RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-20-20-10-04/01/2017
Date de publication : 04/01/2017
Date de fin de publication : 13/08/2021

TVA - Champ d'application et territorialité - Lieu des livraisons de biens meubles corporels - Règles générales

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 2 : Territorialité
Chapitre 2 : Lieu des livraisons de biens meubles corporels
Section 1 : Règles générales

Sommaire :

I. Livraisons de biens en l'état, expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte
A. Régime général
1. Lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien situé en France
2. Lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien situé hors de France et lieu d'arrivée situé en France
a. Lieu de départ situé dans un autre État membre de l'Union européenne
b. Lieu de départ situé en dehors de l'Union européenne
1° Livraison effectuée par l'importateur ou pour son compte
2° Livraison effectuée par une personne autre que l'importateur
B. Régime particulier des ventes à distance
1. Conditions d'application du régime des ventes à distance
a. Conditions générales
1° Condition relative à l'expédition ou au transport
2° Condition relative au lieu de départ de l'expédition ou du transport
3° Condition relative aux biens
b. Conditions relatives à la qualité de l'acquéreur et à la nature des biens livrés
1° Acquéreur bénéficiant du régime dérogatoire à la taxation des acquisitions intracommunautaires (PBRD)
2° Acquéreur personne physique non assujettie
2. Description du régime des ventes à distance
a. Ventes à distance à partir de la France vers un autre État membre
1° Biens autres que les produits soumis à accises

a° Régime général
b° Régime optionnel
2° Produits soumis à accises
b. Ventes à distance à partir d'un État membre vers la France
1° Biens autres que les produits soumis à accises
a° Régime général
b° Régime optionnel
2° Produits soumis à accises
II. Livraisons de biens en l'état ne donnant pas lieu à une expédition ou à un transport
III. Livraisons de biens en l'état à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train
IV. Livraisons de biens avec montage ou installation par le vendeur ou pour son compte
V. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur et de froid
A. Biens concernés
B. Territorialité
1. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables au lieu de consommation
2. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables au lieu d'établissement de l'acquéreur

1

Le lieu d'imposition des livraisons de biens meubles corporels est fixé par l'article 258 du code général des impôts (CGI), l'article 258 A du CGI et l'article 258 B du CGI.

I. Livraisons de biens en l'état, expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte

A. Régime général

10

Le régime d'imposition des biens livrés en l'état diffère selon qu'ils sont situés ou non en France lors de leur départ à destination de l'acquéreur. Par ailleurs, en cas d'importation, il est précisé que la situation diffère selon que la livraison en France est ou non effectuée par l'importateur.

1. Lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien situé en France

20

Lorsque le bien est expédié ou transporté à partir de la France, le lieu de la livraison est situé en France quel que soit le lieu de destination du bien : France, pays ou territoires tiers, ou autres États membres, en application du a du I de l'article 258 du CGI.

30

Il en est ainsi, dans tous les cas, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par l'acquéreur ou pour son compte.

40

Il en est de même lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le vendeur ou pour son compte, sous réserve de l'application du régime des ventes à distance décrit au I-B § 160 et suivants.

50

Cette disposition concerne également les transferts assimilés à une livraison de biens en application du III de l'article 256 du CGI.

60

Les livraisons dont le lieu est situé en France, peuvent bénéficier des exonérations prévues notamment au I de l'article 262 du CGI et au I de l'article 262 ter du CGI.

2. Lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien situé hors de France et lieu d'arrivée situé en France

a. Lieu de départ situé dans un autre État membre de l'Union européenne

70

Lorsque le point de départ de l'expédition ou du transport du bien est dans un autre État membre, le lieu de la livraison est situé dans cet État.

80

Il en est ainsi, dans tous les cas, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par l'acquéreur ou pour son compte.

