

FISCALITE

TVA APPLICABLE A CERTAINES PRESTATIONS DE TRANSPORT EFFECTUEES PAR DES ENTREPRISES ETRANGERES IMPOSABLES AUPRES DU SERVICE DES DOUANES

B O D n°

du
texte n°

nature du texte :

classement : L02

bureau : F/1

nombre de pages : 1

diffusion : publique

NOR :

Mot clé :

Date d'entrée en vigueur du texte : immédiate

Date de caducité du texte :

Références : Articles 259 A, 262-I et II-8° à 11, 14, 277-A-I, 291-III-2°, 295-I-1°, 1695 du CGI et articles 73 F et 384 A bis de l'annexe III au CGI.

Arrêté ECO D0470037A du 18 novembre 2004, paru au JORF du 30 novembre 2004.

Texte abrogé : DA 96-215 du 13 septembre 1996 parue au BOD n°6125 du 20 septembre 1996.

La présente instruction tient compte de la suppression de la représentation fiscale pour les assujettis communautaires à compter du 1^{er} janvier 2002 et modifie la procédure simplifiée d'imposition applicable aux taxis.

Conformément à l'article 259 A-3° bis du CGI, les prestations de transport autres que les transports intracommunautaires de biens meubles corporels sont imposables à la TVA française pour la distance parcourue en France, sous réserve des exonérations prévues aux articles 262-I et II-8° à 11, 14°, 277 A I, 291-III-2° et 295-I-1° du CGI.

En principe, s'agissant de prestations de service, les transports de voyageurs ou de marchandises soumis à la TVA et réalisés en France par des entreprises étrangères (communautaires ou tierces) sont taxables auprès du service des impôts. A cet effet, les entreprises établies en dehors de la Communauté Européenne doivent désigner un représentant fiscal en France et les entreprises communautaires doivent s'y faire identifier à la TVA.

Toutefois, afin de faciliter le recouvrement de la taxe, les articles 1695 du CGI et 384 A bis de son annexe III prévoient que pour les transports maritimes, par route ou par voies d'eau intérieures effectués par des entreprises établies dans des pays tiers à la Communauté européenne et n'ayant pas désigné de représentant fiscal en France, la taxe est perçue lors du passage en douane.

La présente instruction a pour objet de préciser, par type de transport, les opérations imposables à la TVA auprès du service des douanes ainsi que les modalités d'imposition de ces opérations.

CHAPITRE I

OPERATIONS IMPOSABLES A LA TVA AUPRES DU SERVICE DES DOUANES

SECTION I - TRANSPORTS INTERNATIONAUX PAR ROUTE DE VOYAGEURS

1 - Redevables auprès de la douane

Il s'agit des entreprises qui réalisent des prestations de transport imposables en France et qui sont établies en dehors du territoire fiscal de la Communauté européenne, lorsqu'elles n'ont pas désigné de représentant fiscal.

2 - Opérations soumises à la TVA auprès de la douane

Sont imposables à la TVA auprès des services des douanes, sur la distance parcourue en France :

- les transports en provenance d'un pays situé en dehors de la Communauté européenne et à destination de la France,
- les transports à destination d'un pays situé en dehors de la Communauté européenne dont le point de départ se situe en France,
- les transports de voyageurs circulant en groupe de moins de dix personnes (taxis notamment) en provenance et à destination d'un pays situé en dehors de la Communauté européenne.

3- opérations exonérées.

3.1) Les transports par route de voyageurs étrangers en provenance et à destination de l'étranger peuvent être exonérés en application de l'article 262-II-10° du CGI.

Cette exonération s'applique dans l'hypothèse où l'opération en cause s'analyse effectivement comme une prestation de transport de personnes et non comme une prestation d'organisation de circuits touristiques.

