT sont remplies), donnant lieu à une acquisition intracommunautaire effectuée par F, imposable dans l'EM 6.

c) Un opérateur dans la chaîne autre que le premier fournisseur ou le dernier client organise l'expédition ou le transport

Nous allons à présent analyser ce qui se produit lorsque, dans l'exemple 2, l'opérateur intermédiaire est C ou D.

Comme mentionné précédemment, l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT énonce la règle générale suivante: le transport est imputé à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire (qui ne peut pas être la première ou la dernière personne dans la chaîne de livraisons).

Toutefois, l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT prévoit une dérogation à la règle générale. Lorsque l'opérateur intermédiaire communique au fournisseur le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, l'expédition ou le transport est imputé à la livraison de biens effectuée par l'opérateur intermédiaire.

À titre d'exemple, si l'opérateur intermédiaire est C, la règle générale entraînerait l'imputation du transport à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire, c'est-à-dire la livraison de B à C. Ainsi, la livraison effectuée par B sera une livraison intracommunautaire de biens dans l'EM 2, exonérée de la TVA (si les conditions prévues par l'article 138 de la DT sont remplies), et une acquisition intracommunautaire par C, imposable dans l'EM 5, aurait lieu. Les livraisons de C à D et de D à E seront des opérations intérieures dans l'EM 5.

Toutefois, l'opération à laquelle le transport est imputé serait différente si C communique à son fournisseur B le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, à savoir l'EM 2. Si tel est le cas, l'expédition ou le transport serait alors imputé à la livraison effectuée par C, c'est-à-dire la livraison de C à D.

De ce fait, une livraison intracommunautaire de biens serait effectuée par C dans l'EM 2, exonérée de la TVA (si les conditions prévues par l'article 138 de la DT sont remplies), et une acquisition intracommunautaire serait effectuée par D, imposable dans l'EM 5. La livraison de B à C sera une opération intérieure dans l'EM 2 et la livraison de D à E sera une opération intérieure dans l'EM 5.

### 3.6. Questions détaillées découlant de cette disposition

#### 3.6.1. Lignes directrices arrêtées par le comité de la TVA

#### **Lignes directrices découlant de la 113<sup>e</sup> réunion du comité de la TVA du 3 juin 2019**

### 3. NOUVELLE LÉGISLATION – QUESTIONS RELATIVES À LA MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS DE L’UE EN MATIÈRE DE TVA ADOPTÉES RÉCEMMENT

3.1 Origine: Commission

Références: article 17 *bis*, article 36 *bis*, article 138, paragraphes 1 et 1 *bis*, article 243, paragraphe 3, et article 262, paragraphe 2, de la directive TVA

articles 45 *bis* et 54 *bis* du règlement d’exécution TVA

Objet: mise en œuvre du paquet relatif aux solutions rapides: directive (UE) 2018/1910 du Conseil et règlement d’exécution (UE) 2018/1912 du Conseil

[[Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Document de travail n° 968](#)]

#### **Document D – taxud.c.1(2019) 7899573 – Document de travail n° 975**

*Opérations en chaîne: en combinaison avec l’application de la simplification prévue à l’article 141 (opérations triangulaires) (section 3.2.1.)*<sup>16</sup>

1. Lorsque les mêmes biens font l’objet de livraisons successives et qu’ils sont expédiés ou transportés d’un État membre vers un autre État membre, directement du premier fournisseur au dernier client dans la chaîne, le comité de la TVA convient à l’unanimité que, dans la chaîne d’opérations, seul l’assujetti effectuant l’acquisition intracommunautaire (ci-après, «X») peut, pour autant qu’il remplisse toutes les conditions, bénéficier de la simplification applicable aux opérations triangulaires prévue à l’article 141 de la directive TVA.

2. Le comité de la TVA estime presque à l’unanimité que, dans une situation telle que celle exposée au point 1, la condition établie à l’article 141, point c), de la directive TVA est considérée comme remplie lorsque les biens sont directement expédiés ou transportés à partir d’un État membre autre que celui ayant délivré le numéro d’identification TVA utilisé par X aux fins de l’acquisition intracommunautaire et à destination du lieu désigné par la personne pour laquelle X effectue la livraison subséquente (ci-après, «Y»).

3. Le comité de la TVA convient presque à l’unanimité que le fait que Y effectue une livraison subséquente des biens à une autre personne au sein de la chaîne n’a pas d’incidence sur l’application de la simplification relative aux opérations triangulaires aux opérations effectuées par X. Pour que cette simplification s’applique, toutes les conditions énoncées à l’article 141 de la directive TVA doivent cependant être remplies, ce qui, selon le point de vue presque unanime du comité de la TVA, requiert que Y soit identifié à la

---

<sup>16</sup> Ce titre fait référence à la section correspondante du document de travail n° 968 du comité de la TVA. De plus amples informations sur l’interaction entre les règles applicables aux opérations en chaîne et celles relatives à la simplification des opérations triangulaires figurent à la section 3.6.17 des présentes notes explicatives.

TVA dans l'État membre où la TVA sur cette livraison subséquente est due et qu'il soit désigné, conformément à l'article 197 de la directive TVA, comme redevable de la taxe due sur ladite livraison.

### 3.6.2. Quel est le champ d'application de la disposition?

Certaines opérations ne relèvent pas de l'article 36 *bis* de la DT.

Comme indiqué à la section 3.3, les biens doivent être expédiés ou transportés d'un État membre vers un autre État membre. Par conséquent, les opérations en chaîne impliquant des importations et des exportations, ou n'impliquant que des livraisons sur le territoire d'un État membre ne sont pas concernées par la disposition.

En outre, l'article 36 *bis*, paragraphe 4, de la DT exclut l'application de la règle relative aux opérations en chaîne aux situations relevant de l'article 14 *bis* de la DT. Par conséquent, la règle ne s'applique pas aux cas dans lesquels un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire:

- a) les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 EUR, ou
- b) la livraison de biens dans la Communauté par un assujetti non établi sur le territoire de la Communauté à une personne non assujettie.

Dans ces cas, l'assujetti facilitant la livraison est réputé avoir reçu et livré ces biens lui-même; toutefois, les règles relatives aux opérations en chaîne énoncées à l'article 36 *bis* de la DT ne peuvent être appliquées à ces livraisons.

### 3.6.3. Qui peut être un opérateur intermédiaire?

L'opérateur intermédiaire revêt une importance capitale pour l'application de la règle. En fonction de l'option choisie par cet opérateur intermédiaire, l'expédition ou le transport des biens sera imputé à la livraison effectuée à celui-ci ou à la livraison effectuée par celui-ci.

Par conséquent, une fois que l'opération en chaîne a été identifiée, la prochaine étape consiste à déterminer qui est l'opérateur intermédiaire.

Comme mentionné à la section 3.3, l'article 36 *bis*, paragraphe 3, de la DT définit l'«opérateur intermédiaire» comme un fournisseur dans la chaîne autre que le premier fournisseur, qui expédie ou transporte les biens, soit lui-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte.

### 3.6.4. Qui ne peut pas être l'opérateur intermédiaire?

Comme expliqué dans la section 3.5.2 lors de l'analyse de l'exemple 2, le premier fournisseur ou le dernier client dans la chaîne ne peuvent pas être l'opérateur intermédiaire. Le premier fournisseur est expressément exclu par le libellé de la disposition et le dernier client n'est pas un fournisseur dans la chaîne. Par conséquent, aucun d'entre eux ne peut être l'opérateur intermédiaire.

Il convient de noter que si ces personnes organisent le transport des biens, il n'existe aucun doute sur la façon d'imputer le transport intracommunautaire. Si le premier



fournisseur l'a organisé, le transport sera imputé à la livraison effectuée par celui-ci. Si c'est le dernier client qui a organisé le transport, le transport sera imputé à la livraison effectuée à celui-ci.

3.6.5. Que signifie le libellé «expédie ou transporte les biens, soit lui-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte»?

Ce libellé reprend celui de l'article 138, paragraphe 1, de la DT qui fait référence aux «livraisons de biens expédiés ou transportés [...] par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte». L'interprétation devrait donc être la même que celle donnée à la dernière disposition.

En général, l'opérateur intermédiaire sera le fournisseur dans la chaîne qui organise (soit directement lui-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte) le transport des biens; c'est-à-dire, la personne qui effectue le transport lui-même pour son propre compte ou qui confie le transport à un tiers qui agira pour son compte.

À cet égard, l'avocat général Kokott, dans ses conclusions dans l'affaire *Herst*<sup>17</sup>, a conclu que «l'attribution de l'unique mouvement transfrontalier de marchandises à une livraison déterminée dans une chaîne de livraisons dépend de manière décisive du point de savoir qui supporte le risque de perte fortuite de la marchandise au cours du transport transfrontalier. Cette livraison est la livraison intracommunautaire exonérée, dont le lieu se situe à l'endroit du départ du transport». Selon ses conclusions, l'opérateur intermédiaire serait donc l'assujetti dans la chaîne qui supporte le risque de perte ou de détérioration des biens au cours du transport<sup>18</sup>.

Toutefois, ce critère peut conduire dans certains cas à des difficultés pratiques. Par exemple, le risque de perte accidentelle des biens peut être réparti entre le vendeur et l'acheteur à certains stades du transport, conformément à l'Incoterm utilisé. En pareils cas, il serait difficile d'identifier un seul assujetti dans la chaîne qui supporte le risque de perte ou de détérioration des biens pendant toute la durée de l'opération de transport.

Dans ces situations, afin de déterminer qui est l'opérateur intermédiaire, le critère le plus approprié serait celui de l'assujetti dans la chaîne qui transporte les biens lui-même ou prend les dispositions nécessaires avec un tiers pour assurer le transport des biens en concluant un contrat avec ce tiers. Il en va ainsi à moins que, dans ces cas, l'assujetti en question puisse prouver, à la satisfaction des autorités fiscales, qu'en réalité, le transport a été effectué, ou que le contrat a été conclu, pour le compte d'un autre assujetti dans la chaîne qui supporte effectivement le risque de perte accidentelle des biens au cours de l'opération de transport.

À cet égard, nous tenons à souligner que le fait que l'une des parties dans la chaîne paye le transport ne suffit pas en soi pour conclure que cette personne est l'opérateur intermédiaire. Cette partie pourrait acquitter le prix du transport, par exemple, sous forme de paiement partiel de la livraison effectuée à celle-ci.

---

<sup>17</sup> Conclusions de l'avocat général M<sup>me</sup> Juliane Kokott présentées le 3 octobre 2019 dans l'affaire C-401/18, *Herst*, s.r.o. contre *Odvolací finanční ředitelství*, point 79.

<sup>18</sup> Ceci vaut indépendamment du fait que l'assujetti en question peut avoir conclu un contrat d'assurance, de sorte qu'il est indemnisé en cas de perte ou de détérioration des biens.

3.6.6. Un fournisseur dans la chaîne différent de l'opérateur intermédiaire effectue le transport des biens pour le compte de l'opérateur intermédiaire

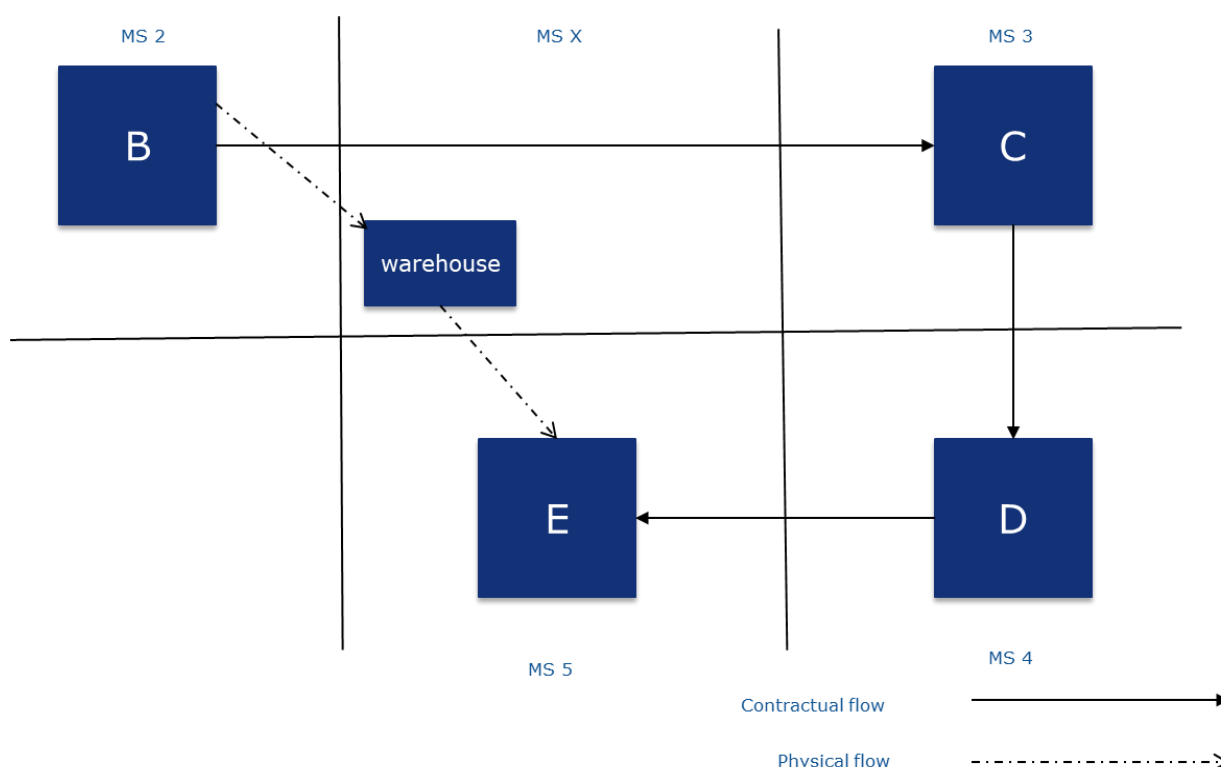
L'opérateur intermédiaire peut transporter les biens lui-même ou par l'intermédiaire d'une autre partie agissant pour son compte. La partie transportant les biens pour le compte de l'opérateur intermédiaire ne doit pas nécessairement être un tiers en dehors de la chaîne ou une société spécialisée dans le transport de biens. Il pourrait s'agir de l'un des autres fournisseurs participant à l'opération en chaîne, voire le dernier client.

