

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-30-20-10-04/11/2015

Date de publication : 04/11/2015

TVA - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Prestations de services liées à l'exportation de biens

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 3 : Exonérations

Chapitre 3 : Exportations et opérations assimilées

Section 2 : Prestations de services se rapportant au trafic international des biens

Sous-section 1 : Prestations de services liées à l'exportation de biens

Sommaire :

I. Opérations concernées

A. Prestations de services accessoires aux transports à l'exportation

B. Opérations effectuées par les commissionnaires agréés en Douane et inhérentes à l'exportation

C. Chargement, déchargement des moyens de transports et manutentions accessoires des biens exportés

D. Gardiennage et magasinage des biens exportés

E. Locations de moyens de transport, des contenants et des matériels pour la protection des biens exportés

F. Opérations de façon et d'emballage portant sur des biens destinés à être exportés

G. Expertises portant sur des biens destinés à être exportés

1. Expertise pour évaluation des dommages et des indemnités d'assurance

2. Expertise de conformité aux normes commerciales du pays tiers de destination des biens

H. Cessions de certificats d'exportation institués dans le cadre de la politique agricole commune

I. Convoyage d'un moyen de transport

II. Conditions de l'exonération

A. Donneur d'ordre établi en France

B. Donneur d'ordre établi à l'étranger

C. Précisions concernant les opérations d'emballage portant sur des biens destinés à être exportés

I. Opérations concernées

1

Aux termes du 1° du I de l'article 262 du code général des impôts (CGI), les prestations de services directement liées à l'exportation de biens et dont la liste est fixée par l'article 73 G de l'annexe III au CGI sont exonérées de la TVA.

Ces dispositions présentent un caractère général. Elles s'appliquent, quels que soient la qualité et le lieu d'établissement du donneur d'ordre, aux opérations portant sur des biens destinés à l'exportation.

10

L'exonération s'applique aux prestations de transports d'approche effectuées en vue d'acheminer des biens hors du territoire de l'Union.

Cette disposition concerne aussi bien les transports d'approche nationaux que les transports d'approche intracommunautaires de biens qui sont, directement ou à la suite de transbordement immédiatement exportées à partir de la France ou éventuellement d'un autre État membre.

L'exonération s'applique également aux prestations accessoires au transport intracommunautaire de biens qui sont exportées (chargement, déchargement, manutention, etc. ; cf. **I-A § 40**).

20

Outre les prestations de transport citées au **I § 10**, l'exonération prévue au 1° du I de l'article 262 du CGI s'applique notamment aux opérations mentionnées à l'article 73 G de l'annexe III au CGI.

30

L'exonération des opérations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui (intermédiaires « transparents ») portant sur des marchandises destinées à l'exportation ou afférentes aux prestations de services énumérées au **I § 10 et 20**, fait l'objet des commentaires particuliers de l'article 263 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-30-30-40).

A. Prestations de services accessoires aux transports à l'exportation

40

Sont notamment exonérées à ce titre, les opérations qui constituent un élément du prix du transport exonéré réclamé par le transporteur ou le commissionnaire de transport (location d'appareils de levage, fourniture de bâches, frais de transbordement de camion sur wagon ou de wagon sur camion, frais afférents à des transports sous température dirigée, frais d'emballages, etc.).

B. Opérations effectuées par les commissionnaires agréés en Douane et inhérentes à l'exportation

50

Il s'agit des opérations suivantes :

- dépôt de déclaration pour le compte d'autrui. Lorsque la déclaration d'exportation est souscrite par un commissionnaire agréé pour le compte d'un confrère, le commissionnaire agréé traitant et l'exécutant bénéficient tous deux de l'exonération ;

- opérations matérielles accessoires à la présentation des marchandises en douane (ouverture et fermeture de colis, pesage, jaugeage, prélèvement d'échantillons, etc.) ;

- accomplissement de diverses formalités administratives rendues nécessaires par la constitution des dossiers d'exportation (formalités consulaires, établissement de connaissement et d'imprimés divers, correspondances, etc., formalités dont le coût est répercuté par les commissionnaires agréés en Douane

sur leurs clients au titre des « frais fixes »).