L'opération est exonérée lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- 1) Les voyageurs sont de nationalité étrangère ou des voyageurs français résidant à l'étranger ;
- 2) Ces voyageurs doivent circuler en groupe d'au moins dix personnes ;
- 3) Le transport concerne des voyageurs arrivant de l'étranger et se rendant à l'étranger, quel que soit le moyen de transport utilisé par ces derniers et les conditions de transport. Par suite, l'exonération s'applique dans l'hypothèse où les pays de provenance et de retour sont identiques ;
- 4) L'interruption du transport ne fait pas obstacle à l'application de l'article 262-II-10° du CGI ;

Tel est le cas, lorsque les voyageurs s'arrêtent dans une ou plusieurs villes françaises ou lorsque les voyageurs disposent, pendant la durée du transport en France, de journées libres. La durée du séjour en France est sans incidence sur les conditions d'application de l'exonération de T VA.

- 5) Le redevable doit justifier des conditions de l'exonération au moyen notamment :
 - de la copie du titre de transport ;
 - de la copie des documents commerciaux (par exemple, la copie du contrat passé avec une agence de voyage).

Lorsque le transport des voyageurs, en provenance et à destination de l'étranger comporte un transbordement dans un port ou un aéroport, le redevable doit conserver à bord de son véhicule la feuille de route, prévue à l'article 73 F de l'annexe III au CGI, visée par le service des douanes le plus proche du point d'entrée et de sortie.

Toutefois, à titre de simplification, le visa de la feuille de route ne sera pas exigé, dès lors que l'autocariste est en mesure de justifier par tout autre moyen que la prestation de transport concerne des voyageurs en provenance et à destination de l'étranger (cf : chapitre II section II – C-2 ci-après).

3.2) Certains services réguliers spécialisés :

- transports d'ouvriers frontaliers travaillant dans un pays fiscalement tiers à l'Union européenne, effectués par l'entreprise étrangère les employant au moyen de ses propres véhicules ou de véhicules de location ;
- transports d'élèves français se rendant dans un établissement scolaire situé dans un pays fiscalement tiers à l'Union, effectués par cet établissement avec ses propres véhicules ou des véhicules de location.

3.3) Ambulances

L'article 261 4 3° exonère de la TVA les transports de malades ou de blessés réalisés à l'aide de moyens de transports terrestres, aériens, ou maritimes, spécialement aménagés à cet effet et effectués par des personnes visées à l'article L 6312 2 du code de la santé publique.

Ont la qualité de transporteurs sanitaires les personnes qui ont été agréées à cet effet par le ministère de la Santé.

Toutefois, les entreprises de transports sanitaires sont imposables à la TVA pour leur activité de transport assurée à l'aide de véhicules sanitaires légers.

SECTION II - TRANSPORTS INTERNATIONAUX DE MARCHANDISES

A - CHAMP D'APPLICATION

1 - Redevables auprès de la douane :

Il s'agit des entreprises de transport maritime, de transport par route ou par navigation intérieure établies en dehors du territoire fiscal de la Communauté européenne et n'ayant pas désigné de représentant fiscal en France.

2 - Opérations soumises à la TVA

Sous réserve des exonérations visées au paragraphe B ci-après, est imposable, en tant que prestation de transport, la partie du transport réalisée en France après l'arrivée des marchandises à leur premier lieu de destination ou, le cas échéant, après le lieu de dédouanement où prend fin le régime du transit. Il s'agit en pratique de la partie du transport effectuée en territoire français, non comprise, au titre des frais accessoires à l'importation, dans la base d'imposition à la TVA des biens importés.

Par premier lieu de destination, il faut entendre le lieu mentionné sur la lettre de voiture ou tout autre document de transport sous le couvert duquel les biens sont importés. A défaut de cette mention, le premier lieu de destination est celui de la première rupture de charge.

Cette disposition est applicable quel que soit le mode de transport utilisé.

B - OPERATIONS EXONEREES

1 – Transport de marchandises à l'importation :

Sont exonérés les transports de marchandises :

- effectués jusqu'au premier lieu de destination ou de rupture de charge à l'intérieur du pays,
- effectués vers un autre lieu de destination situé en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne à condition que ce dernier lieu soit connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe due à l'importation,

lorsque, dans les deux cas, la valeur desdits transports est comprise dans la base d'imposition à la TVA des biens importés (article 262-II-14° du CGI).

Cette exonération a pour but d'éviter la double imposition de transports de marchandises effectués jusqu'au premier lieu de destination et qui ont déjà supporté la TVA lors des opérations de dédouanement.