Par exemple, l'un des fournisseurs intermédiaires dans la chaîne peut demander au premier fournisseur de transporter les biens vers le dernier client. Dans cette situation, il importera de décider lequel des assujettis dans la chaîne satisfait aux conditions énoncées à la section 3.6.5. Cet assujetti sera l'opérateur intermédiaire aux fins de l'article 36 bis de la DT.

3.6.7. Plusieurs personnes interviennent dans le transport des biens

Il peut arriver que l'opérateur intermédiaire, déterminé conformément aux critères définis à la section 3.6.5, confie le transport à plus d'une personne.

Pour illustrer ce point, nous allons employer l'exemple suivant (**exemple 3**):



Dans l'exemple 3, C est l'opérateur intermédiaire. C peut confier à différentes personnes le transport des biens par camion des locaux de B dans l'EM 2 vers un port dans un autre État membre (l'EM X), le transport de ces biens par navire vers l'EM 5 et leur transport par camion du port dans l'EM 5 vers les locaux de E. Tant que C est la seule partie responsable pour les trois contrats, il demeure l'opérateur intermédiaire. Naturellement, il doit exister une continuité dans l'opération de transport, de sorte que l'ensemble de

l'itinéraire peut être considéré comme un transport unique de l'EM 2 vers l'EM 5 et non comme trois transports différents.

Ce fait ne change pas si, par exemple, le transport des biens des locaux de B vers le port dans l'EM X est effectué en utilisant les moyens de transport de B, pour autant que l'opérateur intermédiaire C est la personne qui organise le transport (conformément aux critères définis à la section 3.6.5).

Une conclusion différente serait tirée si le transport des locaux de B dans l'EM 2 vers le port dans l'EM X était organisé par C, mais que les deux autres transports (le transport par navire de l'EM X vers l'EM 5 et le transport par camion du port à l'EM 5 vers les locaux de E) étaient organisés par l'autre fournisseur D. Dans ce cas, il ne serait pas possible d'appliquer les règles relatives aux opérations en chaîne pour l'ensemble de la chaîne B-C-D-E, car deux transports différents sont effectués au lieu d'un seul. En effet, en l'occurrence, il ne peut être affirmé que les biens sont expédiés ou transportés «directement du premier fournisseur au dernier client dans la chaîne» (à savoir, de B à E) comme l'exige l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT. Cet exemple pourrait conduire à différentes possibilités, selon que la relation B-C-D ou la relation C-D-E est l'opération en chaîne aux fins de l'application des règles énoncées à l'article 36 *bis* de la DT.

Premièrement, C pourrait organiser le transport pour son propre compte vers un endroit dans l'EM X déterminé par celui-ci, sans aucun lien avec la livraison subséquente à D. À partir de cet endroit dans l'EM X, D organise le transport des biens en vue de les livrer à E. En d'autres termes, les biens sont d'abord transportés de B à C et seulement plus tard, par l'intermédiaire d'un transport différent, de C à E. Dans ce cas, il convient de traiter séparément l'opération entre B et C d'une part, et la relation C-D-E, d'autre part. Seule la relation C-D-E serait une opération en chaîne aux fins de l'application des règles énoncées à l'article 36 *bis* de la DT. La livraison de B à C sera une livraison intracommunautaire par B dans l'EM 2 et une acquisition intracommunautaire par C dans l'EM X. La relation C-D-E serait une opération en chaîne dans laquelle D est l'opérateur intermédiaire. Si la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT s'applique, C effectuera une livraison intracommunautaire dans l'EM X, D effectuera une acquisition intracommunautaire dans l'EM 5 et la livraison de D à E sera une opération intérieure dans l'EM 5.

Deuxièmement, C pourrait organiser le transport pour son propre compte des locaux de B vers un endroit dans l'EM X déterminé par D et en lien avec la livraison effectuée par C à D. Plus tard seulement, par l'intermédiaire d'un transport différent organisé par D, les biens sont livrés par, et transportés de, D à E. Si tel est le cas, l'opération en chaîne aux fins de l'application des règles énoncées à l'article 36 *bis* de la DT est la relation B-C-D, de sorte que l'opération entre D et E sera traitée séparément. C serait l'opérateur intermédiaire dans la chaîne B-C-D. Si C a communiqué à B son numéro d'identification TVA dans l'EM 2, alors la règle établie à l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT s'applique. La livraison de B à C sera une livraison intérieure dans l'EM 2, C effectuera une livraison intracommunautaire dans l'EM 2 et D effectuera une acquisition intracommunautaire dans l'EM X. L'opération entre D et E donnera lieu à une livraison intracommunautaire de biens dans l'EM X effectuée par D et à une acquisition intracommunautaire de biens dans l'EM 5 effectuée par E.

### 3.6.8. *Transport fractionné et discontinuités dans la chaîne*

Lors de l'examen de l'exemple 2 dans la section 3.4.2, nous avons établi que les livraisons de A à B et de E à F étaient exclues de la chaîne, en raison d'une «discontinuité apparente» dans le transport.

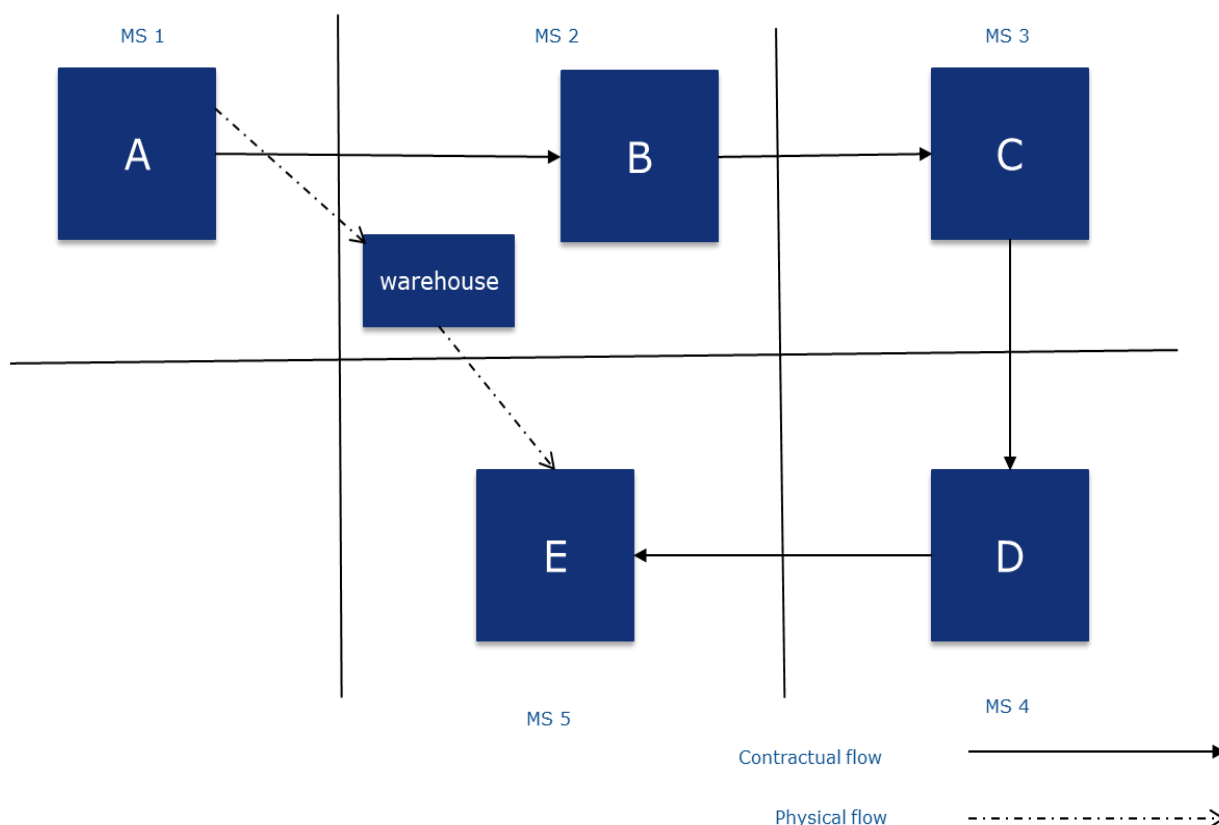
Il est donc important d'analyser, dans le cadre d'un transport comportant des arrêts, à quel moment il existe une discontinuité apparente qui donne naissance à différents transports, et à quel moment le transport peut être considéré comme un transport unique.

Par exemple, une situation dans laquelle la chaîne est rompue est celle analysée dans la section 3.6.7 précédente, dans laquelle il existait deux «mouvements» de biens différents entre différents États membres, l'opérateur qui organise le transport étant différent pour chaque «mouvement». Dans ce cas, les règles prévues pour les opérations en chaîne ne pourraient s'appliquer à toutes les opérations entre B-C-D-E, mais uniquement aux opérations entre B-C-D, ou aux opérations entre C-D-E, dans la mesure où la règle du transport unique ne peut être appliquée à l'ensemble du groupe d'opérations.

Cependant, le recours à différents moyens de transport, de manière à transborder les biens, par exemple, d'un camion vers un navire ou entre différents camions, ne modifie pas nécessairement le fait que le transport est considéré comme un transport unique.

En outre, si les biens sont transportés de l'EM 2 à l'EM 5, mais qu'une partie de ceux-ci sont débarqués dans l'EM X, les biens restants qui poursuivent immédiatement leur route vers l'EM 5 sont considérés comme étant directement transportés de l'EM 2 vers l'EM 5 aux fins de l'application des règles relatives aux opérations en chaîne, pour autant que l'opérateur intermédiaire organise l'ensemble de l'opération de transport.

Pour analyser les possibilités de discontinuités dans la chaîne, nous allons nous concentrer sur l'exemple suivant (**exemple 4**):



Il existe deux «mouvements» de biens: de A dans l'EM 1 vers un entrepôt dans l'EM 2 et de l'entrepôt dans l'EM 2 vers E dans l'EM 5. Dans quel cas pouvons-nous considérer les deux «mouvements» comme un transport unique ou comme des transports différents? Nous allons examiner différents scénarios:

a) *Scénario 1*: Avec ce scénario, nous tenons à souligner que les accords conclus par les parties au moment où les mouvements de biens ont lieu sont déterminants pour établir l'existence d'une discontinuité dans la chaîne.

Afin de considérer ce scénario comme comportant un transport unique aux fins de l'application de la règle énoncée dans l'article 36 *bis* de la DT, certaines conditions doivent être réunies. En premier lieu, il est nécessaire qu'un opérateur parmi B, C ou D organise les deux mouvements<sup>19</sup>, en agissant en qualité d'opérateur intermédiaire.

Toutefois, même si l'un d'entre eux organise les deux «mouvements», il est possible que les deux «mouvements» mentionnés ne puissent pas être considérés comme un transport unique. Par exemple, B est l'assujéti organisant les deux «mouvements». Lorsque les biens arrivent dans l'EM 2, B n'a conclu aucun accord avec C concernant la vente des biens. À un stade ultérieur, il conclut un accord relatif à la vente des biens avec C, C fait de même avec F et D avec E; les biens sont ensuite transportés de B (dans l'EM 2) vers E (dans l'EM 5). Dans ce cas, nous estimons que la chaîne A-B-C-D-E a été rompue, même si B est l'opérateur qui a organisé les deux mouvements de biens.

Par conséquent, lorsque les biens sont transportés de l'EM 1 vers l'EM 2, une livraison intracommunautaire sera effectuée par A dans l'EM 1 et une acquisition intracommunautaire sera effectuée par B dans l'EM 2. La série d'opérations entre B, C, D et E donne lieu à un transport intracommunautaire unique de l'EM 2 vers l'EM 5 qui sera imputé à la livraison effectuée par B (il n'existe aucune autre option, B étant le premier fournisseur dans la chaîne B-C-D-E). Les livraisons subséquentes C-D et D-E seront des livraisons intérieures dans l'EM 5.

Par ailleurs, si B, lorsqu'il acquiert les biens auprès de A (ou immédiatement après), a déjà conclu un accord avec C portant sur la vente des biens et sait, avant que les biens soient déplacés, qu'ils doivent être transportés vers E dans l'EM 5, alors le fait qu'il existe deux «mouvements» de biens n'empêche pas, en principe, de considérer la série d'opérations comme une opération en chaîne, de sorte que les deux «mouvements» de biens (pour autant qu'il existe une continuité entre eux, comme indiqué dans l'exemple 3 à la section 3.6.7) peuvent être considérés comme un transport unique aux fins de l'article 36 *bis* de la DT. Dans ce cas, A sera le premier fournisseur, E le dernier client et B, qui a organisé le transport unique comprenant les deux «mouvements», sera l'opérateur intermédiaire.

b) *Scénario 2*: Une conclusion différente serait tirée si le premier «mouvement» est organisé par B et si le deuxième «mouvement» est organisé par C. Dans ce cas, chaque mouvement représente un transport et deux possibilités pourraient être envisagées.