90

Il en est de même, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le vendeur ou pour son compte, sous réserve de l'application du régime des ventes à distance décrit au I-B § 160 et suivants.

b. Lieu de départ situé en dehors de l'Union européenne

100

Lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien se situe en dehors de l'Union européenne, le régime diffère selon que la livraison est ou non effectuée par l'importateur ou pour son compte. Il est précisé qu'en vertu du I de l'article 291 du CGI, l'importation des biens est soumise à la TVA lors de leur passage en douane, sous réserve des cas d'exonération prévus aux II et III de l'article 291 du CGI.

1° Livraison effectuée par l'importateur ou pour son compte

110

Conformément aux dispositions du dernier alinéa du I de l'article 258 du CGI, le lieu de la livraison d'un bien expédié ou transporté dont le point de départ se trouve en dehors de l'Union européenne, est situé en France lorsque la livraison est effectuée par l'importateur ou pour son compte.

Tel est le cas de la livraison d'un bien expédié ou transporté à partir d'un pays ou territoire tiers par une entreprise qui l'importe en France et le livre à son client.

120

Il en est de même en ce qui concerne les livraisons portant sur ce même bien et qui suivent celle effectuée par l'importateur, étant entendu que le point de départ du bien est toujours situé hors de l'Union européenne.

130

Toutefois, quand le bien est transporté directement chez l'acheteur dans l'état où il a été présenté à la douane, il est admis, sous certaines conditions, de ne pas exiger le paiement de la taxe sur la livraison par l'assujetti non établi en France (BOI-TVA-CHAMP-20-70).

2° Livraison effectuée par une personne autre que l'importateur

140

Le lieu d'une livraison, qui porte sur un bien se trouvant hors du territoire de l'Union européenne lors du départ à destination de l'acquéreur, n'est pas situé en France lorsque cette livraison n'est pas effectuée par l'importateur. Il en est ainsi lorsque la livraison du bien a été effectuée hors de l'Union européenne ou avant dédouanement de la marchandise et que l'acquéreur procède lui-même à l'importation du bien.

150

La taxe demeure exigible au titre de l'importation des marchandises effectuées par l'acquéreur, c'est-à-dire lors du dédouanement de celles-ci.

B. Régime particulier des ventes à distance

160

Par dérogation au principe général de détermination du lieu de livraison des biens meubles corporels au lieu du départ de l'expédition ou du transport, l'article 258 A du CGI et l'article 258 B du CGI prévoient un régime particulier de localisation des ventes à distance aux personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD) ou aux personnes physiques non assujetties (particuliers).

1. Conditions d'application du régime des ventes à distance

170

Ce régime s'applique aux livraisons qui réunissent simultanément les conditions ci-après.

a. Conditions générales

1° Condition relative à l'expédition ou au transport

180

Les livraisons doivent porter sur des biens qui sont expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte à destination de l'acquéreur.

2° Condition relative au lieu de départ de l'expédition ou du transport

190

Les livraisons doivent être effectuées de la France à destination d'un autre État membre de l'Union européenne, ou d'un autre État membre vers la France.

200

Les livraisons réalisées dans le cadre des échanges avec les pays et territoires tiers sont en principe exclues du régime des ventes à distance, sauf cas particulier du II de l'article 258 B du CGI, prévu au I-B-2-a-1°-a° § 300 et suivants.

Ce régime ne s'applique pas non plus dans les échanges entre les départements d'outre-mer avec la France métropolitaine ou avec les autres États membres, ni dans les échanges des départements d'outre-mer entre eux.

3° Condition relative aux biens

210

Le régime des ventes à distance ne s'applique pas aux livraisons :

- de moyens de transport neufs ;

- de biens d'occasion (y compris les moyens de transport d'occasion), d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité effectuées par un assujetti revendeur qui a appliqué dans l'État membre de l'expédition ou du transport du bien le régime de la marge bénéficiaire (BOI-TVA-SECT-90-60).

220

Le régime des ventes à distance ne s'applique pas aux livraisons d'alcools, de boissons alcooliques, d'huiles minérales et de tabacs manufacturés lorsque l'acquéreur est une PBRD (cf. **I-B-1-b § 230 et suiv.**).