2- Transports de marchandises placés ou destinés à être placés sous un régime suspensif :

2.1) Transports à l'importation de biens qui, au moment de leur entrée sur le territoire français, sont placés sous l'un des régimes douaniers communautaires visés à l'article 291-I-2-b du CGI (conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, zone franche, entrepôt franc, entrepôt d'importation, perfectionnement actif, admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, transit).

Les transports sont exonérés en application de l'article 291-III-2° du CGI.

2.2) Suspension de la TVA sur les transports de marchandises placées ou destinées à être placées sous un régime douanier communautaire ou sous un régime d'entrepôt fiscal visé à l'article 277 AI du CGI :

La TVA afférente à ces transports éventuellement due est perçue en même temps que la TVA liquidée lors du versement ou du reversement de ces marchandises sur le marché national (article 277 A II-3 du CGI).

3 - Transports de marchandises à destination d'un territoire ou d'un pays situé en dehors du territoire fiscal de l'Union européenne :

L'article 262-I du CGI exonère l'ensemble des transports afférents aux expéditions directes vers un pays étranger (auquel sont assimilés les DOM), ainsi que certains transports d'approche effectués en vue d'acheminer les marchandises destinées à l'exportation.

4 – Cas particuliers :

4.1) Transports pour compte propre de l'importateur.

Ces transports ne sont pas imposables lorsque les marchandises importées sont la propriété du transporteur et que ce dernier est également propriétaire ou locataire du moyen de transport.

4.2) Transports en provenance d'un territoire ou d'un pays situé hors du territoire fiscal de la Communauté européenne, de pigeons voyageurs destinés à être lâchés lors de leur entrée sur le territoire français.

SECTION III - TRANSPORTS MARITIMES DE MARCHANDISES EFFECTUES D'UN POINT A UN AUTRE DU TERRITOIRE METROPOLITAIN (CABOTAGE NATIONAL)

A - CHAMP D'APPLICATION

1 - Redevables auprès de la douane :

Il s'agit des entreprises établies dans un territoire ou dans un pays situé hors du territoire fiscal de la Communauté européenne, bénéficiant d'une dérogation au monopole du pavillon et qui n'ont pas désigné de représentant fiscal.

2 - Opérations soumises à la TVA :

Les transports de marchandises entre les ports français métropolitains (cabotage national), dont une partie est exécutée dans les eaux internationales, sont imposées à la TVA pour la distance parcourue à l'intérieur des eaux territoriales.

Les opérations d'affrètement, qui s'analysent fiscalement comme une location de moyen de transport, sont éventuellement imposables auprès du service des impôts en application des articles 259 et 259 A-1° du CGI.

B - OPERATIONS EXONEREES

Outre les opérations de transport international mentionnées au B de la section II sont également exonérés :

- 1) Transports entre, d'une part, la France continentale et les départements de la Corse et, d'autre part, entre les ports des départements d'outre-mer.
- 2) Transports de marchandises effectués à destination d'un port en vue de leur transbordement vers un pays étranger.

SECTION IV - TRANSPORTS PAR VOIES D'EAU INTERIEURES DE MARCHANDISES EFFECTUES D'UN POINT A UN AUTRE DU TERRITOIRE NATIONAL

A - CHAMP D'APPLICATION

- 1 - Redevables auprès de la douane :

Il s'agit des entreprises établies dans un territoire ou un pays situé en dehors du territoire fiscal de la Communauté européenne et n'ayant pas désigné de représentant fiscal en France.

- 2 - Opérations soumises à la TVA

Sont imposables les transports de marchandises par voies d'eau intérieures effectués d'un point à un autre du territoire métropolitain par des entreprises autorisées à réaliser :

- soit un transport intérieur devant rapprocher les moyens de transport de leurs pays d'immatriculation ou du point de chargement d'une cargaison à exporter de France,
- soit un transport intérieur au titre d'un contrat obtenu auprès d'une bourse d'affrètement française.

B - OPERATIONS EXONEREES

Transports visés au B de la section III ci-dessus.

CHAPITRE II DISPOSITIONS COMMUNES

SECTION I - PAIEMENT DE LA TVA

A - BASE D'IMPOSITION

La base d'imposition est constituée par le prix du transport effectué sur le territoire national ou dans les eaux territoriales françaises.