---

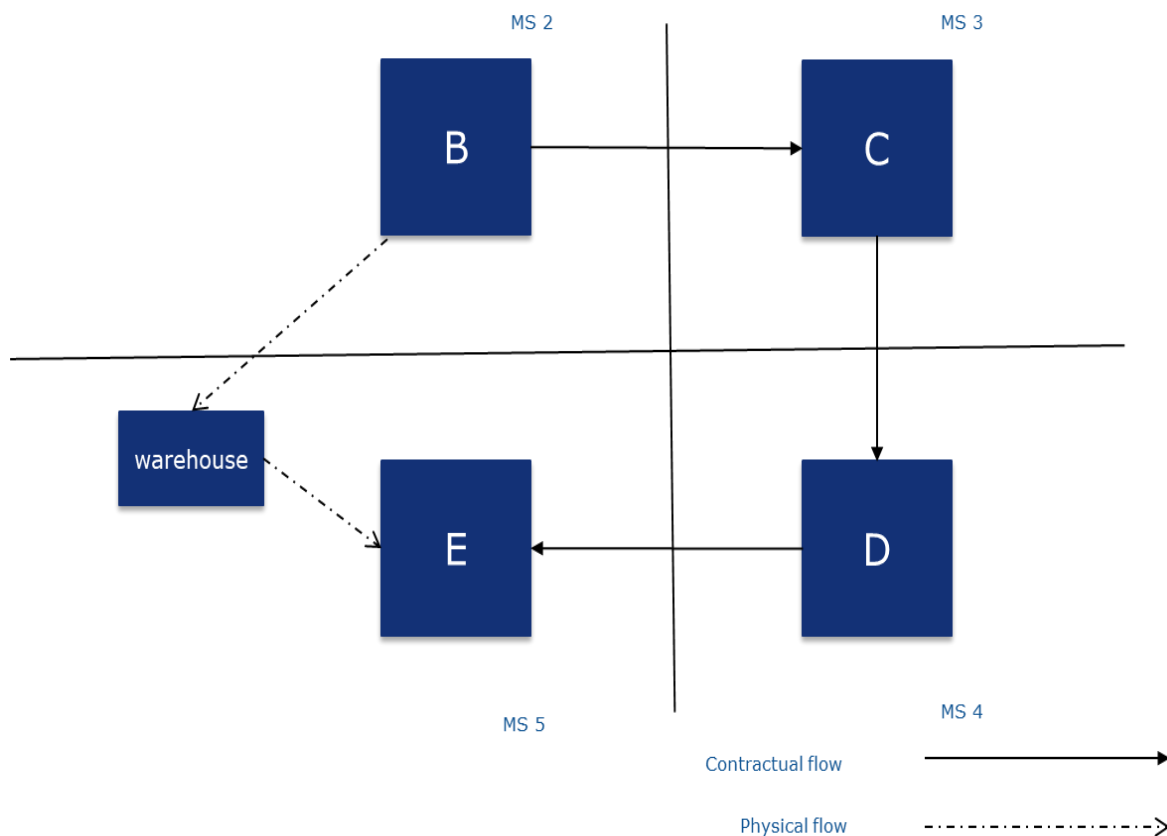
<sup>19</sup> Si A ou E organise les deux «mouvements», il serait possible de les considérer comme un transport unique, mais, en tout état de cause, la règle énoncée à l'article 36 *bis* de la DT ne s'appliquerait pas puisqu'il n'existerait aucun opérateur intermédiaire au sens de cette disposition.

Premièrement, il est possible que, lorsque B organise le transport des biens vers l'entrepôt dans l'EM 2, ces biens soient destinés à C en lien avec une livraison convenue entre B et C. Dans ce cas, les opérations entre A-B-C peuvent être considérées comme une opération en chaîne dans laquelle B est l'opérateur intermédiaire. Si la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT s'applique, une livraison intracommunautaire sera effectuée par A dans l'EM 1, une acquisition intracommunautaire sera effectuée par B dans l'EM 2 et une livraison intérieure de B à C aura lieu dans l'EM 2. En ce qui concerne les opérations entre C-D-E, étant donné que C est le premier fournisseur et qu'il organise le transport, C effectuera une livraison intracommunautaire dans l'EM 2, D effectuera une acquisition intracommunautaire dans l'EM 5 et la livraison de D à E sera une opération intérieure dans l'EM 5.

Deuxièmement, si les biens, dans le cadre du transport organisé par B vers l'entrepôt dans l'EM 2, sont en réalité destinés à B lui-même, de sorte que le transport n'est pas effectué en lien avec la livraison de B à C, il faudrait alors retirer de la chaîne la livraison de A à B, de sorte qu'une livraison intracommunautaire serait effectuée par A dans l'EM 1 et qu'une acquisition intracommunautaire serait effectuée par B dans l'EM 2. Les opérations entre B, C, D et E donneraient lieu à une opération en chaîne dans laquelle B est le premier fournisseur, E le dernier client et C l'opérateur intermédiaire. Si C communique à B son numéro d'identification TVA attribué par l'EM 2, la règle énoncée à l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT s'appliquera et toutes les livraisons entre A-B-C-D-E seront traitées exactement de la même façon aux fins de la TVA que dans le paragraphe précédent.

Toutefois, si C, dans ce deuxième cas, ne communique pas son numéro de TVA attribué par l'EM 2 à B, la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT s'appliquera. La livraison de A à B ne change pas, mais la livraison de B à C impliquerait une livraison intracommunautaire par B dans l'EM 2 et une acquisition intracommunautaire par C dans l'EM 5, suivies de livraisons intérieures dans l'EM 5 de C à D et de D à E. Par conséquent, si C souhaite appliquer la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT, il devra communiquer à B un numéro de TVA attribué par un État membre autre que l'EM 2 afin que B sache qu'il doit traiter la livraison à C comme une livraison intracommunautaire et non comme une livraison intérieure dans l'EM 2.

c) *Scénario 3*: Comme c'était le cas dans le scénario 1, nous insistons avec ce scénario sur l'idée que les accords conclus par les parties au moment où les mouvements de biens ont lieu sont déterminants pour établir l'existence de discontinuités dans la chaîne. Pour ce scénario, nous utiliserons un autre exemple (**exemple 5**):



Les biens sont transportés des locaux de B dans l'EM 2 vers un entrepôt dans l'EM 5. La personne qui organise ce transport est C. Au moment du transport, B a vendu les biens à C, tandis que C n'a conclu aucun accord portant sur la vente des biens avec qui que ce soit. Plus tard, après l'arrivée des biens dans l'EM 5, C conclut un accord relatif à la vente des biens avec D et D fait de même avec E. La personne qui organise le transport des biens de l'entrepôt vers les locaux de E dans l'EM 5 est C.

Dans ce cas de figure, nous devons tenir compte de la situation contractuelle des biens lorsque le transport initial a lieu. Lorsque le transport intracommunautaire a lieu, C est le propriétaire des biens. Aucune livraison successive des mêmes biens n'est effectuée, si ce n'est une seule livraison de B à C. Par conséquent, une livraison intracommunautaire de biens dans l'EM 2 par B, suivie d'une acquisition intracommunautaire de biens par C dans l'EM 5, aura lieu. Cette livraison intracommunautaire de biens sera exonérée si les conditions énoncées à l'article 138 de la DT sont remplies.

Dans ce cas, il n'existe pas d'opération en chaîne. Les livraisons de C à D et de D à E seront des livraisons intérieures dans l'EM 5 dans les deux cas.

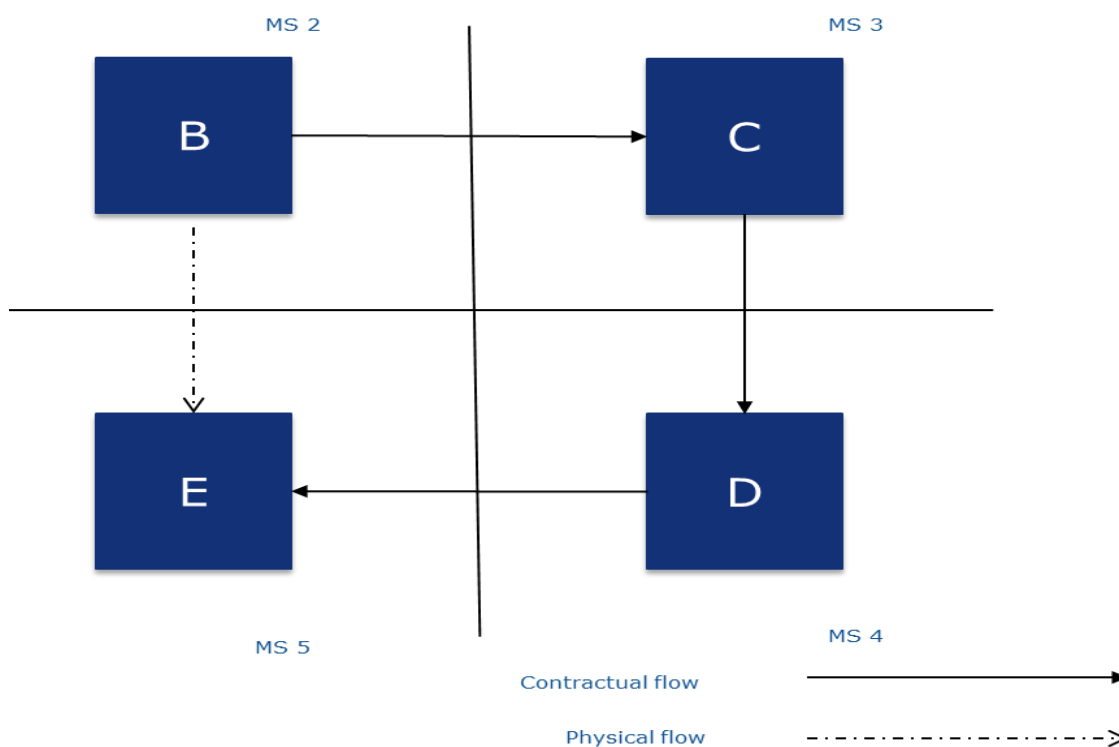
Après l'analyse des différents scénarios expliqués concernant le transport fractionné et les discontinuités dans la chaîne, nous pouvons conclure que, lorsque plusieurs «mouvements» de biens ont lieu ou que plusieurs personnes participent au transport, il est important d'examiner au cas par cas les circonstances afin de déterminer si les règles relatives aux opérations en chaîne peuvent être appliquées. Les éléments pertinents seront la détermination de l'emplacement des biens, et non le lieu où se trouvent les fournisseurs, ainsi que des opérations qui ont eu lieu lors des mouvements des biens.

### 3.6.9. Preuve de l'organisation du transport

L'opérateur intermédiaire doit conserver des éléments prouvant qu'il a expédié ou transporté les biens lui-même (pour son propre compte), ou par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte. Ces preuves sont nécessaires pour établir son statut d'opérateur intermédiaire et, par conséquent, à quelle opération dans la chaîne le transport est imputé. Toutefois, cette preuve est différente et doit être appréciée séparément de celle requise pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 138, paragraphe 1, de la DT. En effet, la partie appliquant l'exonération, qui peut ou non correspondre à l'opérateur intermédiaire, devra présenter de son côté des preuves aux autorités fiscales certifiant que les conditions d'application de cette exonération sont réunies<sup>20</sup>.

Deux preuves différentes sont donc nécessaires: la preuve de l'organisation du transport (c'est-à-dire la preuve que le transport a été effectué «par» un assujetti déterminé ou «pour son compte») et la preuve du transport lui-même (c'est-à-dire, la preuve que les biens ont effectivement été transportés d'un État membre vers un autre État membre).

Nous allons utiliser l'exemple suivant (**exemple 6**) pour mieux comprendre les raisons pour lesquelles deux preuves différentes sont nécessaires:



Nous allons considérer que le transport des biens est imputé à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire et que C est l'opérateur intermédiaire. Puisque le transport est imputé à la livraison à C, la livraison intracommunautaire est celle effectuée par B à C. Pour que B puisse appliquer l'exonération, dans la mesure où il n'organise pas le transport des biens, il lui faudra, en principe, i) le numéro d'identification TVA attribué à C par un

<sup>20</sup> Par conséquent, lorsque le transport est imputé à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire, le fournisseur devra conserver des preuves du transport afin de justifier l'exonération de la livraison intracommunautaire. En outre, afin de bénéficier de la présomption décrite à l'article 45 bis, paragraphe 1, point b), du RE, le fournisseur devra être en possession des documents requis par cette disposition.



État membre autre que l'EM 2, ii) la preuve que les biens ont été transportés en dehors de l'EM 2 vers un autre État membre; et iii) la preuve que les biens ont été transportés par C ou par un tiers agissant pour son compte (étant donné que l'article 138, paragraphe 1, de la DT, requiert, aux fins de l'application de l'exonération, que les biens soient transportés par le fournisseur, par l'acquéreur ou par un tiers agissant pour le compte de l'un d'entre eux).

C devra donc prouver à B non seulement que le transport a eu lieu, mais également qu'il l'a organisé lui-même (ou, en d'autres termes, que le transport a été effectué pour son compte, par lui-même ou par un tiers). Il convient de noter que si, d'après les preuves présentées, D est la personne qui organise le transport et non C, alors l'opérateur intermédiaire serait D. Dans ce cas, le transport intracommunautaire serait imputé à la livraison effectuée par C à D ou à la livraison effectuée par D à E, mais il ne peut être imputé à la livraison de B à C. Cette dernière livraison devient une opération intérieure dans l'EM 2, et B devra facturer la TVA à C. C doit donc fournir à B la preuve que c'est lui qui a organisé le transport, laquelle constitue une preuve supplémentaire et différente de celle concernant le simple fait que le transport a eu lieu.

#### 3.6.10. Le numéro d'identification TVA doit être communiqué par l'opérateur intermédiaire à son fournisseur

Aux fins de l'application de la règle prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT, l'opérateur intermédiaire doit communiquer à son **fournisseur** le numéro d'identification TVA de l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés.

L'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT n'impose pas une communication à l'une des administrations fiscales concernées, mais uniquement au fournisseur.

