RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DECLA-10-10-20-11/03/2020
Date de publication : 11/03/2020
Date de fin de publication : 21/04/2021

TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Redevable de la taxe - Livraisons de biens et prestations de services - Détermination du redevable

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Régimes d'imposition et Obligations déclaratives et comptables
Titre 1 : Redevable de la taxe
Chapitre 1 : Livraisons de biens et prestations de services
Section 2 : Détermination du redevable

Sommaire :

I. Principe général : fournisseur des biens ou des services redevable de la taxe
II. Exceptions : destinataire des biens ou des services redevable de la taxe
A. Prestations de services ne relevant pas des règles générales de territorialité et livraisons de biens réalisées par un assujetti non établi en France
1. Principe
2. Cas particuliers
a. Importation suivie d'une livraison interne, réalisée en France par un assujetti établi hors de France
b. Achat-revente en France d'un bien par un assujetti établi hors de France
c. Acquisition intracommunautaire (ou transfert assimilé) suivie d'une livraison interne réalisée en France par un assujetti établi hors de France
d. Livraison d'un bien avec montage ou installation réalisée en France par un assujetti qui n'y est pas établi
1° Bien provenant d'un autre État membre de l'UE
2° Bien provenant d'un État tiers à l'UE
e. Conséquences de l'absence d'autoliquidation de la taxe par le client
B. Prestations de services fournies à un preneur assujetti et relevant du principe général de territorialité
1. Principe
2. Précisions
3. Articulation avec les autres dispositions d'autoliquidation
C. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid réalisées par un fournisseur établi dans un État à destination d'un client établi dans un autre État

1. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid à destination d'un acquéreur identifié à la TVA
a. Livraisons par un fournisseur établi hors de France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA en France
b. Livraisons par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA dans un autre État membre
2. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid à destination d'un acquéreur non identifié à la TVA
a. Livraisons effectuées par un fournisseur établi hors de France à destination d'un acquéreur établi ou domicilié en France sans y être identifié à la TVA
b. Livraisons effectuées par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur non identifié à la TVA dans un autre État membre
D. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA en France
1. Règles générales
a. Champ d'application du dispositif
b. Modalités d'application du dispositif
2. Cas particuliers
a. Livraisons de gaz naturel ou d’électricité réalisés par des fournisseurs bénéficiant de la franchise en base
b. Achats pour pertes effectués par les gestionnaires de réseaux de transport et de distribution d’électricité et de gaz naturel
c. Autoconsommation par les entreprises locales de distribution
E. Livraisons et prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération à destination d'un client identifié à la TVA en France
1. Cas général
2. Cas particulier : prestation de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération réalisée par un assujetti non établi en France
F. Transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre ou de certificats de garanties d'origine et de garanties de capacités
1. Transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre
2. Transfert de certificats de garanties d'origine et de garanties de capacités
a. Champ d'application du dispositif
b. Modalités d'application du dispositif
G. Services de communications électroniques à destination d'un preneur identifié à la TVA en France
1. Champ d’application du dispositif
a. Services de communications électroniques
1° Définition
2° Exclusion des services de communications électroniques soumis à la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques
b. Preneur disposant d'un numéro individuel d'immatriculation à la TVA
2. Modalités d’application du dispositif d’autoliquidation
H. Travaux de construction relatif à un bien immobilier effectués par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti
1. Champ d’application du dispositif
2. Modalités d’application du dispositif d’autoliquidation
I. Réception de biens ou de services en franchise de taxe, en suspension de taxe ou sous le bénéfice d'un taux réduit

Actualité liée : 11/03/2020 : TVA - Transfert de certificats de garanties d'origine et de garanties de capacités (loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 170 ; CGI, art. 283, 2 septies

I. Principe général : fournisseur des biens ou des services redevable de la taxe

1

En application des dispositions du premier alinéa du 1 de l'article 283 du code général des impôts (CGI), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) exigible au titre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services est normalement acquittée par la personne qui réalise l'opération.

II. Exceptions : destinataire des biens ou des services redevable de la taxe

A. Prestations de services ne relevant pas des règles générales de territorialité et livraisons de biens réalisées par un assujetti non établi en France

1. Principe

10

Pour les livraisons de biens et les prestations de services mentionnées à l'article 259 A du CGI, la taxe doit être acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur lorsque celui-ci est un assujetti agissant en tant que tel et est identifié à la TVA en France et que le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France, conformément au second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI.

