

FISCALITE

Régime applicable, en matière de TVA,
aux importations et exportations
de gaz naturel et d'électricité

B O D n°

du
texte n°

nature du texte : DA

classement : L0

bureau : F/1 - F/2 – DSEE – E/3 – E/4.

nombre de pages :

diffusion : publique

NOR :

Mot clé : TVA, gaz naturel, électricité.

Date d'entrée en vigueur du texte : 1^{er} janvier 2005

Date de caducité du texte :

Références :

- Directive du Conseil n°2003/92/CE du 7 octobre 2003.
- Article 82 de la loi de finances rectificative pour 2004 (n°2004-1485 du 30 décembre 2004).
- décret n°2005-164 du 17 février 2005.
- DA 05-021 du 01/03/05 publiée au BOD n°6621 du 09/03/05.
- BOI 3 A -5-05 n°109 du 23 juin 2005.

Texte modifié :

La directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003 a modifié les règles de territorialité applicables, en matière de TVA, aux livraisons de gaz naturel et d'électricité, afin de les adapter au contexte de libéralisation de ce marché au sein de l'Union européenne.

Les nouvelles dispositions, applicables depuis le 1^{er} janvier 2005, ont été transposées en droit national à l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2004. La présente instruction a pour objet de présenter les conséquences de ces nouvelles règles sur les opérations d'importation et d'exportation du gaz naturel et de l'électricité.

1/ Nouveau régime de taxation à la TVA des livraisons de gaz naturel et d'électricité :

Le nouveau régime concerne le gaz naturel et l'électricité acheminés par réseau de transport et/ou de distribution à destination de l'acquéreur (cf. BOI chapitre II, section I, a).

Ne sont pas concernées les livraisons de ces biens lorsque leur acheminement vers le consommateur ou l'utilisateur n'est pas effectué par réseau de transport et/ou de distribution. Tel est le cas par exemple du gaz naturel comprimé utilisé comme carburant et repris au tableau B du I de l'article 265 du code des douanes.

Avant le 1^{er} janvier 2005, les règles de taxation à la TVA applicables au gaz naturel et à l'électricité étaient les mêmes que pour les autres biens meubles corporels (imposition des importations, des acquisitions intracommunautaires et des ventes en régime intérieur, exonération des exportations et des livraisons intracommunautaires).

Compte tenu de la difficulté de suivre physiquement les flux de gaz naturel et d'électricité, les nouvelles règles de taxation ne dépendent plus du lieu où se trouvent les biens au moment de la vente (cf. BOI, chapitre 2, section I, B).

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les livraisons de gaz naturel et d'électricité sont imposables en France, auprès des services des impôts :

- lorsque ces biens sont consommés ou utilisés effectivement en France, quel que soit par ailleurs le lieu d'établissement de l'acquéreur ou du vendeur ;
- dans les autres cas, c'est-à-dire en l'absence de consommation ou d'utilisation effective de ces biens en France, lorsque l'acquéreur y a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lesquels les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. Tel est le cas notamment des opérations d'achat-revente de gaz naturel et d'électricité.

Outre ces modifications relatives aux règles de territorialité, le nouveau régime prévoit un changement de redevable, lorsque le vendeur n'est pas établi en France et que l'acquéreur y est identifié à la TVA.

En effet, dans cette hypothèse, ce n'est pas le vendeur mais l'acquéreur qui devient redevable de la taxe. Ce dernier déclare alors la TVA auprès des services des impôts selon le mécanisme de l'autoliquidation, c'est-à-dire en l'acquittant et en la déduisant simultanément sur sa déclaration de chiffres d'affaires (cf. BOI, chapitre 2, section I, F).

II/ Conséquences du nouveau régime sur les opérations d'importation et d'exportation de gaz naturel et d'électricité :

De façon générale, l'entrée en vigueur de ces nouvelles règles de taxation est sans incidence sur les formalités douanières incombant aux déclarants en douane.

Les flux de gaz naturel ou d'électricité en provenance ou à destination de territoires situés en dehors de l'Union européenne doivent continuer à faire l'objet de déclarations en douane d'importation et d'exportation, conformément au code des douanes communautaire.

1) conséquences sur les opérations d'importation :

En cas de livraison de gaz naturel ou d'électricité, la TVA est due en France, auprès des services des impôts, lorsque le bien est consommé en France ou, en l'absence de consommation en France, lorsque l'acquéreur y est établi.

Ce principe s'applique également aux ventes qui s'accompagnent de flux d'importation dans l'Union européenne.

En conséquence, afin d'éviter une double taxation, les importations de gaz naturel et d'électricité sont, en tant que telles, exonérées de la TVA (cf. BOI, chapitre II, section I, C).