À titre de règle pratique, les alcools, boissons alcooliques, huiles minérales et tabacs manufacturés seront dénommés « produits soumis à accises ».

b. Conditions relatives à la qualité de l'acquéreur et à la nature des biens livrés

1° Acquéreur bénéficiant du régime dérogatoire à la taxation des acquisitions intracommunautaires (PBRD)

230

Peuvent bénéficier du régime dérogatoire à la taxation des acquisitions intracommunautaires [PBRD] (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20 au II-B § 350 et suiv.) :

- les personnes morales non assujetties ;

- les assujettis qui réalisent exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant pas droit à déduction ;

- les exploitants agricoles placés sous le régime forfaitaire agricole, qui n'ont pas à soumettre leurs acquisitions intracommunautaires à la TVA.

240

Ainsi le régime des ventes à distance ne s'applique pas, quelle que soit la nature des biens expédiés ou transportés, lorsque l'acquéreur est :

- un assujetti qui réalise des opérations ouvrant droit à déduction ;

- ou une personne susceptible d'entrer dans la catégorie des PBRD mais qui ne bénéficie pas du régime dérogatoire dès lors que ses acquisitions intracommunautaires sont soumises de plein droit ou sur option à la TVA.

250

Le régime des ventes à distance s'applique aux livraisons de biens autres que les alcools, boissons alcooliques, huiles minérales et tabacs manufacturés effectuées à destination des PBRD.

260

Les livraisons d'alcools, de boissons alcooliques, d'huiles minérales et de tabacs manufacturés expédiés ou transportés à destination des PBRD ne sont pas soumises au régime des ventes à distance. Elles relèvent des règles territoriales de droit commun.

2° Acquéreur personne physique non assujettie

270

Lorsque l'acquéreur est un particulier, le régime des ventes à distance s'applique quelle que soit la nature des biens livrés, à l'exclusion des moyens de transport neufs.

2. Description du régime des ventes à distance

280

Une distinction doit être faite selon que la vente à distance est réalisée de la France vers un autre État membre, ou à partir d'un État membre vers la France.

Les règles de territorialité des ventes à distance diffèrent suivant que les biens livrés sont des biens autres que les produits soumis à accises ou des produits soumis à accises.

Par mesure de simplification, la notion de ventes à distance ne concernera que les livraisons qui remplissent toutes les conditions d'application décrites au I-B-1-a § 180 et suivants.

a. Ventes à distance à partir de la France vers un autre État membre

290

Le régime décrit ci-après s'applique aux ventes à distance dont le point de départ est situé en France, qui relèvent de l'article 258 A du CGI.

1° Biens autres que les produits soumis à accises

a° Régime général

300

Le lieu de la livraison n'est pas situé en France lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance à destination de l'État membre d'arrivée pour un montant supérieur au seuil fixé par cet État, en application de l'article 34 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 (35 000 € ou 100 000 € hors TVA).

Le tableau établi par la Commission européenne indique, à titre d'information, le seuil en vigueur pour chaque État membre, pour l'application du régime des ventes à distance. A compter du 1er janvier 2016, le seuil pour la France est abaissé à 35 000 € (cf. I-B-2-b-1°-a° § 425).

Les conditions d'application du seuil appellent les précisions suivantes.

310

Appréciation du seuil : le montant du seuil doit avoir été dépassé l'année civile précédente, ou, à défaut, l'année civile en cours au moment de la livraison. Cependant lorsque le montant de la livraison a pour effet le franchissement du seuil, le lieu de cette livraison n'est pas situé en France. Il en est de même pour les livraisons ultérieures, quel qu'en soit le montant.

320

Calcul du seuil : le seuil est calculé à partir du montant hors taxe sur la valeur ajoutée des ventes à distance réalisées par le vendeur ou pour son compte dans l'État membre de destination considéré. Le montant des livraisons des moyens de transport neufs et des produits soumis à accises réalisées dans l'État membre de destination n'est pas pris en compte pour calculer le seuil.