20

Le second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI instaure un régime général et obligatoire auquel les opérateurs ne peuvent déroger. Celui-ci s'applique à l'ensemble des livraisons de biens et des prestations de services mentionnées à l'article 259 A du CGI réalisées vers des clients assujettis et identifiés à la TVA en France, sauf lorsque d'autres dispositions du CGI définissent un redevable différent ou fixent des modalités particulières.

30

Ainsi, restent soumises aux règles qui leur sont propres :

- les opérations soumises à autoliquidation en application des dispositions du 2 au 2 nonies de l'article 283 du CGI ;

- les locations de locaux nus ou de terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole, soumises à la TVA sur option (CGI, art. 260, 2° et 6°) ;

- les opérations réalisées sous régime suspensif (CGI, art. 275, CGI, art. 276, CGI, art. 277 A et CGI, art. 298, 1-2°) ;

- les importations (CGI, art. 293 A).

40

Sont concernés par le dispositif du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI tous les fournisseurs et prestataires qui ne sont pas établis en France au sens de l'article 283-0 du CGI (BOI-TVA-DECLA-10-10-10).

Sont susceptibles d'être concernés par ce dispositif l'ensemble des clients de ces opérateurs dès lors qu'ils sont des assujettis agissant en tant que tel au sens du BOI-TVA-CHAMP-20-50-20 au I-B § 210 et sont identifiés à la TVA en France, en vertu de l'un quelconque des alinéas de l'article 286 ter du CGI, et ce, qu'ils soient eux-mêmes établis ou non en France.

2. Cas particuliers

a. Importation suivie d'une livraison interne, réalisée en France par un assujetti établi hors de France

50

En application des dispositions du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI, lorsqu'un bien est expédié par un assujetti non établi en France, à partir d'un État tiers à l'Union européenne (UE) vers la France, afin d'y être par la suite livré en l'état à un client identifié à la TVA en France, l'assujetti non établi doit acquitter la TVA lors de l'importation du bien, conformément aux dispositions du I de l'article 291 du CGI et l'acquéreur identifié à la TVA en France est redevable de la taxe exigible au titre de la livraison interne subséquente.

60

Cela étant, si les parties le souhaitent, elles peuvent appliquer la tolérance prévue au IV § 160 du BOI-TVA-CHAMP-20-70.

b. Achat-revente en France d'un bien par un assujetti établi hors de France

70

La tolérance figurant au III § 140 du BOI-TVA-CHAMP-20-70 n'est pas applicable pour les situations dans lesquelles le client est identifié à la TVA en France.

Exemple 1 : Une société A, établie en France, vend en France un bien meuble corporel à une société B non établie en France, laquelle revend ensuite ce bien à une société C identifiée à la TVA en France. Le bien est directement livré par la société A à la société C. La société A est redevable de la TVA française exigible sur la vente réalisée au profit de la société B et la société

C est légalement redevable de la TVA française exigible sur la vente réalisée à son profit par la société B. La société B peut récupérer la TVA que lui facture la société A dans les conditions prévues de l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI à l'article 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI.

Exemple 2 : Une société A, établie en France, vend en France un bien meuble corporel à une société B non établie en France, laquelle revend ensuite ce bien à un client C non assujetti à la TVA. Le bien est directement livré par la société A au client C. Les dispositions du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI n'étant pas applicables, les parties peuvent recourir à la tolérance prévue au **III § 140 du BOI-TVA-CHAMP-20-70**. Il est donc admis que la vente réalisée entre les sociétés A et B ne soit pas soumise à la TVA par la société A, sous réserve que cette dernière facture directement à C la TVA afférente à la vente réalisée par B et la reverse au Trésor.

c. Acquisition intracommunautaire (ou transfert assimilé) suivie d'une livraison interne réalisée en France par un assujetti établi hors de France

80

Lorsqu'un bien est expédié vers la France par un assujetti établi hors de France à partir d'un État membre de l' Union européenne, afin d'être par la suite livré à un client identifié à la TVA en France, l'affectation ou le transfert constituent des acquisitions intracommunautaires au sens de l'article 258 C du CGI. Cette acquisition intracommunautaire étant exonérée de TVA (CGI, art. 262 ter, II-3°), elle n'implique pas l'obligation de souscrire une déclaration de chiffre d'affaires. Le client identifié à la TVA en France collecte la taxe au titre de la livraison interne subséquente (CGI, art. 283, 1).