60

Il existe aux frontières des bureaux de contrôle douanier juxtaposés où sont installés les services douaniers français et ceux du pays étranger limitrophe. En application des accords internationaux relatifs à l'établissement de ces bureaux, les opérations réalisées par les commissionnaires agréés agissant auprès des services français ont, au regard de la TVA, la même situation que si elles étaient effectuées sur le territoire national.

C. Chargement, déchargement des moyens de transports et manutentions accessoires des biens exportés

70

Sont exonérées au titre du I de l'article 262 du CGI, outre les opérations de chargement et de déchargement des biens exportés, les opérations portant sur les marchandises que les entreprises de manutention effectuent dans le cadre normal de leur profession (arrimage, désarrimage, saissage, accorage, hissage, relevage, marquage, étiquetage, comptage, triage ou ensachage de produits en vrac, mesurage, pesage, jaugeage, échantillonnage, remplissage, dépotage et groupage des cadres ou conteneurs, manutentions nécessaires à la présentation des marchandises en douane, expertise des marchandises, etc.).

D. Gardiennage et magasinage des biens exportés

80

Sont exonérés, au titre du gardiennage et du magasinage, les frais de gardiennage et de surveillance des biens destinés à être exportés, d'utilisation de magasins, entrepôt, hangar, silos, chais, chambres froides, etc., y compris ceux décomptés au titre des opérations de manutention et d'assurance, afférents au magasinage. La mesure s'applique aux prestations de services en cause effectuées pendant toute la période précédant l'exportation, quelle qu'en soit la durée.

E. Locations de moyens de transport, des contenants et des matériels pour la protection des biens exportés

90

Cette rubrique concerne non seulement les locations de véhicules de transport et de matériels utilisés pour la réalisation des opérations visées au **I-C § 70**, mais encore la location des contenants et des matériels pour la protection des marchandises.

L'exonération concerne donc les locations, avec ou sans personnel :

- de tous moyens de transport par route, fer, air, mer ou navigation intérieure, utilisés pour effectuer les transports de biens à destination de pays ou territoires tiers ;
- d'engins de manutention, tels que grues, ponts et tapis roulants, pompes, appareils de levage, diables, chariots, etc., employés à l'occasion de ces transports et des opérations de chargement, déchargement et manutentions qui leur sont accessoires ;
- de conteneurs, caisses, cadres, palettes, agrès, bâches et autres matériels utilisés pour assurer la protection des marchandises pendant leur transport.

F. Opérations de façon et d'emballage portant sur des biens destinés à être exportés

100

Les travaux à façon et les opérations d'emballage portant sur des biens destinés à être exportés sont exonérés de la TVA, en vertu des dispositions du I de l'[article 262 du CGI](#), quel que soit le lieu d'établissement du donneur d'ordre, (pour l'application du 1° du II de l'article 262 du CGI, [BOI-TVA-CHAMP-30-30-20-20](#)).

Les mêmes opérations peuvent également être acquises en franchise de la TVA, sous certaines conditions et notamment sous le couvert des attestations prévues par l'[article 275 du CGI](#) ([BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10](#) au II-B § 170).

G. Expertises portant sur des biens destinés à être exportés

1. Expertise pour évaluation des dommages et des indemnités d'assurance

110

Les opérations d'expertise portant sur des biens destinés à être exportés et qui sont réalisées dans le but d'évaluer les dommages et les indemnités d'assurance sont, en vertu du 1° du I de l'[article 262 du CGI](#), exonérées de la TVA quel que soit le mode de transport utilisé pour l'acheminement de ces marchandises vers des pays ou territoires tiers.

Mais aucune exonération ne saurait, en application de l'article désigné ci-dessus, être admise au cas où les biens ne seraient pas, après les opérations d'expertises, effectivement exportés. Il en serait ainsi, par exemple, des biens dont l'état des dommages subis est tel que ces marchandises ne sont pas exportées mais détruites.