Cette communication doit être effectuée à son fournisseur; elle n'est pas pertinente si l'opérateur intermédiaire communique le numéro d'identification TVA à l'un des autres intervenants dans l'opération en chaîne.

Dans notre exemple 2, si D est l'opérateur intermédiaire et qu'il communique à C le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'EM 2, alors le transport sera imputé à la livraison effectuée par D à E. Toute communication par D de son numéro d'identification TVA à B ou à E ne serait pas pertinente aux fins de l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT. Par conséquent, si D communique ce numéro à B ou à E mais ne le communique pas à C, alors la règle générale s'appliquera et l'expédition ou le transport sera imputé à la livraison effectuée par C à D.

#### 3.6.11. De quelle façon l'opérateur intermédiaire devrait-il communiquer son numéro d'identification TVA?

La communication du numéro d'identification TVA ne doit pas être effectuée selon une formalité particulière. Elle peut se faire par tout moyen permettant de prouver que la communication a été reçue par le fournisseur. À cet égard, un échange de courriers électroniques pourrait suffire.

Les parties sont libres de convenir des modalités de cette communication. Elle ne doit pas être effectuée pour chaque opération. L'opérateur intermédiaire peut indiquer une seule fois à son fournisseur le numéro d'identification TVA qu'il convient d'utiliser pour l'ensemble des livraisons vers un État membre déterminé. Si l'opérateur intermédiaire reçoit des livraisons d'un même fournisseur, par exemple, dans l'État membre 1 et l'État

membre 2, il peut indiquer une seule fois à son fournisseur le numéro d'identification TVA qui servira pour les livraisons vers l'État membre 1 et le numéro d'identification TVA qui servira pour les livraisons vers l'État membre 2, ces numéros pouvant être identiques ou différents.

L'opérateur intermédiaire pourrait informer le fournisseur que, à partir d'un moment donné, le numéro d'identification TVA qui servira pour les livraisons vers un État membre précis sera différent de celui utilisé jusqu'ici. L'opérateur intermédiaire peut également décider d'utiliser, pour des livraisons spécifiques, un numéro d'identification TVA différent de celui qu'il utilise «en général». Par conséquent, si l'opérateur intermédiaire a communiqué à son fournisseur un numéro d'identification TVA précis à utiliser pour l'ensemble des livraisons vers un État membre déterminé, il peut informer le fournisseur que, pour une livraison spécifique, il utilisera un numéro d'identification TVA différent.

Le fournisseur, quant à lui, peut demander à l'opérateur intermédiaire de communiquer son numéro d'identification TVA pour chaque opération s'il le souhaite, afin de garantir la bonne application de l'exonération.

### 3.6.12. Moyens de preuve de la communication du numéro d'identification TVA

L'opérateur intermédiaire et son fournisseur doivent conserver une preuve de la communication et la présenter aux autorités fiscales lorsqu'elles l'exigent afin de vérifier la bonne application de la règle. Par conséquent, certains modes de communication écrite, sous forme électronique ou non, sont nécessaires pour prouver que le numéro d'identification TVA a été communiqué.

Toutefois, même si l'opérateur intermédiaire ou son fournisseur ne sont pas en mesure de prouver que l'opérateur intermédiaire a communiqué à son fournisseur le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés, on considère que tel est le cas si les conditions suivantes sont réunies:

- 1) le numéro d'identification TVA de l'opérateur intermédiaire attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés figure dans la facture qui lui a été délivrée par son fournisseur, et
- 2) le montant de TVA dû dans l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés a été porté sur la facture (à moins que l'opération ne soit exonérée de la TVA, auquel cas la facture devrait inclure une référence à la disposition applicable de la directive TVA ou à la disposition nationale correspondante ou à toute autre mention indiquant que la livraison de biens ou la prestation de services bénéficie d'une exonération, conformément à l'article 226, paragraphe 11, de la DT).

Les autorités des États membres concernés devraient également être en mesure de vérifier que le comportement du fournisseur et de l'opérateur intermédiaire est cohérent avec les éléments indiqués dans la facture. Ainsi, par exemple, si le fournisseur a facturé la TVA sur l'opération selon la facture, cette TVA devrait figurer dans ses registres de TVA, s'il a l'obligation de tenir ces registres, et dans sa déclaration de TVA.

### 3.6.13. Que se passe-t-il si l'opérateur intermédiaire et son fournisseur ne peuvent pas prouver cette communication?

Dans le cas où l'opérateur intermédiaire et son fournisseur ne seraient pas en mesure de prouver que l'opérateur intermédiaire a communiqué à son fournisseur le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont

expédiés ou transportés, et que les conditions mentionnées à la section 3.6.12 ci-dessus ne seraient pas remplies, on peut présumer que les conditions d'application de la règle énoncée à l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT ne sont pas réunies et que la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT s'appliquera.

#### 3.6.14. À quel moment l'opérateur intermédiaire doit-il effectuer cette communication?

L'article 36 *bis* de la DT ne précise pas le moment auquel la communication du numéro d'identification TVA au fournisseur doit avoir lieu. En principe, il semblerait que, dans des circonstances normales, cette communication doive être effectuée avant que le fait générateur ait lieu.

Si l'opérateur intermédiaire n'a pas communiqué à son fournisseur son numéro d'identification TVA attribué par l'État membre de départ des biens à cette date, la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT s'appliquera; le transport des biens sera donc imputé à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire et il s'agira de la livraison intracommunautaire. Par conséquent, aucune TVA ne sera facturée par le fournisseur à l'opérateur intermédiaire, pour autant que l'opérateur intermédiaire ait communiqué au fournisseur un numéro d'identification TVA attribué par un État membre autre que l'État membre de départ des biens et que le fournisseur ait l'assurance que les biens sont transportés vers un autre État membre par l'opérateur intermédiaire ou par une autre personne agissant pour son compte.

Toutefois, il est possible que l'opérateur intermédiaire communique par erreur un numéro d'identification TVA incorrect. C'est le cas, par exemple, lorsque l'opérateur intermédiaire demande à son fournisseur d'appliquer systématiquement le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre de départ des biens, mais que, pour cette livraison spécifique, il souhaitait utiliser le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre de destination des biens. Dans ce cas, l'opérateur intermédiaire devrait être en mesure de communiquer son numéro d'identification TVA attribué par l'État membre de destination des biens, même après que le fait générateur est intervenu. Les conséquences de cette communication tardive varieront en fonction des circonstances du cas.

Si la communication a lieu après le fait générateur, mais avant la date limite de dépôt de la déclaration de TVA pour cette période, le fournisseur rectifiera simplement la facture conformément aux règles nationales pertinentes, en appliquant à présent l'exonération de TVA (si toutes les conditions sont remplies) à l'opération et ne déclarera aucun montant de TVA dans sa déclaration de TVA pour cette livraison.

Si la communication a lieu après le fait générateur et après la date limite de dépôt de la déclaration de TVA pour cette période, le fournisseur peut également rectifier la facture conformément aux règles nationales pertinentes, en appliquant à présent l'exonération de TVA si toutes les conditions sont remplies. Le fournisseur rectifiera la déclaration de TVA conformément aux procédures prévues dans cet État membre.

#### 3.6.15. Que se passe-t-il si l'opérateur intermédiaire possède plusieurs numéros d'identification TVA?

Dans notre exemple 2, si C est l'opérateur intermédiaire, il est possible qu'il possède un numéro d'identification TVA attribué par l'État membre dans lequel il est établi (l'EM 3), ainsi qu'un numéro d'identification TVA attribué par l'État membre de départ des biens

(l'EM 2) et un numéro d'identification TVA attribué par l'État membre d'arrivée des biens (l'EM 5).

Le fait que C dispose d'un numéro d'identification TVA attribué par l'EM 2 ne l'oblige pas à utiliser ce numéro d'identification TVA pour les opérations impliquant des fournisseurs établis et/ou des biens se trouvant dans cet État membre. Il peut utiliser le numéro d'identification de TVA attribué par cet État membre ou un numéro d'identification TVA attribué par un autre État membre. Toutefois, les conséquences du choix de l'un ou l'autre numéro d'identification TVA ne sont pas anodines.

Nous avons déjà analysé les conséquences découlant de la communication par C du numéro d'identification de l'EM 2. La livraison de B à C serait alors une livraison intérieure dans l'EM 2 et le transport des biens sera imputé à la livraison effectuée par C. Par conséquent, C effectuera une livraison intracommunautaire dans l'EM 2 (exonérée si les conditions énoncées à l'article 138 de la DT sont remplies).

Toutefois, C peut communiquer à B son numéro d'identification TVA attribué par l'EM 5. Dans ce cas, la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT s'applique et le transport est imputé à la livraison à C. La livraison intracommunautaire de B à C sera exonérée. C effectuera une acquisition intracommunautaire dans l'EM 5.

Lorsque C communique à B son numéro d'identification TVA attribué par l'EM 3, la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT s'applique également et le transport est imputé à la livraison à C. La livraison intracommunautaire de B à C sera exonérée, car l'article 138 de la DT exige seulement un numéro d'identification TVA attribué par un État membre autre que celui de l'État membre de départ de l'expédition ou du transport des biens.

Conformément à l'article 40 de la DT, C effectuera une acquisition intracommunautaire de biens dans l'EM 5, l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens, et l'acquisition intracommunautaire sera donc imposée dans l'EM 5. Cependant, conformément à l'article 41 de la DT, l'EM 3 pourrait également taxer l'acquisition intracommunautaire, car le numéro sous lequel C a effectué l'acquisition est un numéro d'identification TVA attribué par l'EM 3. Afin d'éviter une double imposition, C devra démontrer aux autorités fiscales dans l'EM 3 que l'acquisition a été soumise à la TVA en application de l'article 40 de la DT, à savoir dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens (l'EM 5).

#### 3.6.16. *Que se passe-t-il si l'opérateur intermédiaire ne communique pas à son fournisseur un numéro d'identification TVA?*

Il est possible que l'opérateur intermédiaire ne communique à son fournisseur aucun numéro d'identification TVA. Dans l'exemple 2, nous allons considérer que C est l'opérateur intermédiaire et qu'il n'a pas communiqué à B de numéro d'identification TVA. Dans ce cas, B devra facturer à C la TVA sur l'opération.

Le fait que les biens ont quitté le territoire de l'EM 2 et que C est un assujetti agissant en tant que tel ne suffit pas pour accorder l'exonération de TVA à la livraison intracommunautaire. L'article 138, paragraphe 1, point b), de la DT prévoit l'obligation, pour bénéficier de l'exonération de la livraison intracommunautaire, que C indique à B son numéro d'identification TVA attribué par un État membre autre que celui de départ des biens. Étant donné qu'il ne l'a pas fait, B devra facturer la TVA sur la livraison intracommunautaire.

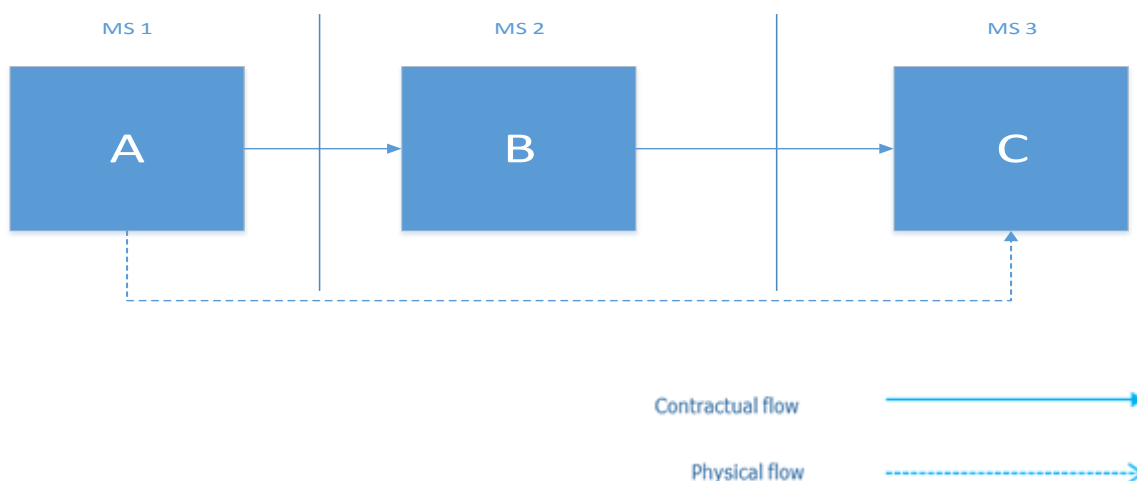
Il convient de noter que la taxation de la livraison intracommunautaire dans l'EM 2 n'empêche pas la taxation de l'acquisition intracommunautaire par C dans l'EM 5, conformément à l'article 40 de la DT et à l'article 16 du RE.

C peut remédier à cette situation en communiquant à un stade ultérieur son numéro d'identification TVA. Il pourrait communiquer à B son numéro d'identification TVA de l'EM 2, de l'EM 3 ou de l'EM 5, avec les conséquences expliquées dans la section précédente. Les règles concernant la rectification des factures, telles que prévues dans l'EM 2, s'appliqueront alors.

### 3.6.17. Simplification des opérations triangulaires

Comme indiqué précédemment, le champ d'application des règles énoncées à l'article 36 *bis* de la DT se limite à préciser à quelle opération dans la chaîne le transport est imputé. Ces règles n'ont pas d'incidence sur la redevabilité de la taxe, laquelle est déterminée conformément aux règles générales. Elles n'ont pas non plus d'incidence sur la possibilité d'appliquer la simplification prévue pour les opérations triangulaires lorsque toutes les conditions énoncées à l'article 141 de la DT sont réunies.