Exemple : Une société A, non établie en France, expédie en France le 2 janvier, un bien qu'elle y revend à une société B identifiée à la TVA en France le 10 avril. La société A doit constater une acquisition intracommunautaire. Celle-ci est exonérée de TVA en application du 3° du II de l'article 262 ter du CGI. La société B doit autoliquider la TVA afférente à la livraison interne intervenue en France. La société A récupère la TVA qu'elle supporte en France pour la réalisation de cette opération ouvrant droit à déduction (TVA relative à des frais de stockage par exemple) dans les conditions prévues de l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI à l'article 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI.

d. Livraison d'un bien avec montage ou installation réalisée en France par un assujetti qui n'y est pas établi

1° Bien provenant d'un autre État membre de l'UE

90

En application des dispositions du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI, lorsqu'un assujetti établi hors de France introduit en France des matériels, transportés à partir d'un État membre de l'UE, et destinés à être montés ou installés par lui-même ou pour son compte en France puis à être livrés à un client identifié à la TVA en France, ce dernier est tenu d'autoliquider la TVA afférente à la livraison de ces matériels après installation. Il est rappelé que l'introduction en France de ces matériels n'est pas considérée comme une acquisition intracommunautaire taxable (CGI, art. 258 C).

Exemple : Une société A, non établie en France, expédie en France un bien qu'elle entend livrer à une société B identifiée à la TVA en France, après montage. La société B, qui est légalement

redevable de la TVA afférente à la vente du bien installé réalisée à son profit par la société A, opère l'autoliquidation de cette taxe. La société A récupère la TVA qu'elle supporte en France pour la réalisation de cette opération ouvrant droit à déduction, dans les conditions prévues de l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI à l'article 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI.

2° Bien provenant d'un État tiers à l'UE

100

Lorsqu'un assujetti établi hors de France importe en France des matériels destinés à être montés ou installés par lui-même ou pour son compte en France et à être livrés à un client identifié à la TVA en France, il est tenu de soumettre à la TVA l'importation des matériels en France. En application des dispositions du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI, le client identifié à la TVA en France de l'assujetti étranger doit quant à lui autoliquider la TVA au titre de la livraison interne subséquente dont il bénéficie après installation.

Exemple : Une société A, non établie en France (établie aux États-Unis), importe en France un bien qu'elle entend livrer à une société B identifiée à la TVA en France, après montage. La société A acquitte en douane la TVA relative à l'importation. La société B, qui est légalement redevable de la TVA afférente à la vente du bien installé réalisée à son profit par la société A, autoliquide cette taxe. La société A récupère la TVA qu'elle supporte en France pour la réalisation de cette opération ouvrant droit à déduction (TVA à l'importation notamment), dans les conditions prévues de l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI à l'article 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI. La société A doit avoir un représentant fiscal.

e. Conséquences de l'absence d'autoliquidation de la taxe par le client

110

L'acquéreur, le destinataire ou le preneur identifié à la TVA en France redevable de la TVA au titre du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI qui n'a pas collecté la TVA sur sa déclaration de chiffre d'affaires peut faire l'objet d'une action en reprise de l'administration portant sur le montant de la taxe dont il est redevable.

Toutefois, il bénéficie de l'imputation de la taxe déductible afférente à l'opération non déclarée sur la taxe rappelée, dans le cadre de la procédure de rectification.

120

Lorsque l'opération non déclarée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur identifié à la TVA en France lui ouvre un droit à déduction de la TVA y afférente, le défaut de déclaration de cette opération est sanctionné par l'application de l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

B. Prestations de services fournies à un preneur assujetti et relevant du principe général de territorialité

1. Principe

130

Le 2 de l'article 283 du CGI prévoit que le preneur assujetti au sens de l'article 259-0 du CGI, qu'il s'agisse d'un assujetti ou d'une personne morale non assujettie identifiée à la TVA, est le redevable de la TVA au titre des services visés au 1° de l'article 259 du CGI lorsqu'ils lui sont fournis par un prestataire non établi en France au sens de l'article 283-0 du CGI (BOI-TVA-DECLA-10-10-10 au I-A § 1).