330

Le lieu de la livraison est situé en France lorsque le montant des ventes à distance réalisées par le vendeur à destination de l'État membre d'arrivée n'excède pas le seuil fixé par cet État et que le vendeur n'a pas opté, dans les conditions décrites au **I-B-2-a-1°-b° § 340 et suivants**, pour que le lieu de ses livraisons soit situé dans l'État membre d'arrivée.

Exemple 1 : Si un vendeur français a réalisé l'année N-1 des ventes à distance à destination de l'Italie, État qui a fixé le seuil à 35 000 €, pour un montant supérieur à ce seuil, le lieu des ventes à distance qu'il effectue l'année N est situé en Italie.

Exemple 2 : Si l'année N-1 le montant des ventes à distance du vendeur français est inférieur ou égal au seuil italien, le lieu de ses ventes à distance vers l'Italie réalisées dans le courant de l'année N est situé en France tant que ce seuil n'est pas atteint. La vente à distance effectuée l'année N qui a pour effet le dépassement du seuil ainsi que les ventes à distance ultérieures seront situées en Italie.

b° Régime optionnel

340

Lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance, l'année précédente et l'année en cours au moment de la livraison, d'un montant total qui n'excède pas le seuil fixé par l'État de destination considéré, il peut opter auprès de l'administration française pour que le lieu de ses ventes à distance se situe dans l'État membre d'arrivée des biens.

Les modalités de cette option sont les suivantes.

350

Durée de l'option, reconduction et dénonciation : l'option couvre obligatoirement une période de deux années civiles en plus de celle au cours de laquelle elle a été exercée.

Ainsi, une option formulée le 25 juin N produira ses effets jusqu'au 31 décembre N+2.

Elle est renouvelable par tacite reconduction par période de deux années civiles, sauf dénonciation deux mois au moins avant l'expiration de chaque période.

360

Forme de l'option et de sa dénonciation : l'option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Cette option doit être formulée par écrit. Elle peut être exercée à n'importe quel moment de l'année.

Ainsi, une option formulée le 25 juin N prend effet le 1er juin N.

La dénonciation de l'option prend effet le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle est déclarée. Elle doit être formulée par écrit, au cours de l'année d'échéance de l'option, au plus tard le 31 octobre.

Le service des impôts des entreprises compétent pour recevoir la déclaration d'option ainsi que la dénonciation est celui dont relève le vendeur.

370

Conséquence de l'option : les ventes à distance réalisées à destination de l'État membre pour lequel l'option a été exercée ne sont pas imposables en France pendant la période couverte par l'option. Au cours de cette période, elles sont soumises à la TVA dans l'État membre de destination.

380

Conséquence de la dénonciation : le vendeur, qui dénonce l'option, est soumis au régime des ventes à distance à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'échéance.

2° Produits soumis à accises

390

Comme indiqué dans les conditions d'application au I-B-1 § 170 et suivants, les ventes à distance portant sur des produits soumis à accises ne peuvent concerner qu'une personne physique non assujettie.

Le lieu de la livraison est situé dans l'État membre d'arrivée quel que soit le montant des ventes à distance réalisées par le vendeur à destination de cet État.

b. Ventes à distance à partir d'un État membre vers la France

400

Le régime décrit ci-après s'applique aux ventes à distance dont le point de départ est situé dans un autre État membre, ou, en application du II de l'article 258 B du CGI, dans un pays ou territoire tiers, mais importées sur le territoire d'un autre État membre par le vendeur (il convient de se référer à la définition des importations au V § 240 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-10-20-40).

1° Biens autres que les produits soumis à accises

a° Régime général

410

Le lieu de la livraison se situe en France lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance à destination de la France pour un montant supérieur au seuil mentionné au 1° du I de l'article 258 B du CGI.

Les conditions d'application du seuil appellent les précisions suivantes.

420

Appréciation du seuil : le montant de ce seuil doit avoir été dépassé l'année civile précédente, ou, à défaut, l'année civile en cours au moment de la vente à distance considérée. Cependant, lorsque le montant de la livraison a pour effet le franchissement du seuil, le lieu de cette livraison est situé en France. Il en est de même pour les livraisons ultérieures, quel qu'en soit le montant.