Nous pouvons envisager une simple opération en chaîne dans laquelle la simplification relative aux opérations triangulaires peut être appliquée dans l'exemple suivant (**exemple 7**):



B est l'opérateur intermédiaire. Selon la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT, l'expédition ou le transport est imputé à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire, c'est-à-dire la livraison effectuée par A à B. Par conséquent, A effectuera une livraison intracommunautaire dans l'EM 1 et B une acquisition intracommunautaire dans l'EM 3. Nous allons analyser si les exigences prévues à l'article 141 de la DT aux fins de l'application de la simplification relative aux opérations triangulaires sont remplies:

- a) l'acquisition intracommunautaire de biens est effectuée par un assujetti (B) qui n'est pas établi dans l'État membre concerné (l'EM 3), mais identifié à la TVA dans un autre État membre (l'EM 2);
- b) l'acquisition de biens est effectuée aux fins de la livraison subséquente de ces biens par B dans l'État membre concerné (l'EM 3);

c) les biens sont directement transportés à partir d'un État membre (l'EM 1) autre que celui à l'intérieur duquel B est identifié (EM 2) et à destination de la personne pour laquelle il effectue la livraison subséquente (C);

d) le destinataire de la livraison subséquente (C) est un autre assujéti identifié dans ce même État membre (EM 3);

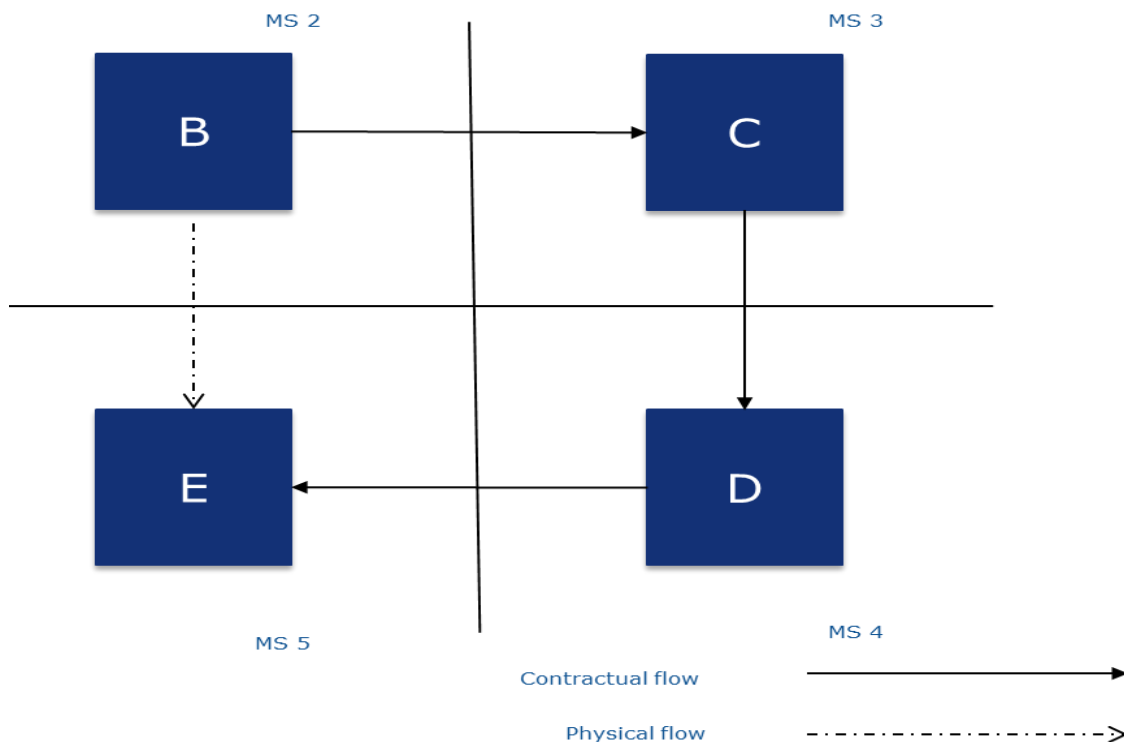
e) C a été désigné, conformément à l'article 197 de la DT, comme redevable de la TVA due au titre de la livraison effectuée par B.

Par conséquent, les conditions d'application de la simplification relative aux opérations triangulaires sont réunies. En conséquence, l'opération sera taxée comme suit:

- A effectuera une livraison intracommunautaire dans l'EM 1. Cette livraison sera exonérée si toutes les conditions prévues à l'article 138 de la DT sont réunies;
- B effectuera une acquisition intracommunautaire dans l'EM 3. Cette acquisition ne sera pas soumise à la TVA du fait de l'application de l'article 141 de la DT;
- B effectuera une livraison intérieure à C dans l'EM 3. C sera redevable de la TVA sur cette livraison conformément à l'article 197 de la DT;
- En conséquence, B ne devra pas s'immatriculer ni déclarer la TVA que ce soit dans l'EM 1 ou dans l'EM 3. En outre, afin de s'assurer que B n'est pas taxé dans l'EM 2 en raison d'une acquisition intracommunautaire, il devra remplir les conditions énoncées à l'article 42 de la DT.

### 3.6.17.1. Plus de trois opérateurs dans la chaîne

Nous reprendrons notre exemple avec quatre opérateurs dans la chaîne (**exemple 8**):



Dans notre exemple 8, C est l'opérateur intermédiaire. C communique à B son numéro d'identification TVA attribué par l'EM 2. Par conséquent, au lieu de la règle générale prévue à l'article 36 *bis*, paragraphe 1, de la DT, la règle énoncée à l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT s'applique et le transport est imputé à la livraison effectuée par C. De ce fait, la livraison effectuée par B à C sera une livraison intérieure dans l'EM 2 et la livraison effectuée par C à D une livraison intracommunautaire de biens exonérée dans l'EM 2 (si les conditions énoncées à l'article 138 de la DT sont remplies).

L'acquisition intracommunautaire est effectuée par D qui n'est pas établi dans l'EM 5, l'État membre d'arrivée des biens, mais qui est immatriculé dans l'EM 4. Les biens sont acquis par D aux fins d'une livraison subséquente de biens à E dans ce même État membre, l'EM 5. Les biens sont directement transportés à partir d'un État membre (l'EM 2) autre que celui à l'intérieur duquel B est identifié à la TVA (l'EM 4) et à destination de la personne pour laquelle il doit effectuer la livraison subséquente (E). E est un assujetti identifié à la TVA dans l'EM 5. Par conséquent, si E est le redevable de la TVA due sur la livraison effectuée par la personne qui n'est pas établie dans l'EM 5 (D) conformément à l'article 197 de la DT, la règle prévue à l'article 141 de la DT s'applique.

Dans cette situation, l'acquisition intracommunautaire effectuée par D dans l'EM 5 ne devrait être soumise à aucune TVA. Le redevable de la TVA sur la livraison effectuée par D à E dans l'EM 5 sera E, conformément à l'article 197 de la DT.

D ne devra donc pas s'immatriculer ni déclarer la TVA dans l'EM 5. Par ailleurs, afin de s'assurer que D n'est pas taxé dans l'EM 4 en raison d'une acquisition intracommunautaire, il devra remplir les conditions énoncées à l'article 42 de la DT.

#### 3.6.17.2. *Livraison subséquente de biens à la suite de l'opération triangulaire*

Dans notre exemple 8, C était l'opérateur intermédiaire. C communique à B son numéro d'identification TVA dans l'EM 3 et non son numéro d'identification TVA dans l'EM 2. Nous supposons, aux fins de l'exemple, que D est identifié à la TVA non seulement dans l'EM 4 mais aussi dans l'EM 5. Dans ce cas, la règle générale relative aux opérations en chaîne s'appliquera et le transport sera imputé à la livraison effectuée par B à C. C effectuera une acquisition intracommunautaire dans l'EM 5. Compte tenu de la formulation littérale de l'article 141 de la DT, on pourrait penser que cette exonération ne pourrait pas être appliquée à cette acquisition intracommunautaire par C. En effet, la condition énoncée à l'article 141, point c), de la DT pourrait être considérée comme non remplie: les biens ne sont pas expédiés ou transportés à destination de la personne pour laquelle C effectue la livraison, D, mais à destination d'une autre personne, E, qui se situe plus en aval dans la chaîne. Si tel est le cas, C devrait s'immatriculer dans l'EM 5 et déclarer la TVA sur l'acquisition intracommunautaire dans l'EM 5<sup>21</sup>.

Néanmoins, l'exonération prévue à l'article 141 de la DT pourrait encore être appliquée dans cette situation.

À cet égard, il convient de noter que pour C, l'opérateur intermédiaire, lors de la vente des biens à D, il importe peu de connaître la destination de ces biens envisagée par D.

---

<sup>21</sup> Toutefois, si l'exonération prévue à l'article 140, point c), de la DT s'applique (ce qui serait le cas si l'EM 5 appliquait le mécanisme d'autoliquidation facultatif prévu à l'article 194 de la DT dans la livraison subséquente entre C et D), alors C serait tenu de s'immatriculer dans l'EM 5 en raison de l'acquisition intracommunautaire effectuée, mais il ne serait pas obligé de déclarer cette acquisition intracommunautaire étant donné qu'elle serait exonérée.

C remplit ses obligations envers D en envoyant les biens vers le lieu convenu par C et D. Ce lieu pourrait être les locaux de D ou un entrepôt géré par un tiers. Il pourrait également s'agir des locaux de E à la suite d'une opération ayant eu lieu entre D et E dont C n'est pas nécessairement informée.

C respecte donc les exigences de l'article 141 de la DT puisqu'il envoie les biens vers le lieu désigné par D. Le fait qu'une vente ait eu lieu entre D et E dont C peut ou non avoir connaissance n'a pas d'incidence sur le respect par C des exigences relatives à l'application de l'exonération.

Nous pourrions examiner les différences entre ce scénario (une opération triangulaire entre B, C et D, même si les biens sont envoyés à E) et le cas dans lequel il existe une opération triangulaire entre B, C et D, que les biens sont envoyés vers les locaux de D et qu'une livraison subséquente de D à E est effectuée en dehors de l'opération en chaîne.

Dans les deux cas, l'acquisition intracommunautaire des biens par C dans l'EM 5 sera exonérée et C ne devra pas s'immatriculer dans cet État membre. D devrait, dans ces deux cas, s'immatriculer dans l'EM 5 et serait redevable de la TVA sur la livraison intérieure que C effectue à celui-ci dans cet État membre.

En outre, l'article 42, point b), de la DT doit être pris en compte. Cela signifie que dans les deux cas, C devra remplir «les obligations relatives au dépôt de l'état récapitulatif prévues à l'article 265», de sorte que la livraison subséquente à D, ainsi que le numéro d'identification TVA de D dans l'EM 5, devront être inclus par C dans son état récapitulatif déposé dans l'EM 3. Dans le cas contraire, dans les deux situations, C serait redevable dans l'EM 3 pour l'acquisition intracommunautaire effectuée, puisque, pour cette acquisition, il a utilisé le numéro de TVA attribué par l'EM 3 (article 41 de la DT).

La livraison de D à E serait, en tout état de cause, une livraison intérieure imposée dans l'EM 5.

Comme nous pouvons le constater, il n'existe aucune différence pour C, D et E si la simplification relative aux opérations triangulaires est appliquée lorsque les biens sont envoyés à E ou lorsqu'ils sont envoyés à D, qui les vend et les envoie ultérieurement à E. Toutefois, si la simplification n'est pas appliquée, C sera tenu de s'immatriculer et de déclarer la TVA dans l'EM 5.

Après analyse des circonstances susmentionnées, il peut être considéré que toutes les conditions d'application de la simplification relative aux opérations triangulaires sont remplies en l'occurrence dans l'exemple 8, pour autant que C transporte les biens vers le lieu qui lui a été indiqué par D dans l'EM 5 et que D soit identifié à la TVA dans l'EM 5. La condition énoncée à l'article 141, point c), de la DT est respectée, dans la mesure où les biens sont transportés directement vers le lieu indiqué par D à C.

Par conséquent, l'acquisition intracommunautaire des biens par C dans l'EM 5 devrait être exonérée et C ne devra pas s'immatriculer dans l'EM 5. D serait redevable de la TVA dans l'EM 5 en ce qui concerne la livraison intérieure effectuée par C à D dans cet État membre, et la livraison de D à E serait également une livraison intérieure taxée dans l'EM 5. Aux fins de l'article 42 de la DT, C serait tenu de déposer un état récapitulatif dans l'EM 3 qui mentionnerait le numéro d'identification TVA de D dans l'EM 5.

Pour résumer, les règles relatives aux opérations en chaîne s'appliquent indépendamment du nombre de parties intervenant dans la chaîne. Toutefois, la simplification relative aux



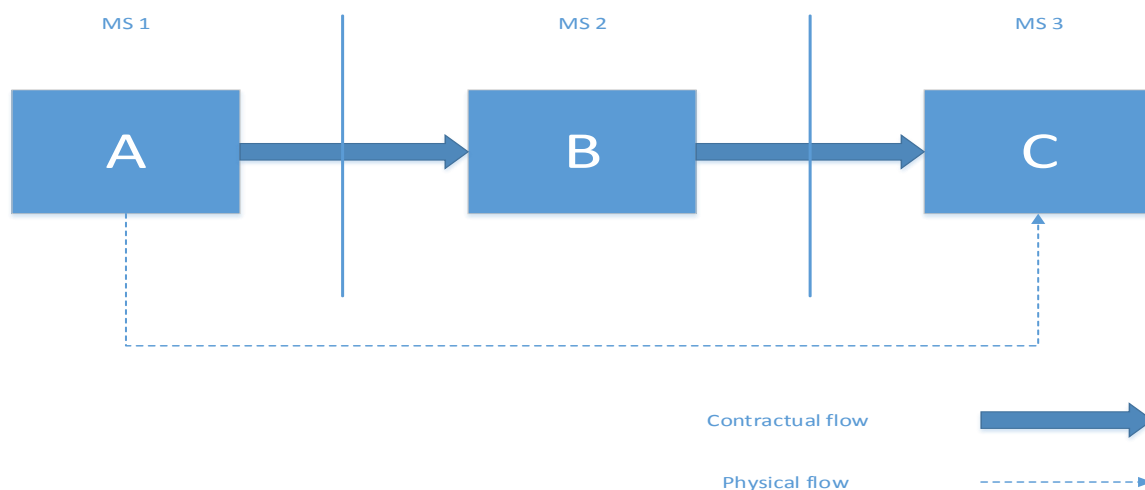
opérations triangulaires est applicable seulement lorsque, pour les opérations faisant intervenir trois parties dans la chaîne, toutes les conditions relatives à cette simplification sont réunies. Dans la pratique, seul un des assujettis participant à la chaîne d'opérations, à savoir celui dans la chaîne qui effectue l'acquisition intracommunautaire, peut potentiellement bénéficier de la simplification relative aux opérations triangulaires. Dans l'exemple ci-dessus, il s'agira de C tandis que D ne peut pas en bénéficier.