Lorsque ce prix n'est pas connu lors du passage en douane, il est admis qu'il soit déterminé sur la base des tarifs habituellement pratiqués par les professionnels. Lorsque le transport est effectué pour un prix global, la somme imposable est calculée en appliquant au prix du transport le rapport entre la longueur du transport parcouru en France et la longueur totale du transport (article 68 de l'annexe III au CGI).

B - TAUX DE LA TVA

Transports de voyageurs : taux réduit (5,5%)

Transports de marchandises : taux normal (19,6%)

C – DECLARATION

Déclaration en triple exemplaire conforme au modèle en annexe I.

S'agissant du transport de marchandises, l'assujetti ne doit déposer cette déclaration qu'en l'absence d'une déclaration d'importation incluant, dans la base d'imposition de la TVA à l'importation, les frais de transport.

D - SERVICES COMPETENTS

1 - Principes :

Les bureaux de douane et les unités de surveillance sont compétents sur l'ensemble du territoire pour le visa des feuilles de route et la perception de la taxe.

2 - En pratique :

- transports internationaux de voyageurs : paiement immédiat au bureau d'entrée ou au bureau le plus proche de la frontière sur la route normale empruntée par le transporteur.
 - transports internationaux par route de marchandises en provenance de territoires ou de pays situés en dehors du territoire fiscal de la Communauté européenne : paiement de la taxe au bureau de dédouanement des marchandises lors du dépôt de la déclaration en douane.
 - transports maritimes de marchandises : paiement au bureau de douane dans le ressort duquel se situe le port de destination des marchandises en cabotage national.
- La déclaration est déposée par l'armateur étranger ou son représentant.
- transports de marchandises par voie d'eau intérieure : paiement au bureau de douane le plus proche de la frontière sur la route normale empruntée par le transporteur étranger à sa sortie de France.
 - taxis : paiement immédiat de la taxe au bureau de douane le plus proche de la frontière sur la route normale empruntée par le véhicule, sauf recours à la procédure d'imposition simplifiée décrite ci-après (section II-A-2).
 - dispositions particulières : dans l'hypothèse où les conditions d'application pratique de ces mesures s'avèreraient matériellement difficiles (absence d'implantation du service, dimanches et jours fériés,...), il est admis qu'il soit procédé, à la satisfaction du service, à la régularisation a posteriori des opérations concernées, sur présentation des documents justificatifs par les transporteurs auprès de tout bureau de douane.

E – DEDUCTION

Les règles applicables en matière de droit à déduction relèvent de la compétence du service des impôts. Les services douaniers se bornent à délivrer le document permettant l'exercice éventuel de ce droit (troisième exemplaire de la déclaration TVA transport, le nom et l'adresse de l'assujetti ayant le droit d'opérer la déduction devant apparaître dans le cadre "preneur de la prestation" des trois exemplaires de ce document).

Il appartient au transporteur étranger ou à la personne agissant pour son compte de remettre, après enregistrement de la déclaration par le services des douanes et acquittement des sommes qui y sont portées, le troisième exemplaire de la déclaration à l'assujetti ayant droit à déduction. En cas de groupage, il peut déposer autant de déclarations qu'il y a de destinataires.

SECTION II - ROLE DU SERVICE

A – TRANSPORTS IMPOSABLES AUPRES DU SERVICE DES DOUANES :

1 - Cas général.

Après enregistrement sur un registre spécial et vérification de la déclaration, le service liquide la taxe sur la valeur ajoutée et délivre une quittance sur laquelle il porte la mention "TVA transports".

Il remplit la partie des trois exemplaires de la déclaration réservée à l'indication de la somme due ainsi que du numéro et de la date de la quittance délivrée :

- le premier exemplaire est conservé au bureau de douane auprès duquel la TVA a été acquittée ;
- le deuxième exemplaire qui doit porter, de manière apparente, la mention "Non valable pour la déduction de la TVA", est rendu au transporteur et lui sert à justifier, au plan fiscal, de la régularité du transport qu'il effectue en France ;
- le troisième exemplaire, également rendu au transporteur, est destiné à être remis par celui-ci à l'assujetti qui est en droit d'effectuer la déduction.