140

Sont concernées par ces dispositions, les prestations de services qui réunissent les conditions suivantes :

- être fournies à un assujetti au sens de l'article 256 A du CGI et l'article 259-0 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 au I § 10 à 90) qui agit en tant que tel au sens du BOI-TVA-CHAMP-20-50-20 au I-B § 210, le fait que cet assujetti réalise des opérations exonérées ou bénéficie d'une franchise ou d'un régime particulier (régime forfaitaire agricole, personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD)) n'ayant aucune incidence ;

- être situées en France en application de la règle générale du 1° de l'article 259 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-20-50-20). Sont donc exclues les opérations visées aux 1°, 2°, 4°, b et c du 5°, 5° bis et 8° de l'article 259 A du CGI ;

- être réalisées par un prestataire qui n'est pas établi en France, c'est-à-dire qui n'a en France, ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel le service est fourni (ou participant à la réalisation de la prestation) ni, à défaut que la prestation soit rendue à partir d'un établissement hors de France, son domicile ou sa résidence habituelle.

2. Précisions

150

Les départements français d'outre-mer (DOM) et la principauté de Monaco ne sont pas considérés comme des territoires tiers même si les relations avec les DOM et Monaco peuvent être régies par des dispositions spécifiques. Aussi, les dispositions du 2 de l'article 283 du CGI ne sont pas applicables lorsque le preneur assujetti est établi dans un DOM ou à Monaco et le prestataire en métropole, ce dernier étant dès lors le redevable de la taxe. De même, le prestataire établi dans un DOM ou à Monaco qui fournit un service relevant du principe général du 1° de l'article 259 du CGI à un preneur établi en France métropolitaine reste redevable de la taxe.

160

Le fait que le prestataire établi dans un autre État membre n'ait pas déclaré la prestation de services sur l'état récapitulatif (correspondant à la déclaration européenne de services) qu'il doit déposer dans son État d'établissement ne dispense pas le preneur établi en France d'autoliquider la TVA afférente à cette prestation de services conformément aux dispositions du 2 de l'article 283 du CGI au titre de la période au cours de laquelle l'exigibilité de la taxe est intervenue.

Le défaut d'autoliquidation est sanctionné dans les conditions du 4 de l'article 1788 A du CGI.

170

Sur les modalités de déclaration de la TVA, se reporter au BOI-TVA-DECLA-20-20-10.

3. Articulation avec les autres dispositions d'autoliquidation

180

Les dispositions du 2 de l'article 283 du CGI sont issues de la transposition en droit interne de l'article 196 de la directive TVA n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée auquel les États membres de l'UE ne peuvent pas déroger. Par ailleurs, conformément à cette même directive, la France a mis en œuvre d'autres dispositions facultatives portant autoliquidation de la TVA. Cette différence emporte des conséquences notamment en termes d'obligations déclaratives pour le prestataire (BOI-TVA-DECLA-20-20-40 au II § 130).

L'articulation entre ces différentes dispositions peut être résumée comme suit :

Articulation entre les différentes dispositions de l'article 283 du CGI

	Lieu d'établissement du prestataire	Fondement du CGI pour la détermination du redevable
Prestations de façon sur déchets neufs d'industrie et sur matière de récupération	France	CGI, art. 283, 2 sexies
	État UE	CGI, art. 283, 2
	Pays tiers	CGI, art. 283, 2
Services de communications électroniques	France	CGI, art. 283, 2 octies
	État UE	CGI, art. 283, 2
	Pays tiers	CGI, art. 283, 2
Transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre ou de certificats de garanties d'origine (CGO) et de garanties de capacités d'électricité	France	CGI, art. 283, 2 septies
	État UE	CGI, art. 283, 2
	Pays tiers	CGI, art. 283, 2
Sous-traitance de travaux de construction en relation avec un bien immobilier	France	CGI, art. 283, 2 nonies
	État UE	CGI, art. 283, 1
	Pays tiers	CGI, art. 283, 1
Autres prestations visées au 1° de l'article 259 du CGI	France	CGI, art. 283, 1
	État UE	CGI, art. 283, 2
	Pays tiers	CGI, art. 283, 2
Autres prestations de services (CGI, art. 259 A, 1°, 2°, 4°, 5° sous b et c, 5° bis et 8°)	France	CGI, art. 283, 1
	État UE	CGI, art. 283, 1
	Pays tiers	CGI, art. 283, 1

Pays tiers : pays n'appartenant pas à l'UE et territoire d'un État membre exclu du territoire de l'UE (CGI, art. 256-0).