### 3.6.18. La dernière personne dans la chaîne est un client final

Comme mentionné dans la section 3.3, le nombre minimal de participants à une opération en chaîne est fixé à trois. Toutefois, il n'est pas nécessaire qu'ils aient tous la qualité d'assujetti.

En effet, il est possible que la dernière personne dans la chaîne soit une personne non assujettie, à savoir un client final. Nous pourrions donc appliquer les règles relatives aux opérations en chaîne à une situation dans laquelle un assujetti A vend des biens à un assujetti B, lequel vend les mêmes biens à un particulier non assujetti C. Le transport est effectué directement de A à C, de l'EM 1 à l'EM 3.

#### **Exemple 9**



Dans cette situation, la seule personne qui peut être l'opérateur intermédiaire aux fins de l'application des règles relatives aux opérations en chaîne est B.

Si la règle générale s'applique, le transport sera imputé à la livraison effectuée par A à B. Par conséquent, la livraison par A sera une livraison intracommunautaire de biens exonérée dans l'EM 1 (si les conditions prévues à l'article 138 de la DT sont remplies), et une acquisition intracommunautaire, imposable dans l'EM 3, sera effectuée par B. La livraison de B à C sera une opération intérieure dans l'EM 3.

Si B, l'opérateur intermédiaire, communique à A le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, l'EM 1, l'expédition ou le transport sera imputé à la livraison effectuée par celui-ci, à savoir la livraison de B à C. La livraison de A à B sera une opération intérieure imposable dans l'EM 1. La livraison de B à C serait considérée comme une vente à distance de biens imposable dans l'EM 3, à moins que les conditions énoncées à l'article 34 de la DT soient réunies, auquel cas l'opération serait imposée dans l'EM 1.

#### 4. L'EXONERATION DE LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS

##### 4.1. Disposition applicable

Article 138 de la DT.

##### 4.2. Quel est l'effet de la disposition?

La modification de l'article 138 de la DT comprend deux éléments:

- le paragraphe 1 est réorganisé et une nouvelle condition est ajoutée;
- un paragraphe 1 *bis* est inséré.

Article 138, paragraphe 1, de la DT

Pour ce qui est de l'article 138, paragraphe 1, de la DT, les éléments suivants doivent être pris en compte:

- le contenu de l'article 138, paragraphe 1, point a), de la DT correspond au contenu de l'article 138, paragraphe 1, dans la version applicable jusqu'au 31 décembre 2019;
- le point b) définit une nouvelle condition concernant l'application de l'exonération qui comprend deux éléments, à savoir:
  - o l'assujetti ou la personne morale non assujettie destinataire de la livraison de biens est identifié(e) aux fins de la TVA dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des bienset
  - o cet assujetti ou personne morale non assujettie destinataire de la livraison a communiqué son numéro d'identification TVA au fournisseur.

En ce qui concerne le premier élément, il convient de noter que le numéro d'identification TVA de l'assujetti ou de la personne morale non assujettie destinataire de la livraison ne doit pas être nécessairement un numéro d'identification TVA attribué par l'État membre vers lequel les biens sont transportés; il suffit qu'il s'agisse d'un numéro d'identification TVA attribué par un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport.

Pour ce qui est du deuxième élément, il convient de noter que les modalités de communication du numéro d'identification TVA entre les parties contractantes ne sont pas clairement définies dans le texte juridique. Celles-ci devraient donc être laissées à la discrétion des parties contractantes et ne faire l'objet d'aucune exigence formelle (utilisation d'un document spécifique, par exemple). À l'instar des dispositions ci-dessus dans le cadre de l'article 36 *bis*, paragraphe 2, de la DT, étant donné que le fournisseur a mentionné le numéro d'identification TVA de son client dans la facture, il peut être considéré que le client a indiqué son numéro d'identification TVA au fournisseur.

Article 138, paragraphe 1 *bis*, de la DT

En ce qui concerne l'article 138, paragraphe 1 *bis*, de la DT, il convient de souligner qu'un nouveau paragraphe 1 *bis* est inséré à l'article 138, en vertu duquel 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.

#### 4.3. Questions détaillées découlant de l'article 138, paragraphes 1 et 1 bis, de la DT

##### 4.3.1. Lignes directrices arrêtées par le comité de la TVA

#### **Lignes directrices découlant de la 113<sup>e</sup> réunion du comité de la TVA du 3 juin 2019**

### 3. NOUVELLE LÉGISLATION – QUESTIONS RELATIVES À LA MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS DE L'UE EN MATIÈRE DE TVA ADOPTÉES RÉCEMMENT

3.1 Origine: Commission

Références: article 17 bis, article 36 bis, article 138, paragraphes 1 et 1 bis, article 243, paragraphe 3, et article 262, paragraphe 2, de la directive TVA

articles 45 bis et 54 bis du règlement d'exécution TVA

Objet: mise en œuvre du paquet relatif aux solutions rapides: directive (UE) 2018/1910 du Conseil et règlement d'exécution (UE) 2018/1912 du Conseil

[\[Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Document de travail n° 968\]](#)

#### **Document E – taxud.c.1(2019) 7900313 – Document de travail n° 976**

*Exonération des livraisons intracommunautaires de biens: interaction avec la directive relative au remboursement de la TVA (section 3.3.1.)<sup>22</sup>*

Le comité de la TVA confirme à l'unanimité que la modification apportée par la directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA ajoute une condition substantielle pour l'application de l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens. Le comité de la TVA convient à l'unanimité qu'avec cet ajout, lorsque l'acquéreur des biens n'indique pas son numéro d'identification TVA au fournisseur ou lorsque le numéro d'identification TVA indiqué a été délivré par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, les conditions d'application de l'exonération prévue à l'article 138 doivent être considérées comme non remplies et le fournisseur n'a pas d'autre choix que de facturer la TVA.

#### **Document F – taxud.c.1(2019) 7900872 – Document de travail n° 977**

*Exonération des livraisons intracommunautaires de biens: application de l'article 138, paragraphe 1 bis (section 3.3.2.)<sup>23</sup>*

1. Le comité de la TVA reconnaît à l'unanimité que le fait que l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA ne s'applique pas en raison du non-

---

<sup>22</sup> Ce titre fait référence à la section correspondante du document de travail n° 968 du comité de la TVA.

<sup>23</sup> Ce titre fait référence à la section correspondante du document de travail n° 968 du comité de la TVA.

respect, par le fournisseur, des dispositions visées au paragraphe 1 *bis* ne peut de facto être établi qu'un certain temps après le moment où la livraison a été effectuée et facturée.

En effet, le comité de la TVA estime à l'unanimité qu'il est inévitable qu'un certain laps de temps s'écoule entre le moment où la livraison est effectuée et facturée à l'acquéreur et le moment où le fournisseur doit remplir l'obligation prévue aux articles 262 et 263 de la directive TVA de déposer un état récapitulatif. Le comité de la TVA convient également à l'unanimité qu'un délai ne peut être évité entre le moment où le fournisseur est tenu de déposer l'état récapitulatif et celui où les autorités fiscales prennent des mesures étant donné que ces mesures ne peuvent être prises qu'en réponse à l'absence de dépôt de l'état récapitulatif ou à la constatation que l'état récapitulatif soumis ne contient pas les informations correctes.

2. Le comité de la TVA estime à l'unanimité que le fournisseur peut dès lors exonérer la livraison, au moment où celle-ci est effectuée, pour autant que les conditions prévues à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA soient remplies, celles-ci étant les seules conditions pertinentes au moment de la livraison pour déterminer si l'exonération s'applique ou non.

Pour ce qui est des cas envisagés à l'article 138, paragraphe 1 *bis*, de la directive TVA, le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que l'exonération ne peut être révoquée que rétroactivement, si et quand les autorités fiscales établissent le non-respect par le fournisseur de l'obligation, prévue aux articles 262 et 263 de la directive TVA, de déposer un état récapitulatif ou lorsque l'état récapitulatif qu'il a déjà soumis ne contient pas les informations correctes concernant la livraison en cause, énoncées à l'article 264 de la directive TVA, à moins que ledit fournisseur ne puisse dûment justifier son manquement, à la satisfaction des autorités compétentes.

#### [Document G – taxud.c.1\(2019\) 7901495 – Document de travail n° 978](#)

*Exonération des livraisons intracommunautaires de biens: en combinaison avec l'autoliquidation facultative prévue à l'article 194 (section 3.3.3.)*<sup>24</sup>

Lorsqu'un transfert de biens conformément à l'article 17 de la directive TVA est réputé avoir lieu, parce que les biens placés sous un régime de stocks sous contrat de dépôt ne remplissent plus les conditions pour rester sous ce régime, le comité de la TVA estime à l'unanimité que:

- a) lorsque l'assujetti effectuant le transfert n'est pas déjà identifié à la TVA dans l'État membre dans lequel les biens ont initialement été placés sous le régime de stocks sous contrat de dépôt, il doit s'identifier dans cet État membre en raison de l'opération assimilée à une acquisition intracommunautaire qu'il a effectuée sur le territoire de celui-ci;
- b) cette identification est nécessaire, conformément à l'article 214, paragraphe 1, point b), de la directive TVA et l'État membre concerné ne peut y renoncer, même si l'opération assimilée à une acquisition intracommunautaire est exonérée conformément à l'article 140, point c), de la directive TVA.

---

<sup>24</sup> Ce titre fait référence à la section correspondante du document de travail n° 968 du comité de la TVA.

Cette ligne directrice *Exonération des livraisons intracommunautaires de biens: en combinaison avec l'autoliquidation facultative prévue à l'article 194 (section 3.3.3.)* est liée à la question traitée dans la section 2.5.4 des présentes notes explicatives. Il est fait référence à cette section.

4.3.2. *Que se passe-t-il si l'acquéreur ne communique pas au fournisseur son numéro d'identification TVA attribué dans un État membre autre que celui à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés?*

Dans le cas où l'acquéreur ne communiquerait pas au fournisseur son numéro d'identification TVA, ou si le numéro d'identification TVA indiqué a été attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, alors au moins une des conditions d'application de l'exonération prévue à l'article 138 de la DT [en particulier, la condition établie à l'article 138, paragraphe 1, point b), de la DT] n'aura pas été remplie et le fournisseur doit facturer la TVA.

Ce sera le cas même si toutes les autres conditions d'application de l'exonération étaient réunies et que le fournisseur avait des raisons de penser, notamment en raison du type ou de la quantité de biens livrés, que le client est un assujetti ou une personne morale non assujettie.

Le fait que le fournisseur facture la TVA sur la livraison en raison du non-respect des conditions de l'article 138 de la DT n'a pas d'incidence sur le traitement TVA de l'acquisition intracommunautaire effectuée par le client dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens (article 16 du RE).

Lorsque l'acquéreur, qui peut prouver qu'il est un assujetti agissant en tant que tel au moment de l'acquisition, peut communiquer à son fournisseur à un stade ultérieur un numéro d'identification TVA attribué par un État membre autre que celui à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, et qu'il n'existe aucune indication de fraude ou d'abus, le fournisseur rectifiera la facture conformément aux règles prévues dans la législation nationale pertinente.

4.3.3. *Que se passe-t-il lorsque l'acquéreur a introduit une demande d'attribution d'un numéro d'identification TVA auprès des autorités fiscales, mais qu'il ne l'a pas obtenu au moment où le fournisseur doit émettre la facture?*

Si, au moment où le fournisseur émet la facture, l'acquéreur n'a pas été en mesure de lui communiquer un numéro d'identification TVA au motif que les autorités fiscales traitent encore sa demande d'attribution d'un numéro, le fournisseur ne peut pas appliquer l'exonération prévue à l'article 138 de la DT dans la mesure où toutes les conditions ne sont pas remplies.

Une fois que l'acquéreur aura obtenu le numéro d'identification TVA, la rectification de la facture s'appliquera selon les modalités expliquées dans le dernier paragraphe de la section 4.3.2 ci-dessus.

4.3.4. Certains États membres établissent une distinction entre un numéro d'identification TVA valable uniquement pour certaines opérations intérieures et un numéro d'identification TVA qui, conformément à l'article 215 de la DT, comporte un préfixe permettant d'identifier l'État membre par lequel il a été attribué. Ces deux numéros peuvent-ils être utilisés aux fins de l'exonération prévue à l'article 138 de la DT?

Non. Seul le numéro d'identification TVA qui comporte un préfixe permettant d'identifier l'État membre par lequel il a été attribué est pertinent aux fins de l'article 138 de la DT. C'est le seul numéro d'identification TVA que l'État membre d'identification saisit dans la base de données VIES et, donc, le seul numéro d'identification TVA que le fournisseur est en mesure de vérifier.