425

L'article 9 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 a abaissé le montant du seuil de 100 000 € à 35 000 € hors TVA pour les livraisons dont le fait générateur est intervenu à compter du 1er janvier 2016.

Il en résulte pour l'année 2016 que le montant du seuil à apprécier au titre de l'année civile précédente s'élève à 100 000 € pour les livraisons dont le fait générateur est antérieur à cette date.

Exemple 1 : Si un vendeur espagnol a réalisé en 2015 des ventes à distance à destination de la France pour un montant égal ou supérieur à 100 000 €, le lieu des ventes qu'il effectue en 2016 est situé en France dès le 1er euro.

Exemple 2 : Si un vendeur allemand a réalisé en 2015 des ventes à distance à destination de la France pour un montant de 60 000 €, le lieu de ses ventes à distance vers la France réalisées dans le courant de l'année 2016 est situé en Allemagne tant que le seuil de 35 000 € n'est pas atteint. La vente à distance effectuée en 2016 à destination de la France qui a pour effet le dépassement de ce seuil ainsi que les ventes ultérieures seront situées en France.

430

Calcul du seuil : le seuil est calculé à partir du montant hors TVA des ventes à distance réalisées de l'État membre de départ par le vendeur ou pour son compte à destination de la France.

Il n'est pas tenu compte des livraisons de moyens de transport neufs ni des livraisons de produits soumis à accises qu'il a faites à destination de la France.

b° Régime optionnel

440

Lorsque le vendeur ne remplit pas la condition de seuil exposée au **I-B-2-b-1°-a° § 410**, le lieu de la livraison est situé dans l'État membre de départ.

Cependant le vendeur peut opter, dans l'État membre dont il relève, pour que le lieu de ses ventes à distance à destination de la France se situe en France.

2° Produits soumis à accises

450

Le régime des ventes à distance ne concerne que l'acquéreur personne physique non assujettie.

Le lieu de la livraison est situé en France, quel que soit le montant des ventes à distance que le vendeur y a réalisées (CGI, art. 258 B, I-2°).

II. Livraisons de biens en l'état ne donnant pas lieu à une expédition ou à un transport

460

Lorsque le bien ne donne pas lieu à une expédition ou à un transport, la livraison est imposable si le bien est situé en France lors de la mise à disposition à l'acquéreur établi ou domicilié en France ou hors de France (CGI, art. 258, I-c).

En revanche, la livraison n'est pas imposable en France si le bien est situé à l'étranger lors de cette mise à disposition.

III. Livraisons de biens en l'état à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train

470

Aux termes du d du I de l'article 258 du CGI, le lieu de la livraison des biens meubles corporels vendus à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train se situe en France lorsque les biens se trouvent en France au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne.

Cette disposition ne concerne pas les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des moyens de transport. Elle ne s'applique qu'aux biens meubles corporels destinés à être vendus dans les magasins ou boutiques situés sur ces moyens de transport.

480

Toutefois, la qualification juridique des ventes réalisées à bord, de biens destinés à être consommés à bord, étant différente selon les États, le paragraphe 3 de l'article 37 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 26 novembre 2006, permet à chaque État membre de suspendre l'application du régime désigné au **III § 470** pour ces ventes.

Les ventes de biens, réalisées à bord d'un bateau ou d'un aéronef, destinés à être consommés à bord ne sont donc pas soumises à la taxe en France.

Il est précisé que cette ambiguïté sur la base de laquelle les États membres ont été autorisés à pérenniser les exonérations des services de restauration en les assimilant à des livraisons de biens à consommer à bord a été levée par le nouveau cadre juridique issu de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008, entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2010.

Par suite, les ventes à consommer sur place effectuées à bord qui constituent des prestations de restauration sont soumises à la TVA dans les conditions prévues aux b et c du 5° de l'article 259 A du CGI.