État UE : désigne un État membre de l'UE autre que la France.

C. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid réalisées par un fournisseur établi dans un État à destination d'un client établi dans un autre État

190

Les commentaires qui suivent visent les opérations transfrontalières où le fournisseur et son client sont établis dans deux pays différents.

1. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid à destination d'un acquéreur identifié à la TVA

a. Livraisons par un fournisseur établi hors de France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA en France

200

Lorsque la livraison est effectuée à partir d'un établissement stable situé hors de France et que le lieu de cette livraison est situé en France, la taxe est due par l'acquéreur identifié à la TVA en France, en application du 2 quinquies de l'article 283 du CGI.

Dans cette situation, le fournisseur établi hors de France (pays tiers à l'UE ou autre État membre) est dispensé de toute obligation en France au titre de ses livraisons. La circonstance que le fournisseur a par ailleurs en France le siège de son activité économique est sans incidence.

Remarque 1 : L'article 286 ter du CGI donne la liste des opérateurs qui doivent être identifiés par un numéro individuel.

Remarque 2 : Les fournisseurs établis hors de France qui réalisent des livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid imposables à la TVA en France pour lesquelles le redevable est l'acquéreur identifié à la TVA en France peuvent demander le remboursement de la TVA conformément aux dispositions de l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI à l'article 242-0 U de l'annexe II au CGI.

b. Livraisons par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA dans un autre État membre

210

Lorsque le fournisseur est établi en France et que le lieu de sa livraison est situé dans un autre État membre, la taxe est due par l'acquéreur identifié à la TVA dans l'autre État membre. Le fournisseur français est alors dispensé de toute obligation dans cet État.

2. Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid à destination d'un acquéreur non identifié à la TVA

a. Livraisons effectuées par un fournisseur établi hors de France à destination d'un acquéreur établi ou domicilié en France sans y être identifié à la TVA

220

Lorsque le fournisseur, établi hors de France, réalise une livraison à destination d'un acquéreur établi ou domicilié en France sans y être identifié à la TVA, le redevable de la taxe due au titre de cette livraison imposable en France est le fournisseur.

230

Sur les obligations incombant au fournisseur établi hors de France, se reporter au BOI-TVA-DECLA-20-30-40.

b. Livraisons effectuées par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur non identifié à la TVA dans un autre État membre

240

Dans ce cas, dès lors que l'acquéreur n'est pas identifié à la TVA dans l'État membre de destination des biens, le fournisseur établi en France est tenu de s'identifier à la TVA dans cet État membre afin d'y accomplir les obligations déclaratives et d'acquitter la TVA due.

D. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA en France

1. Règles générales

a. Champ d'application du dispositif

250

Afin d'empêcher toute fraude à la TVA de type « carrousel » sur les marchés d'échange de gaz naturel et d'électricité, le 2 quinquies de l'article 283 du CGI prévoit un dispositif d'autoliquidation de la TVA pour certaines livraisons d'électricité ou de gaz naturel imposables en France en application du III de l'article 258 du CGI. Sont concernées par ce dispositif, les livraisons de gaz naturel ou d'électricité :

- réalisées par un fournisseur établi en France ;

- au profit d'un acquéreur qui dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France ;

- à des fins autres que leur consommation par l'acquéreur.

La TVA afférente à ces opérations est acquittée par l'acquéreur.

Exemple : Une entreprise établie et identifiée à la TVA en France qui acquiert de l'électricité, pour la revendre, auprès d'un fournisseur d'électricité établi en France doit autoliquider la TVA grevant l'électricité acquise auprès du fournisseur (Il en est ainsi, notamment, lorsqu'une entreprise locale de distribution (ELD) établie et disposant d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France acquiert de l'électricité auprès d'un producteur d'électricité photovoltaïque ou éolienne établi et identifié à la TVA en France).

La revente de l'électricité à une autre entreprise établie et identifiée à la TVA en France, pour des fins autres que sa consommation en France par cette entreprise, est facturée hors taxe ; il revient à ce nouvel acquéreur d'autoliquider la TVA.