4.3.5. Quel numéro d'identification TVA doit être utilisé aux fins de l'application de l'exemption prévue à l'article 138 de la DT lorsque l'acquéreur fait partie d'un groupement TVA au sens de l'article 11 de la DT?

La CJUE a précisé que la mise en œuvre de l'article 11 de la DT a pour effet que la réglementation nationale prise sur le fondement de cette disposition autorise les personnes, notamment les sociétés, présentant des liens sur les plans financier, économique et de l'organisation à cesser d'être considérées comme des assujettis distincts à la TVA pour être considérées comme un assujetti unique. Ainsi, lorsqu'il est fait application, par un État membre, de ladite disposition, la ou les personnes subordonnées au sens de cette même disposition ne peuvent être considérées comme un ou des assujettis au sens de l'article 9 de la DT. Il en résulte que l'assimilation à un assujetti unique exclut que lesdites personnes subordonnées continuent à être identifiées comme des assujettis<sup>25</sup>.

Cela implique que, de facto, seul le groupement TVA possède un numéro d'identification TVA qui doit être utilisé aux fins de l'exonération prévue à l'article 138 de la DT.

4.3.6. Que signifient les termes «à moins que le fournisseur ne puisse dûment justifier son manquement, à la satisfaction des autorités compétentes» dans l'article 138, paragraphe 1 bis, de la DT?

Dans le considérant 7 de la directive du Conseil (UE) 2018/1910 du 4 décembre 2018, le Conseil explicite l'objectif de cette disposition comme suit: «En outre, la déclaration sous la forme de listes VIES est essentielle pour informer l'État membre d'arrivée de la présence de biens sur son territoire et constitue dès lors un élément important dans la lutte contre la fraude au sein de l'Union. C'est pourquoi les États membres devraient veiller à ce que, lorsque le fournisseur ne respecte pas les obligations qui lui incombent en matière de déclaration sous la forme de listes VIES, l'exonération ne s'applique pas, sauf dans les cas où le fournisseur agit de bonne foi, c'est-à-dire lorsqu'il est en mesure de dûment justifier, devant les autorités fiscales compétentes, tous ses manquements éventuels en rapport avec l'état récapitulatif, ce qui pourrait aussi inclure à ce moment-là la communication par le fournisseur des informations correctes requises au titre de l'article 264 de la directive 2006/112/CE.»

La première partie de l'article 138, paragraphe 1 bis, de la DT énonce le principe selon lequel l'exonération ne s'applique pas en cas de non-respect des articles 262, 263 et 264

---

<sup>25</sup> Voir l'arrêt de la CJUE du 22 mai 2008 dans l'affaire C- 162/07, *Amplifin*.

de la DT. La dernière partie de l'article 138, paragraphe 1 *bis*, de la DT implique que l'exonération demeure toutefois applicable si le fournisseur peut dûment justifier son manquement, à la satisfaction des autorités compétentes.

Cette dernière partie du paragraphe 1 *bis* fait allusion aux situations de non-respect traitées au cas par cas entre le fournisseur et les autorités compétentes de l'État membre dans lequel la livraison a eu lieu.

Néanmoins, il peut être considéré que, dans les situations suivantes, le manquement d'un fournisseur est dûment justifié (à moins que les autorités fiscales n'aient des raisons de croire que le manquement fait partie d'un mécanisme de fraude), à condition qu'une fois informé de l'erreur ayant entraîné le manquement, le fournisseur corrige cette erreur:

- o le fournisseur n'a pas inclus, en raison d'une erreur accidentelle, la livraison intracommunautaire exonérée dans l'état récapitulatif couvrant la période au cours de laquelle la livraison a eu lieu, mais dans un état récapitulatif couvrant la période suivante;
- o le fournisseur a inclus la livraison intracommunautaire exonérée dans l'état récapitulatif couvrant la période au cours de laquelle la livraison a eu lieu, mais il a commis une erreur involontaire en ce qui concerne la valeur de la livraison concernée;
- o une restructuration de la société acquérant les biens a donné lieu à un nouveau nom et un nouveau numéro d'identification TVA, mais les anciens nom et numéro d'identification TVA continuent d'exister pendant une courte période de transition. Dans son état récapitulatif, le fournisseur a, par erreur, inscrit les opérations sous cet ancien numéro d'identification TVA.

## 5. LA PREUVE DU TRANSPORT

### 5.1. Disposition applicable

Article 45 *bis* du RE.

### 5.2. Quel est l'effet de la disposition?

L'article 45 *bis* du RE prévoit qu'une condition relative à l'exonération de la livraison intracommunautaire de biens en application de l'article 138 de la DT, c'est-à-dire que les biens ont été expédiés ou transportés à partir d'un État membre vers une destination située en dehors de son territoire mais dans la Communauté, est présumée remplie dans les cas prévus à l'article 45 *bis*, paragraphe 1, point a) ou b), du RE.

Cela signifie également que:

- le fait de se trouver dans l'un des cas prévus au point a) ou b) ne suffit pas en soi pour que la livraison soit exonérée conformément à l'article 138 de la DT. Il est présumé qu'une condition de base est remplie, mais pour que l'exonération soit applicable, les autres conditions énoncées à l'article 138 de la DT doivent être remplies;
- l'application inverse de la présomption n'est pas possible. Autrement dit, le fait que les conditions de la présomption ne sont pas réunies ne signifie pas automatiquement que l'exonération prévue à l'article 138 de la DT ne s'applique pas. Dans ce cas, il appartient toujours au fournisseur de prouver, à la satisfaction des autorités fiscales, que les conditions de l'exonération (transport inclus) sont réunies. En d'autres termes, lorsque la présomption ne s'applique pas, la situation demeure la même qu'avant l'entrée en vigueur de l'article 45 *bis* du RE.

L'article 45 *bis*, paragraphe 2, du RE dispose qu'une autorité fiscale peut réfuter une présomption qui a été faite en vertu du paragraphe 1, c'est-à-dire que les biens ont été expédiés ou transportés à partir d'un État membre vers une destination située en dehors de son territoire mais dans la Communauté.

La réfutation de la présomption suppose donc que les autorités fiscales sont en mesure de fournir les éléments nécessaires démontrant que les biens n'ont, en réalité, pas été expédiés ou transportés à partir d'un État membre vers une destination située en dehors de son territoire mais dans la Communauté. Cela peut notamment être le cas lorsque, au cours d'un contrôle, les autorités fiscales constatent que les biens sont toujours présents dans l'entrepôt du fournisseur ou qu'elles ont connaissance d'un incident survenu au cours du transport ayant entraîné la destruction des biens avant leur sortie du territoire.

Lorsque les autorités fiscales disposent des éléments nécessaires pour réfuter la présomption (compte tenu de la nature des éléments requis à cette fin), il est évident que l'exonération prévue à l'article 138 de la DT n'est pas applicable. À cet égard, la «réfutation de la présomption» signifie que les autorités fiscales sont en possession d'éléments prouvant que le transport des biens n'a pas eu lieu.

La «réfutation de la présomption» diffère de la situation dans laquelle une autorité fiscale peut démontrer que l'un des documents énumérés à l'article 45 *bis*, paragraphe 3, du RE qui est présenté comme preuve contient des informations inexacts ou est même un faux. Il en résulterait alors que les conditions requises pour relever de l'un des cas prévus au paragraphe 1, point a) ou b), ne sont pas remplies. Par conséquent, le fournisseur ne peut



plus se fonder sur la présomption selon laquelle l'expédition ou le transport a été effectué à partir d'un État membre vers une destination située en dehors de son territoire mais dans la Communauté. Toutefois, le fournisseur pourrait encore être en mesure de fournir d'autres documents visés à l'article 45 *bis* du RE, ce qui lui permettrait de bénéficier de la présomption (à moins que les autorités fiscales ne prouvent à nouveau que ces documents sont inexacts ou des faux) ou de fournir des éléments de preuve suffisants pour justifier que les conditions de l'exonération prévue à l'article 138 de la DT sont remplies.

### 5.3. Questions détaillées découlant de cette disposition

#### 5.3.1. Lignes directrices arrêtées par le comité de la TVA

#### **Lignes directrices découlant de la 113<sup>e</sup> réunion du comité de la TVA du 3 juin 2019**

### 3. NOUVELLE LÉGISLATION – QUESTIONS RELATIVES À LA MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS DE L'UE EN MATIÈRE DE TVA ADOPTÉES RÉCEMMENT

3.1 Origine: Commission

Références: article 17 *bis*, article 36 *bis*, article 138, paragraphes 1 et 1 *bis*, article 243, paragraphe 3, et article 262, paragraphe 2, de la directive TVA

articles 45 *bis* et 54 *bis* du règlement d'exécution TVA

Objet: mise en œuvre du paquet relatif aux solutions rapides: directive (UE) 2018/1910 du Conseil et règlement d'exécution (UE) 2018/1912 du Conseil

[[Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Document de travail n° 968](#)]

#### **Document H- taxud.c.1(2019) 7901898 – Document de travail n° 979**

*Exonération des livraisons intracommunautaires de biens: signification du terme «indépendantes» en ce qui concerne la preuve de transport (section 3.3.4.)<sup>26</sup>*

Le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que, pour déterminer si, aux fins de l'article 45 *bis*, paragraphe 1, points a) et b) ii), du règlement d'exécution TVA, les deux parties sont «indépendantes»:

- a) les deux parties ne peuvent pas être considérées comme «indépendantes» lorsqu'elles partagent la même personnalité juridique; et
- b) les critères définis à l'article 80 de la directive TVA doivent être utilisés, de sorte que les parties pour lesquelles il existe «des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques» ne peuvent pas être considérées comme indépendantes l'une de l'autre.

---

<sup>26</sup> Ce titre fait référence à la section correspondante du document de travail n° 968 du comité de la TVA.

5.3.2. Que se passe-t-il avec les règles nationales existantes des États membres concernant la preuve de transport après l'entrée en vigueur de l'article 45 bis du RE? Ces règles nationales continuent-elles de s'appliquer?

Les États membres sont tenus d'appliquer l'article 45 bis du RE. Cela signifie que, lorsque les conditions établies dans cette disposition sont réunies, le fournisseur aura le droit de bénéficier de la présomption applicable. De plus, les États membres peuvent également prévoir dans leur législation nationale en matière de TVA d'autres présomptions concernant la preuve de transport plus souples que la présomption prévue à l'article 45 bis du RE. Si tel était le cas, le fournisseur pourrait bénéficier des présomptions prévues à l'article 45 bis du RE et/ou de celles figurant dans la législation nationale en matière de TVA, pour autant que les conditions pertinentes soient réunies. À cet égard, les règles nationales existantes en matière de TVA qui établissent des conditions relatives à la preuve de transport plus souples que celles énoncées à l'article 45 bis du RE peuvent continuer de s'appliquer.

5.3.3. Que se passe-t-il si les conditions relatives à la présomption du transport énoncées à l'article 45 bis du RE ne sont pas remplies? Cela signifie-t-il que, dans ce cas, l'exonération prévue à l'article 138 de la DT ne s'appliquera pas?

Le fait que les conditions requises pour relever de l'un des cas visés au paragraphe 1, point a) ou b), ne sont pas réunies ne signifie pas automatiquement que l'exonération prévue à l'article 138 de la DT ne s'appliquera pas. Dans ce cas, il appartient toujours au fournisseur de prouver, à la satisfaction des autorités fiscales, que les conditions de l'exonération (transport inclus) prévue à l'article 138 de la DT sont réunies.

5.3.4. Que se passe-t-il si une autorité fiscale peut démontrer que l'un des documents énumérés à l'article 45 bis, paragraphe 3, du RE qui est présenté comme preuve contient des informations inexactes ou est même un faux? Le vendeur peut-il encore se fonder sur la présomption de l'expédition ou du transport?

Lorsqu'une autorité fiscale peut démontrer que l'un des documents qui est présenté comme preuve contient des informations inexactes ou est même un faux, le vendeur ne peut plus se fonder sur la présomption, étant donné que les conditions requises pour relever de l'un des cas visés à l'article 45 bis, paragraphe 1, point a) ou b), du RE ne sont pas remplies.

Toutefois, le vendeur pourrait encore être en mesure de fournir d'autres documents visés à l'article 45 bis du RE, ce qui lui permettrait de bénéficier de la présomption (à moins que les autorités fiscales ne prouvent à nouveau que ces documents sont inexacts ou des faux) ou de fournir des éléments suffisants pour prouver que les conditions de l'exonération prévue à l'article 138 de la DT sont remplies.

5.3.5. Que se passe-t-il si le fournisseur ou l'acquéreur effectue le transport en utilisant ses propres moyens de transport?

En l'occurrence, la présomption ne s'applique pas, car la condition énoncée à l'article 45 bis, paragraphe 1, point a) ou b), du RE concernant des éléments de preuve non contradictoires délivrés par deux parties différentes qui sont indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur, ne sera pas remplie.

5.3.6. Que considère-t-on comme une «déclaration écrite» de l'acquéreur aux fins de l'article 45 bis, paragraphe 1, point b) i), du RE? Dans quel format (papier et/ou

électronique) sera-t-elle acceptée par les autorités fiscales, par exemple sous la forme d'un courrier électronique ou d'un document original signé?

Tout document contenant l'ensemble des éléments mentionnés à l'article 45 bis, paragraphe 1, point b) i), du RE sera considéré comme une «déclaration écrite» aux fins de ladite disposition.

Le RE ne contient aucune règle spécifique concernant le format dans lequel la déclaration écrite doit être fournie. Il serait raisonnable de s'attendre à ce que les États membres fassent preuve de souplesse à cet égard et qu'ils n'imposent pas de limitations strictes, par exemple uniquement un document sur support papier, mais qu'ils acceptent également une version électronique dans la mesure où elle contient l'ensemble des informations requises à l'article 45 bis, paragraphe 1, point b) i), du RE.