En ce qui concerne les opérations d'expertise ayant trait à l'évaluation des indemnités d'assurance destinées à réparer les dommages subis par certains navires, aéronefs ou par leur cargaison, il convient de se reporter au II-D-3-c § 590 du [BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10](#) et au III-C § 140 du [BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-20](#).

2. Expertise de conformité aux normes commerciales du pays tiers de destination des biens

120

Seules les prestations de services, qu'il s'agisse de prestations d'expertise ou d'autres prestations, qui sont directement liées à l'exportation elle-même peuvent bénéficier de l'exonération prévue au 1° du I de l'[article 262 du CGI](#).

Les prestations de services qui ont pour objet la certification de la conformité des biens expédiés au départ de France à des normes notamment commerciales applicables dans le pays tiers de destination des marchandises ne peuvent être considérées comme des prestations directement liées à l'opération d'exportation dès lors qu'elles sont exclusivement destinées à permettre ou à faciliter l'importation des biens dans le pays tiers de destination.

Ces prestations doivent être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

H. Cessions de certificats d'exportation institués dans le cadre de la politique agricole commune

130

La cession de certificats d'exportation institués dans le cadre de la politique agricole commune se rattache effectivement à une exportation de marchandises. Elle est donc considérée comme une prestation directement liée à l'exportation au sens du I de l'[article 262 du CGI](#) et, de ce fait, bénéficie de l'exonération de la TVA.

I. Convoyage d'un moyen de transport

140

Les prestations qui consistent à convoier un moyen de transport entre deux points, sans transporter à titre onéreux des passagers ou des marchandises sont exonérées ([CGI, ann. III, art. 73 G, 8°](#)).

II. Conditions de l'exonération

145

Les conditions diffèrent selon que le donneur d'ordre est établi en France ou à l'étranger.

A. Donneur d'ordre établi en France

150

Lorsque le donneur d'ordre est établi en France, le prestataire de services apporte, par tout moyen reconnu valable par le service des Impôts, la preuve que les services rendus ont porté sur des biens destinés à l'exportation.

Cependant, les prestataires qui éprouvent des difficultés pour apporter cette preuve peuvent demander à leur donneur d'ordre de leur délivrer une attestation par laquelle celui-ci certifie que les opérations commandées portent sur des marchandises destinées à l'exportation et s'engage à acquitter la TVA au cas où ces marchandises ne recevraient pas cette destination, sans préjudice des pénalités applicables.

L'attestation doit être délivrée, au plus tard, au moment de la facturation de la prestation. Elle mentionne, outre le nom du donneur d'ordre et la destination des marchandises, la nature des prestations et, le cas échéant, tous renseignements concernant cette destination (notamment la référence à la déclaration d'exportation). Lorsqu'ils ne sont pas connus au moment de la délivrance de l'attestation, ces renseignements peuvent être communiqués au prestataire après cette délivrance au moyen d'une note complémentaire portant référence à l'attestation concernée.

B. Donneur d'ordre établi à l'étranger

160

Lorsqu'il est établi à l'étranger, le donneur d'ordre (ou la personne agissant pour son compte : transitaire, commissionnaire agréé en douane, etc.) doit, conformément aux dispositions du 1° du I de l'[article 73 H de l'annexe III au CGI](#), délivrer au prestataire de services une attestation par laquelle il certifie que les opérations commandées à ce dernier portent sur des marchandises destinées à l'exportation.

Par ailleurs, le paragraphe II de ce même article fait obligation au prestataire de services :

- d'inscrire, jour par jour, dans sa comptabilité ou, à défaut, sur le livre spécial en tenant lieu ([CGI, art. 286, I-3°](#)), les services rendus, avec l'indication de la date de l'inscription et des noms et adresses des

donneurs d'ordre étrangers ;

- de mettre à l'appui de sa comptabilité, d'une part, les attestations qui lui sont délivrées par les clients étrangers, d'autre part, les copies des factures que ces derniers doivent lui renvoyer, dûment annotées des références (numéros, dates, points de sortie de l'Union européenne) aux déclarations d'exportation des marchandises sur lesquelles ont porté les prestations de services.