Cette exonération concerne les produits classés aux positions 27 16 00 00 (électricité), 27 11 11 00 (gaz naturel liquéfié) et 27 11 21 00 09 G (gaz naturel à l'état gazeux, non utilisé comme carburant).

Par ailleurs, le nouveau régime entraîne les conséquences suivantes :

- Tout d'abord, l'importateur n'a plus à présenter au service des douanes des avis d'importation en franchise de type AI2 pour obtenir la suspension de la taxe. De même, l'exonération s'appliquant également aux biens livrés dans un autre Etat membre, le régime 42 n'a plus à être sollicité.
- L'importateur de gaz naturel et d'électricité établi en dehors de l'Union européenne, n'est plus tenu de désigner un représentant fiscal pour réaliser l'opération d'importation. En effet, dans cette hypothèse, c'est le fournisseur, le plus souvent établi en pays tiers, qui doit acquitter la taxe auprès des services fiscaux.
- Enfin, dans ce dernier cas de figure, ainsi que lorsque l'importateur n'est pas identifié à la TVA (collectivité territoriale, hôpital...) et ne peut donc pas autoliquider la taxe, le fournisseur, en tant que redevable de la TVA, a l'obligation d'établir une facture TTC, au taux en vigueur en France. Cette facture doit être jointe à la déclaration d'importation, puisqu'elle correspond à la vente sur la base de laquelle l'importation est réalisée. C'est pourquoi, dans cette hypothèse, il convient de ne prendre en compte que le montant HT des biens pour déterminer la valeur en douane.

2) conséquences sur les opérations d'exportation :

En application des nouvelles règles de territorialité spécifiques au gaz naturel et à l'électricité, et dans la mesure où les biens expédiés en dehors de la Communauté européenne sont destinés à être consommés en pays tiers, les ventes sur la base desquelles se réalisent les exportations ne sont pas imposables en France et les factures jointes aux déclarations d'exportation ne doivent pas faire apparaître la TVA française.

Toutefois, les opérateurs ne sont pas dispensés des formalités et obligations exigées par la réglementation douanière en matière d'exportation.

Enfin, les sociétés établies en dehors de l'Union européenne ne sont plus tenues de désigner un représentant fiscal pour leurs opérations d'exportation, étant donné que les livraisons de gaz naturel et d'électricité ne constituent plus des livraisons à l'exportation au sens de l'article 262 du code général des impôts.

3) conséquences sur d'autres opérations relevant de la compétence de l'administration des douanes :

- Rappel relatif à la perception par la douane de la Taxe Intérieure de Consommation sur le Gaz Naturel (TICGN) :

Il est rappelé que la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel est due par le transporteur ou le distributeur auprès du service des douanes lors de la livraison du gaz naturel à un utilisateur final en France.

Toute opération de consommation de gaz naturel en France est donc soumise à la TICGN.

En revanche, toute consommation de gaz naturel dans un autre pays de l'Union européenne est exclue du champ d'application de cette taxe. Tel est le cas notamment d'une opération d'achat-revente par un acquéreur ayant le siège de son activité en France ou, à défaut, un établissement stable pour lesquels les biens sont livrés, en l'absence de consommation effective du gaz naturel en France. Cette opération n'est pas soumise à la TICGN. En revanche, la TVA reste due auprès de l'administration des impôts.

- modalités d'établissement des déclarations d'échanges de biens (DEB) :

Les livraisons de gaz naturel et d'électricité par un assujetti vers un autre assujetti situé dans un autre Etat membre, avec transport de ces biens vers ce dernier, ne constituent plus des livraisons intracommunautaires au sens de l'article 262 ter du code général des impôts. Corrélativement, les acquisitions de ces biens par l'acheteur ne constituent plus des acquisitions intracommunautaires au sens de l'article 256 bis du code général des impôts.

Afin d'adapter le dispositif de la DEB au nouveau régime, le décret n°2005-164 du 17 février 2005 prévoit des modalités particulières de déclaration pour les flux intracommunautaires d'électricité et de gaz naturel présenté à l'état gazeux acheminé par conduite (cf. DA 05-021 du 01/03/05 publiée au BOD n°6621 du 09/03/05).

L'obligation de fournir des déclarations d'échanges de biens incombe désormais aux entreprises chargées de la gestion des réseaux électriques ou gaziers, par lesquels sont échangés ces deux produits entre la France et les autres Etats membres.

Les entreprises qui réalisent en France des transactions portant sur de l'électricité ou du gaz naturel à l'état gazeux circulant par conduite, ne sont plus redevables de déclarations d'échanges de biens, pour ces opérations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2005.

Le sous-directeur
chef de la sous-direction F

Jean-Pierre MAZE