5.3.7. Dans quel format (papier et/ou électronique) les documents utilisés comme preuve de l'expédition ou du transport mentionnés à l'article 45 bis, paragraphe 3, du RE seront-ils acceptés par les autorités fiscales?

Le RE ne contient aucune règle spécifique concernant le format dans lequel les documents qui sont acceptés comme preuve de l'expédition ou du transport mentionnés à l'article 45 bis, paragraphe 3, du RE doivent être fournis. Il serait raisonnable de s'attendre à ce que les États membres fassent preuve de souplesse à cet égard et qu'ils n'imposent pas de limitations strictes, par exemple uniquement des documents sur support papier, mais qu'ils acceptent également une version électronique de ces documents.

5.3.8. Que se passe-t-il si l'acquéreur ne fournit pas au vendeur la déclaration écrite visée à l'article 45 bis, paragraphe 1, point b) i), du RE au plus tard le dixième jour du mois suivant la livraison?

L'objectif du délai de dix jours est de fixer un laps de temps précis permettant à l'acquéreur de fournir au vendeur la déclaration écrite au lieu de pénaliser ce dernier et de le priver de la possibilité de bénéficier de la présomption lorsque l'acquéreur n'a pas fourni la déclaration écrite dans le délai imparti. Par conséquent, même si l'acquéreur fournit au vendeur la déclaration écrite après le délai, le vendeur pourra se fonder sur la présomption, pour autant que les autres conditions applicables énoncées à l'article 45 bis du RE soient réunies.

## 6. DISPOSITIONS LEGALES PERTINENTES

### 6.1. Directive TVA (ci-dessus dénommée la «DT»)

#### *«Article 17 bis*

1. N'est pas assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise sous un régime de stocks sous contrat de dépôt à destination d'un autre État membre.

2. Aux fins du présent article, un régime de stocks sous contrat de dépôt est réputé exister lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- a) les biens sont expédiés ou transportés par un assujetti, ou par un tiers pour le compte de celui-ci, vers un autre État membre afin que ces biens y soient livrés à un stade ultérieur et après leur arrivée, à un autre assujetti qui a le droit de devenir propriétaire de ces biens en vertu d'un accord existant entre les deux assujettis;
- b) l'assujetti qui expédie ou transporte les biens n'est pas établi ou ne dispose pas d'un établissement stable dans l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés;
- c) l'assujetti auquel les biens sont destinés à être livrés est identifié aux fins de la TVA dans l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés et tant son identité que le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par ledit État membre sont connus de l'assujetti visé au point b) au moment du départ de l'expédition ou du transport;
- d) l'assujetti qui expédie ou transporte les biens inscrit le transfert des biens dans le registre prévu à l'article 243, paragraphe 3, et indique l'identité de l'assujetti qui acquiert les biens et le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés dans l'état récapitulatif prévu à l'article 262, paragraphe 2.

3. Lorsque les conditions établies au paragraphe 2 sont remplies, les règles suivantes s'appliquent lors du transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire à l'assujetti visé au paragraphe 2, point c), pour autant que le transfert ait lieu dans le délai visé au paragraphe 4:

- a) une livraison de biens, conformément à l'article 138, paragraphe 1, est réputée être effectuée par l'assujetti qui a soit expédié ou transporté les biens lui-même, soit les a fait expédier ou transporter par un tiers agissant pour son compte dans l'État membre à partir duquel les biens ont été expédiés ou transportés;
- b) une acquisition intracommunautaire de biens est réputée être effectuée par l'assujetti destinataire de la livraison de ces biens dans l'État membre vers lequel les biens ont été expédiés ou transportés.

4. Si, dans les douze mois suivant leur arrivée dans l'État membre vers lequel ils ont été expédiés ou transportés, les biens n'ont pas été livrés à l'assujetti auquel ils étaient destinés, tel qu'il est visé au paragraphe 2, point c), et au paragraphe 6, et qu'aucune des circonstances énoncées au paragraphe 7 ne s'est produite, un transfert au sens de l'article 17 est réputé avoir lieu le jour suivant celui de l'expiration de la période de douze mois.

5. Aucun transfert au sens de l'article 17 n'est réputé avoir lieu lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- a) le droit de disposer des biens n'a pas été transféré et ces biens sont renvoyés vers l'État membre à partir duquel ils ont été expédiés ou transportés, dans le délai visé au paragraphe 4; et
- b) l'assujetti qui a expédié ou transporté les biens inscrit leur renvoi dans le registre prévu à l'article 243, paragraphe 3.

6. Lorsque, pendant la période visée au paragraphe 4, l'assujetti visé au paragraphe 2, point c), est remplacé par un autre assujetti, aucun transfert au sens de l'article 17 n'est réputé avoir lieu au moment du remplacement, pour autant que:

- a) toutes les autres conditions applicables énoncées au paragraphe 2 soient remplies; et
- b) le remplacement soit inscrit par l'assujetti visé au paragraphe 2, point b), dans le registre prévu à l'article 243, paragraphe 3.

7. Lorsque, pendant le délai visé au paragraphe 4, l'une des conditions énoncées aux paragraphes 2 et 6 cesse d'être remplie, un transfert de biens au sens de l'article 17 est réputé avoir lieu au moment où la condition pertinente n'est plus remplie.

Si les biens sont livrés à une personne autre que l'assujetti visé au paragraphe 2, point c), ou au paragraphe 6, il est considéré que les conditions énoncées aux paragraphes 2 et 6 cessent d'être remplies immédiatement avant une telle livraison.

Si les biens sont expédiés ou transportés vers un pays autre que l'État membre à partir duquel ils ont été initialement déplacés, il est considéré que les conditions énoncées aux paragraphes 2 et 6 cessent d'être remplies immédiatement avant le début de cette expédition ou de ce transport.

En cas de destruction, de perte ou de vol des biens, il est considéré que les conditions énoncées aux paragraphes 2 et 6 cessent d'être remplies à la date à laquelle les biens ont effectivement été enlevés ou détruits ou, si cette date est impossible à déterminer, à la date à laquelle il a été constaté que les biens étaient détruits ou manquants.»;

#### *Article 36 bis*

1. Lorsque les mêmes biens font l'objet de livraisons successives et qu'ils sont expédiés ou transportés d'un État membre vers un autre État 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.

2. Par dérogation au paragraphe 1, 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'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés.

3. Aux fins du présent article, il faut entendre par "opérateur intermédiaire" un fournisseur dans la chaîne autre que le premier fournisseur, qui expédie ou transporte les biens, soit lui-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte.

4. Le présent article ne s'applique pas aux situations relevant de l'article 14 *bis*.»

#### *Article 138*

«1. Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- a) les biens sont livrés à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens;
- b) l'assujetti ou la personne morale non assujettie destinataire de la livraison de biens est identifié(e) aux fins de la TVA dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens et a communiqué son numéro d'identification TVA au fournisseur.»;

«1 *bis*. 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.»

«...

#### *Article 243*

...

3. Chaque assujetti qui transfère des biens dans le cadre du régime des stocks sous contrat de dépôt visé à l'article 17 *bis* tient un registre qui permet aux autorités fiscales de vérifier l'application correcte dudit article.

Chaque assujetti destinataire d'une livraison de biens dans le cadre du régime des stocks sous contrat de dépôt visé à l'article 17 *bis* tient un registre de ces biens.»

#### *Article 262*

1. Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif dans lequel figurent:

- a) les acquéreurs identifiés à la TVA auxquels il a livré des biens dans les conditions prévues à l'article 138, paragraphe 1, et paragraphe 2, point c);
- b) les personnes identifiées à la TVA auxquelles il a livré des biens qui lui ont été livrés par le biais d'acquisitions intracommunautaires visées à l'article 42;
- c) les assujettis et les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA auxquels il a fourni des services autres que des services exonérés de la TVA dans l'État membre où l'opération est imposable et pour lesquels le preneur est redevable de la taxe conformément à l'article 196.

2. Outre les informations visées au paragraphe 1, chaque assujetti communique les informations relatives au numéro d'identification TVA des assujettis auxquels sont destinés des biens, qui sont expédiés ou transportés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt dans les conditions prévues à l'article 17 *bis*, ainsi que tout changement concernant les informations fournies.»

6.2. Règlement d'exécution TVA (ci-dessus dénommé le «RE»)

*Article 45 bis*

1. Aux fins de l'application des exonérations prévues à l'article 138 de la directive 2006/112/CE, il est présumé que les biens ont été expédiés ou transportés à partir d'un État membre vers une destination située en dehors de son territoire mais dans la Communauté dans l'un des cas suivants:

- a) le vendeur indique que les biens ont été expédiés ou transportés par lui ou par un tiers pour son compte, et soit le vendeur est en possession d'au moins deux éléments de preuve non contradictoires visés au paragraphe 3, point a), délivrés par deux parties différentes qui sont indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur, soit le vendeur est en possession d'un seul élément de preuve visé au paragraphe 3, point a), en combinaison avec un seul élément de preuve non contradictoire visé au paragraphe 3, point b), confirmant l'expédition ou le transport, délivrés par deux parties différentes qui sont indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur;
- b) le vendeur est en possession des documents suivants:
  - i) une déclaration écrite de l'acquéreur, attestant que les biens ont été expédiés ou transportés par lui, ou par un tiers pour son compte, et spécifiant l'État membre de destination des biens; cette déclaration écrite mentionne: la date d'émission de la facture; le nom et l'adresse de l'acquéreur; la quantité et la nature des biens; la date et le lieu d'arrivée des biens; en cas de livraison de moyens de transport, le numéro d'identification du moyen de transport; et l'identification de la personne qui accepte les biens au nom de l'acquéreur; et
  - ii) au moins deux éléments de preuve non contradictoires visés au paragraphe 3, point a) délivrés par deux parties différentes qui sont indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur ou un seul élément de preuve visé au paragraphe 3, point a), en combinaison avec un seul élément de preuve non contradictoire visé au paragraphe 3, point b), confirmant le transport ou l'expédition, délivrés par deux parties différentes qui sont indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur.

L'acquéreur doit fournir au vendeur la déclaration écrite visée au point b) i) au plus tard le dixième jour du mois suivant la livraison.

2. Une autorité fiscale peut réfuter une présomption qui a été faite en vertu du paragraphe 1.

3. Aux fins du paragraphe 1, les éléments suivants sont acceptés comme preuve de l'expédition ou du transport:

- a) des documents relatifs à l'expédition ou au transport des biens, tels qu'un document ou une lettre CMR signé, un connaissement, une facture de fret aérien ou une facture du transporteur des biens;
- b) les documents suivants:
  - i) une police d'assurance concernant l'expédition ou le transport des biens ou des documents bancaires prouvant le paiement de l'expédition ou du transport des biens;
  - ii) des documents officiels délivrés par une autorité publique, telle qu'un notaire,

confirmant l'arrivée des biens dans l'État membre de destination;

- iii) un récépissé délivré par un entrepositaire dans l'État membre de destination attestant l'entreposage des biens dans cet État membre.

#### *Article 54 bis*

1. Le registre visé à l'article 243, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CE qui doit être tenu par tout assujetti qui transfère des biens sous le régime des stocks sous contrat de dépôt contient les informations suivantes:

- a) l'État membre à partir duquel les biens ont été expédiés ou transportés, et la date d'expédition ou de transport des biens;
- b) le numéro d'identification TVA de l'assujetti auquel les biens sont destinés, attribué par l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés;
- c) l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés, le numéro d'identification TVA de l'entrepositaire, l'adresse de l'entrepôt où les biens sont stockés à l'arrivée et la date d'arrivée des biens dans l'entrepôt;
- d) la valeur, la description et la quantité des biens arrivés dans l'entrepôt;
- e) le numéro d'identification TVA de l'assujetti remplaçant la personne visée au point b), du présent paragraphe, dans les conditions énoncées à l'article 17 *bis*, paragraphe 6, de la directive 2006/112/CE;
- f) le montant imposable, la description des biens livrés et leur quantité, la date à laquelle la livraison des biens visés à l'article 17 *bis*, paragraphe 3, point a), de la directive 2006/112/CE a été effectuée et le numéro d'identification TVA de l'acquéreur;
- g) le montant imposable, la description des biens et leur quantité, et la date de survenance de l'une des conditions et la justification correspondante conformément à l'article 17 *bis*, paragraphe 7, de la directive 2006/112/CE;
- h) la valeur, la description et la quantité des biens renvoyés et la date du renvoi des biens visés à l'article 17 *bis*, paragraphe 5, de la directive 2006/112/CE.

2. Le registre visé à l'article 243, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CE qui doit être tenu par tout assujetti auquel des biens sont livrés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt contient les informations suivantes:

- a) le numéro d'identification TVA de l'assujetti qui transfère les biens sous le régime des stocks sous contrat de dépôt;
- b) la description et la quantité des biens qui lui sont destinés;
- c) la date à laquelle les biens qui lui sont destinés arrivent dans l'entrepôt;
- d) le montant imposable, la description et la quantité des biens qui lui sont livrés et la date à laquelle l'acquisition intracommunautaire des biens visés à l'article 17 *bis*, paragraphe 3, point b), de la directive 2006/112/CE est effectuée;
- e) la description et la quantité des biens, et la date à laquelle les biens sont enlevés de l'entrepôt sur ordre de l'assujetti visée au point a);
- f) la description et la quantité des biens détruits ou manquants et la date de destruction,



de perte ou de vol des biens précédemment arrivés à l'entrepôt ou la date à laquelle il a été constaté que les biens étaient détruits ou manquants.

Lorsque les biens sont expédiés ou transportés sous le régime des stocks sous contrat de dépôt chez un entrepositaire autre que l'assujetti auquel les biens sont destinés à être livrés, le registre de cet assujetti ne doit pas contenir les informations visées aux points c), e) et f) du premier alinéa.»