260

À l'inverse, le fournisseur d'électricité ou de gaz naturel établi en France ou l'acheteur-revendeur qui dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA et qui est établi en France demeure le redevable de la taxe grevant les livraisons de gaz naturel ou d'électricité lorsque l'acquéreur consomme en France les biens livrés, que ce dernier soit ou non identifié à la TVA en France.

La notion de consommation de ces biens est précisée au BOI-TVA-CHAMP-20-20-10 au V-B-1 § 550.

Exemple : Un producteur d'électricité acquiert de l'électricité pour sa propre consommation auprès d'une entreprise locale de distribution (ELD). La TVA grevant cette livraison demeure collectée par l'ELD.

270

Lorsque les livraisons de gaz naturel ou d'électricité sont réalisées au profit d'un acheteur-revendeur établi dans un DOM, le redevable de la taxe demeure le fournisseur lorsque l'acquéreur ne dispose pas d'un numéro individuel d'identification à la TVA.

Remarque : Les DOM étant considérés comme des territoires tiers à l'Union européenne, les assujettis établis dans ces départements ne disposent pas d'un numéro individuel d'identification à la TVA (BOI-TVA-DECLA-20-10-20 au I § 90). Il n'en va autrement que lorsque ces assujettis réalisent, en sus de leurs opérations situées dans ces départements, des acquisitions intracommunautaires en métropole ou des livraisons intracommunautaires ou des exportations de biens expédiés depuis la métropole pour lesquelles ils doivent solliciter l'attribution d'un numéro individuel d'identification aux fins de satisfaire aux obligations déclaratives spécifiquement attachées à ces opérations.

280

Par ailleurs, lorsqu'un fournisseur établi en France réalise, en sus d'une livraison d'électricité ou de gaz naturel à des fins autres que leur consommation en France, des services d'accès aux réseaux de transport et de distribution, d'acheminement par ces réseaux ou tous autres services directement liés, la TVA afférente à ces services est également acquittée par l'acquéreur, lorsque celui-ci est établi et dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France. Ces prestations sont décrites au X § 470 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-50-50.

b. Modalités d'application du dispositif

290

La facture relative aux opérations concernées par l'autoliquidation ne mentionne pas la TVA exigible.

Cependant, elle doit faire apparaître distinctement que la TVA est due par le client et porter la mention « autoliquidation », justifiant l'absence de collecte de la taxe par le fournisseur établi en France.

300

Le client établi et identifié à la TVA en France mentionne le montant total, hors taxes, de ses achats soumis à l'autoliquidation sur la ligne « autres opérations imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires. La taxe ainsi acquittée est déductible dans les conditions de droit commun. Le défaut de déclaration par le client est sanctionné par l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

Le fournisseur mentionne symétriquement sur la ligne « autres opérations non imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors taxes, de l'opération.

Même s'il ne collecte pas lui-même la taxe, le fournisseur peut déduire la TVA qu'il supporte sur ses propres dépenses dans les conditions de droit commun. Cette déduction peut, selon le cas, prendre la forme d'une imputation de taxe ou d'un remboursement de crédit de taxe.

2. Cas particuliers

a. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisés par des fournisseurs bénéficiant de la franchise en base

310

Le dispositif d'autoliquidation de TVA ne s'applique pas aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur bénéficiant de la franchise en base prévue par l'article 293 B du CGI et suivants.

Ainsi, sous réserve que la facture délivrée par le fournisseur, ou le document en tenant lieu, comporte notamment la mention « TVA non applicable, article 293 B du CGI », l'acquéreur établi et identifié à la TVA en France, qu'il soit ou non un consommateur final, n'acquitte pas de TVA au titre de ces achats.

320

Bien entendu, si le fournisseur a opté pour le paiement de la TVA en vertu de l'article 293 F du CGI, l'acquéreur établi et identifié à la TVA en France devient redevable de la TVA au titre des livraisons de gaz naturel ou d'électricité dont ils bénéficient à des fins autres que leur consommation en France.

b. Achats pour pertes effectués par les gestionnaires de réseaux de transport et de distribution d'électricité et de gaz naturel