Les ventes à bord de biens qui ne sont pas destinés à être consommés à bord sont soumises à la TVA dans les conditions prévues à l'article 258 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-20-20-20).

IV. Livraisons de biens avec montage ou installation par le vendeur ou pour son compte

490

Conformément au b du I de l' article 258 du CGI, le lieu de la livraison de biens meubles corporels se situe en France lorsque le bien se trouve en France lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte.

Il en est ainsi même si le vendeur est un assujetti qui n'est pas établi en France.

500

Il est rappelé que :

- la réception en France par un assujetti établi dans un autre État membre de l'Union européenne d'un bien de son entreprise, n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire, lorsque le bien est destiné à être monté ou installé en France par l'assujetti ou pour son compte (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20 au I-B-1-b-4° § 120) ;

- l'importation en France, par un assujetti qui n'y est pas établi, de biens destinés à être montés ou installés par cet assujetti ou pour son compte, est taxable dans les conditions de droit commun. Dans ce cas, et sous réserve du IV § 150 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-70, l'assujetti réalise en France d'une part une importation et d'autre part une livraison de biens avec montage ou installation.

V. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur et de froid

A. Biens concernés

510

Les règles ci-après s'appliquent au gaz naturel, à l'électricité, à la chaleur et au froid acheminés par réseau de transport et/ou de distribution à destination de l'acquéreur.

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 qui a fait l'objet d'opérations de compression pour être transformé en gaz naturel carburant repris à l'indice d'identification 36 du tableau B du I de l' article 265 du code des douanes.

En revanche, le gaz naturel livré par le réseau de transport ou de distribution à destination des installations de compression demeure concerné par ces règles.

B. Territorialité

520

Conformément aux dispositions du III de l'article 258 du CGI, le lieu de livraison du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid est situé en France :

- 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 a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel 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, d'électricité, de chaleur ou de froid.

530

Lorsque l'électricité, le gaz naturel, la chaleur ou le froid est consommé ou utilisé hors de France, leur livraison n'est pas imposable en France.

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

540

Lorsqu'il est établi en France, le fournisseur peut justifier de la non-imposition à la TVA en France de la livraison de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid par tout moyen.

Exemple : Bons de commande, documents contractuels, attestations par opération ou pour plusieurs opérations de l'acquéreur mentionnant l'usage des biens acquis, documents liés à la demande d'accès aux interconnexions, factures de transport ou d'acheminement, déclarations d'exportation visées par le service des douanes du point de sortie de la Communauté, extraits de registres du commerce, attestations d'établissement émanant des autorités fiscales du pays de destination, copies de la déclaration faite aux autorités chargées de l'énergie pour exercer l'activité d'achat pour revente.

1. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables au lieu de consommation

550

La livraison de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid est imposable en France lorsque l'acquéreur, quel que soit par ailleurs le lieu du siège de son activité ou de son établissement stable, consomme ou utilise effectivement en France le gaz naturel, l'électricité, la chaleur ou le froid.

La consommation de ces biens s'entend de leur utilisation dans leur usage classique comme source énergétique, mais également de leur utilisation pour d'autres usages, par exemple comme matière première ou comme agent de fabrication.

Remarque : La notion d'agent de fabrication s'entend de biens qui, sans entrer eux-mêmes dans la composition des biens produits, disparaissent ou perdent leurs qualités au cours du processus de fabrication (il convient sur ce point de se reporter au BOI-TVA-SECT-10 relatif aux produits pétroliers).

560

A titre pratique, le lieu de consommation ou d'utilisation effective du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid est l'endroit où se trouve le compteur de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid du consommateur.

2. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables au lieu d'établissement de l'acquéreur

570

Les livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid à des fins autres que leur consommation ou leur utilisation par l'acquéreur sont imposables en France lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, lorsqu'il y a son domicile ou sa résidence habituelle.

Tel est le cas des personnes qui acquièrent du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid en vue de le revendre.

Il est rappelé que la notion d'établissement stable est définie au II-B § 130 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-50-10.