170

Il n'y a pas lieu d'exiger des magasins généraux agréés par l'État, la tenue d'un livre spécial dans la mesure où leurs livres de stocks et de facturation permettent de suivre distinctement les prestations de services exonérées.

180

Par ailleurs, il est admis que les prestataires qui apportent, par tout moyen reconnu valable par le service des impôts, la preuve que les services rendus ont porté sur des marchandises destinées à l'exportation soient dispensés d'exiger de leurs clients étrangers les attestations et copies de factures prévues par l'[article 73 H de l'annexe III au CGI](#).

C. Précisions concernant les opérations d'emballage portant sur des biens destinés à être exportés

190

L'attestation délivrée par le donneur d'ordre à l'emballeur peut être établie sur un exemplaire de la facture de l'emballeur. Toutefois, pour constituer un justificatif de l'exonération, cet exemplaire doit être retourné daté et signé par le client et comporter la référence à la déclaration d'exportation.

200

La preuve que les prestations ont porté sur des biens destinés à l'exportation peut résulter de la production des documents suivants :

- copie de la lettre de transport aérien, du connaissement maritime ou de la déclaration d'exportation visée par le service des Douanes, à condition que le client de l'emballeur soit mentionné en qualité d'expéditeur des marchandises sur ces documents ;
- exemplaire de la facture délivrée par l'emballeur, visée par le commissionnaire en douane agréé et qui contient les références à la déclaration d'exportation ;
- autorisation douanière accordée au client de l'emballeur et permettant le réemballage sous douane d'une marchandise destinée à être exportée ;
- copie du titre de transport sur lequel est mentionné le transporteur titulaire du contrat de transport international, lorsque la prestation d'emballage est réalisée pour son compte et qu'elle constitue, de ce fait, un élément du prix du transport exonéré ;
- récépissé de transport international sur lequel l'emballeur est désigné en qualité d'expéditeur, lorsque la prestation d'emballage porte sur un bien qui est pris en charge par le transporteur dans les locaux de l'emballeur pour être acheminé hors de l'Union européenne.

Remarques :

- en application de l'[article 284 du CGI](#), le donneur d'ordre qui délivre les attestations pour recevoir en exonération de TVA les prestations de services exécutées pour son compte est tenu au paiement de cette taxe lorsque la marchandise n'a pas été exportée ;
- le prestataire peut, dans un but de simplification, se dispenser de demander à son donneur d'ordre la délivrance d'une attestation et, par suite, acquitter la TVA exigible lorsque, bien entendu, il n'apporte pas par d'autres moyens, la preuve que la prestation peut bénéficier de l'exonération. Le donneur d'ordre assujéti opère la déduction de cette taxe dans les

conditions prévues à l'article 271 du CGI, à l'article 272 du CGI et à l'article 273 du CGI.

210

Il est à noter que le bénéfice de ces dispositions suppose en tout état de cause que les biens quittent le territoire de l'Union, cette preuve pouvant être apportée notamment par l'exemplaire n° 3 de la déclaration d'exportation visé par le bureau de douanes de sortie de l'Union.

Exemple 1 : Une entreprise française expédie aux États-Unis des marchandises achetées en Allemagne. Elle confie à un transporteur allemand le transport par route de ces marchandises de l'Allemagne à Roissy où les biens seront transbordés à destination des États-Unis.

Le transport intracommunautaire réalisé par le transporteur allemand est normalement taxable en France dès lors que le preneur est un assujetti établi en France (CGI, art. 259, 1°). La prestation de transport intracommunautaire ainsi réalisée peut bénéficier de l'exonération ci-dessus, sous réserve de la justification de l'exportation.

Exemple 2 : Une entreprise française confie à un transporteur français le transport de Paris à Gênes des marchandises qu'elle exporte en Asie. Cette prestation peut être exonérée par le transporteur dès lors qu'elle porte sur des biens dont l'exportation est justifiée.