330

Lorsque les gestionnaires de réseaux publics de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel acquièrent de l'électricité ou du gaz naturel pour compenser les pertes inhérentes aux opérations de transport et de distribution, il est admis que la TVA afférente à ces livraisons soit collectée par le fournisseur établi en France sur l'ensemble des quantités livrées, quand bien même une fraction marginale de celles-ci n'est in fine pas consommée par les gestionnaires de réseaux et, fait l'objet d'une revente. La livraison subséquente des quantités non consommées entrera en revanche dans le champ d'application du dispositif d'autoliquidation, lorsqu'elle sera réalisée au profit d'un acquéreur établi et identifié à la TVA en France à des fins autres qu'une consommation en France.

c. Autoconsommation par les entreprises locales de distribution

340

La fourniture d'électricité aux entreprises locales de distribution pour couvrir les besoins des consommateurs finals de leur zone de desserte est soumise au dispositif du second alinéa du 2 quinquies de l'article 283 du CGI pour le montant global facturé, quand bien même les entreprises locales de distribution consomment une part de l'électricité ainsi acquise pour leurs propres besoins et pour la compensation des pertes de réseaux.

E. Livraisons et prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération à destination d'un client identifié à la TVA en France

1. Cas général

350

En application du 2 sexies de l'article 283 du CGI, la taxe afférente aux livraisons de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération, tels que définis au I § 10 à 60 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-60, est due par le client lorsque celui-ci dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France. Le motif pour lequel le client dispose, en vertu de l'un des paragraphes de l'article 286 ter du CGI, d'un tel numéro est sans incidence. À l'inverse, si le client n'est pas identifié à la TVA en France, le redevable de la taxe demeure le fournisseur.

360

Des règles analogues s'appliquent aux prestataires réalisant des prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie ou des matières de récupération (pour la définition de ces prestations, se reporter au II § 70 à 80 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-60).

370

La facture relative aux opérations concernées par le dispositif d'autoliquidation ne doit pas mentionner la TVA exigible, le montant de la livraison y figurant devant être considéré comme un prix hors taxe que le client doit soumettre à la TVA. La facture doit toujours faire apparaître distinctement que la TVA est due par le client et porter la mention « autoliquidation » justifiant que la taxe ne soit pas

collectée par le fournisseur.

380

Le client identifié à la TVA en France mentionne sur la ligne « autres opérations imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors taxes (HT), de l'opération. En matière de taux d'imposition, il est rappelé que le taux applicable au déchet est celui qui s'applique à la matière dont il est issu. La taxe ainsi acquittée est déductible dans les conditions de droit commun. Le défaut de déclaration par le client est sanctionné par l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

390

De son côté, le fournisseur mentionne symétriquement sur la ligne « autres opérations non-imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total HT, de l'opération.

400

Même s'il ne collecte pas lui-même la taxe, le fournisseur peut déduire la TVA qu'il supporte sur ses propres dépenses dans les conditions de droit commun. Cette déduction peut, selon le cas, prendre la forme d'une imputation de taxe ou d'un remboursement de crédit de taxe.

2. Cas particulier : prestation de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération réalisée par un assujetti non établi en France

410

Conformément aux dispositions du 2 sexies de l'article 283 du CGI, le preneur est redevable de la taxe afférente aux prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération, lorsqu'il est identifié à la TVA en France. Le lieu d'établissement du prestataire n'a aucune incidence.

420

Or, au regard des règles de territorialité, les prestations de façon portant sur des biens meubles corporels, tels que des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération, relèvent du principe général visé au 1° de l'article 259 du CGI lorsqu'elles sont réalisées entre assujettis.

430

Dans l'hypothèse où de telles prestations sont réalisées par des prestataires non établis en France, la taxe est due par le preneur assujetti sur le fondement du 2 de l'article 283 du CGI. La taxe est autoliquidée par le preneur sur le fondement du 2 sexies de l'article 283 du CGI lorsqu'ils sont établis en France.

F. Transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre ou de certificats de garanties d'origine et de garanties de capacités

1. Transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre

440

Conformément à l'article 199 bis de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la TVA est l'assujetti destinataire des transferts de quotas et unités de réduction mentionnés au II-B § 260 à 290 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30.

À cet effet, le 2 septies de l'article 283 du CGI prévoit que la TVA afférente aux transferts de ces droits est acquittée par l'assujetti bénéficiaire du transfert.

Remarque : Cette disposition ne s'applique en pratique que lorsque le prestataire est établi en France. En effet, dès lors que ces services relèvent des dispositions du 1° de l'article 259 du CGI et que le prestataire n'est pas établi en France, alors le preneur doit, en tout état de cause autoliquider la taxe sur le fondement du 2 de l'article 283 du CGI (II-B § 130 et suivants).