580

Une succursale en France d'un acquéreur qui a le siège de son activité économique dans un autre État membre de l'Union européenne et dont l'activité se bornerait uniquement à l'émission de factures ne peut être considérée comme un établissement stable.

590

Le lieu d'imposition de la livraison est fixé en fonction du lieu d'établissement de l'acquéreur. L'attribution d'un numéro d'identification à la TVA n'est donc pas un critère suffisant. En effet, un numéro d'identification peut être attribué à un assujetti étranger sans qu'il dispose pour autant d'un établissement stable.

600

Lorsque l'acquéreur de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid a le siège de son activité économique en France et un ou des établissements stables dans d'autres États membres, ou inversement, c'est le siège ou l'établissement stable pour lequel les biens sont livrés, c'est-à-dire celui à qui ils sont facturés et qui enregistre la charge liée à l'achat dans sa comptabilité, qui prime dans la détermination du lieu d'imposition.

Exemple 1 : Une personne ayant le siège de son activité hors de France et disposant d'un établissement stable en France acquiert du gaz naturel auprès d'un fournisseur étranger (opération n°1). Le fournisseur étranger facture l'établissement stable. Le gaz naturel est revendu pour partie par l'établissement stable à un client consommateur français (opération n° 2) et pour partie par le siège à un client consommateur établi dans le pays du siège (opération n° 3). Ces opérations s'analysent de la manière suivante :

- opération n° 1 : la livraison est imposable en France. L'établissement stable est redevable de la taxe ;

- opération n° 2 : la livraison est imposable en France. L'établissement stable est redevable de la taxe ;

- opération n° 3 : la livraison est située dans l'État du siège. Il convient de considérer que l'établissement stable réalise une opération interne, située hors du champ de la TVA, à destination du siège, puis, que le siège vend le gaz naturel au consommateur. Le siège est redevable de la taxe.

Exemple 2 : Une personne a le siège de son activité en France et dispose d'un établissement stable dans un autre État membre. L'établissement stable achète du gaz naturel auprès d'un fournisseur étranger (opération n° 1) qu'il revend à un consommateur français (opération n° 2). Ces opérations s'analysent de la manière suivante :

- opération n° 1 : la livraison n'est pas située en France ;

- opération n° 2 : la livraison est imposable en France. Si le client consommateur est identifié à la TVA en France, il est redevable de la taxe en application du 2 quinquies de l'article 283 du CGI.

610

Ne sont donc pas soumises à la taxe les livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid effectuées par un fournisseur français lorsque l'acheteur-revendeur est établi dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un pays tiers. Il est cependant rappelé qu'en cas d'expédition ou de transport des biens au sens de la réglementation douanière en dehors du territoire de l'Union européenne, les opérateurs ne sont pas dispensés des formalités et obligations exigées en matière d'exportation.

620

Les livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid subséquentes à la première livraison sont imposables ou non en France selon les règles de territorialité applicables à chaque livraison.

630

Lorsque la totalité ou une partie du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid n'est pas effectivement consommée par l'acquéreur, les livraisons correspondant à la part des biens non consommés sont imposables au lieu où l'acquéreur a le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lequel les biens sont livrés. En l'absence d'un tel siège ou établissement stable, ces livraisons sont imposables au lieu du domicile ou de la résidence habituelle de l'acquéreur.

Exemple : Une entreprise a son siège dans un autre État membre et acquiert du gaz naturel pour les besoins de la consommation de sa succursale située en France, qui n'en consomme pas effectivement la totalité.

La livraison de la partie non consommée est imposable en France lorsqu'elle a été facturée à la succursale par le fournisseur et que la succursale peut être considérée comme un établissement stable de l'entreprise étrangère. Dans le cas contraire, la part non consommée est imposable dans l'État du siège de l'entreprise étrangère.

Par ailleurs, en cas de livraison subséquente de la partie non consommée, son lieu d'imposition est déterminé en application des règles prévues au III de l'article 258 du CGI.