2 - Taxis et entreprises de transport sanitaire pour leur activité de transport assurée à l'aide de véhicules sanitaires légers

Pour les transports effectués par des taxis ou par des entreprises de transport sanitaire à l'aide de véhicules sanitaires légers, non-établis sur le territoire communautaire, et n'ayant pas désigné de représentant fiscal en France, la perception de la TVA afférente au transport réalisé en France est recouvrée, en l'absence d'option pour la procédure simplifiée d'imposition, à chaque passage de la frontière sur quittance n° 155 après déclaration verbale du transporteur. Le service précise sur cette quittance la nature de la taxe perçue (TVA transport), en vue de l'éventuelle production du document aux agents chargés du contrôle.

En outre, conformément à l'arrêté ECO D0470037A du 18 novembre 2004, paru au JORF du 30 novembre 2004, l'imposition des taxis et des entreprises de transport sanitaire, non-établis sur le territoire communautaire, peut également être opérée selon une procédure simplifiée, sur demande du redevable concerné, dans les conditions suivantes :

- l'opérateur doit déposer une demande d'imposition simplifiée mensuelle conforme au modèle joint en annexe II au bureau de rattachement le plus proche de la frontière ; l'autorisation d'imposition simplifiée mensuelle est de la compétence du receveur.
 - les trajets réalisés doivent être circonscrits dans un rayon de 200 km autour du bureau de douane de rattachement ;
 - l'opérateur doit transmettre au service, avant le 10 du mois suivant celui au cours duquel les courses ont été réalisées, un document conforme au modèle joint en annexe III et reprenant la liste des courses effectuées chaque jour, le nombre de kilomètres parcourus en France pour chaque course, la destination, et le prix du transport, accompagné du moyen de paiement.
- Après contrôle de la déclaration et perception du montant de l'imposition, le service délivre une quittance n°155.
- l'opérateur doit conserver dans son véhicule une copie de l'autorisation d'imposition simplifiée mensuelle ainsi que du récapitulatif mensuel des courses pour le mois en cours.

B – TRANSPORTS IMPOSABLES AUPRES DU SERVICE DES IMPOTS

Lorsqu'un transporteur qui n'est pas établi en France doit acquitter la taxe auprès du service des impôts, le service vérifie que ce dernier est bien identifié à la TVA en France (pour les sociétés communautaires) ou qu'il y a désigné un représentant fiscal (pour les sociétés tierces).

C – TRANSPORTS EXONERES

1 - Transports de marchandises

Le transporteur doit présenter tous documents permettant de contrôler la situation des marchandises transportées au regard de la législation douanière (contrat de transport, feuille de route, titre de transit...).

2 - Transports de voyageurs.

Le transporteur doit présenter la feuille de route ou tout document en tenant lieu. Ce document doit comporter, outre les renseignements relatifs au transporteur, au véhicule (notamment numéro d'immatriculation) et à l'itinéraire emprunté, la liste et la nationalité des voyageurs transportés.

Lorsque le transport de voyageurs, en provenance et à destination de l'étranger, comporte un transbordement dans un port ou un aéroport, le service des douanes le plus proche du point d'entrée et de sortie vise la feuille de route, afin de permettre au redevable de justifier de l'exonération.

Les transporteurs, établis en France, effectuant des opérations exonérées sont également concernés par cette mesure.

En cas de changement de véhicule en cours de transport, la feuille de route (ou le document en tenant lieu) présentée au visa du service doit :

- indiquer le numéro du véhicule prenant en charge les voyageurs à l'arrivée et le numéro du véhicule ramenant les voyageurs,
- porter la mention "contrat de transport unique".

Afin de ne pas retarder l'accomplissement des formalités, il est admis que la liste des passagers transportés puisse ne pas figurer sur le document présenté au visa. Dans ce cas, le service vérifie (par épreuves) que les passagers constituent un groupe de voyageurs étrangers.

Enfin, à titre de simplification, le visa de la feuille de route n'est pas exigé par les services fiscaux lorsque l'autocariste est en mesure de justifier par tout autre moyen de preuve que la prestation de transport concerne des voyageurs en provenance et à destination de l'étranger.

Le sous-directeur,

Jean-Pierre MAZE