Remarque : Les quotas d'émission et les unités de réduction des émissions constituent des biens meubles incorporels. La cession de ces droits constitue une prestation de services soumise à la TVA lorsqu'elle est effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (CGI, art. 256).

La facture ou le document en tenant lieu relatif aux opérations concernées par l'autoliquidation ne mentionnera pas la TVA exigible mais devra faire apparaître que la TVA est due par le bénéficiaire et porter la mention « autoliquidation ».

2. Transfert de certificats de garanties d'origine et de garanties de capacités

a. Champ d'application du dispositif

445

Conformément au f du 1 de l'article 199 bis de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la TVA est l'assujetti destinataire des livraisons de certificats de gaz et d'électricité.

À cet effet, le 2 septies de l'article 283 du CGI prévoit que la TVA afférente aux transferts de certificats de garanties d'origine et de garanties de capacités mentionnées à l'article L. 314-14 du code de l'énergie (C. énergie) et à l'article L. 335-3 du C. énergie est acquittée par l'assujetti bénéficiaire du transfert.

Remarque : Cette disposition ne s'applique en pratique que lorsque le prestataire est établi en France. En effet, dès lors que ces services relèvent des dispositions du 1° de l'article 259 du CGI et que le prestataire n'est pas établi en France, alors le preneur doit, en tout état de cause autoliquider la taxe sur le fondement du 2 de l'article 283 du CGI (II-B § 130 et suivants).

Remarque : Les certificats de garanties d'origine et de garanties de capacités constituent des biens meubles incorporels. La cession de ces droits constitue une prestation de services soumise à la TVA lorsqu'elle est effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (CGI, art. 256).

b. Modalités d'application du dispositif

446

La facture ou le document en tenant lieu relatif aux opérations concernées par l'autoliquidation ne mentionne pas la TVA exigible.

Cependant, elle doit faire apparaître distinctement que la TVA est due par le client et porter la mention « autoliquidation », en application du 13° du I de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, justifiant l'absence de collecte de la taxe par le cédant établi en France.

447

Le client mentionne le montant total, hors taxes, de ses achats soumis à autoliquidation sur la ligne « autres opérations imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires. La taxe ainsi acquittée est déductible dans les conditions de droit commun. Le défaut de déclaration par le client est sanctionné par l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

Le fournisseur mentionne symétriquement sur la ligne « autres opérations non imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors taxes, de l'opération.

Même s'il ne collecte pas lui-même la taxe, le fournisseur peut déduire la TVA qu'il supporte sur ses propres dépenses dans les conditions de droit commun. Cette déduction peut, selon le cas, prendre la forme d'une imputation de taxe ou d'un remboursement de crédit de taxe.

G. Services de communications électroniques à destination d'un preneur identifié à la TVA en France

450

Afin d'empêcher toute fraude à la TVA de type « carrousel » dans le domaine des services de communications électroniques, le 2 octies de l'article 283 du CGI instaure un dispositif d'autoliquidation de TVA pour les opérations imposables en France en application du 1° de l'article 259 du CGI définies comme suit :

- au sein des services de communications électroniques, les opérations qui ne sont pas soumises à la taxe prévue à l'article 302 bis KH du CGI sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques ;

- fournies par un prestataire établi en France ;

- au profit d'un preneur qui dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France.

La TVA afférente à ces opérations est acquittée par le preneur.

Remarque : Cette disposition ne s'applique en pratique que lorsque le prestataire est établi en France, En effet, dès lors que ces services relèvent des dispositions du 1° de l'article 259 du CGI et que le prestataire n'est pas établi en France, alors le preneur doit, en tout état de cause autoliquider la taxe sur le fondement du 2 de l'article 283 du CGI (II-B § 130 et suivants).

1. Champ d'application du dispositif

a. Services de communications électroniques

1° Définition

460

Les « services de communications électroniques » s'entendent au sens de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques (CPCE) de toutes prestations qui, au moins à titre principal, permettent l'émission, la transmission ou la réception de signes, de signaux, d'écrits, d'images ou de sons, par voie électromagnétique.

470

Ne constituent pas des services de communications électroniques, pour l'application du dispositif du 2 octies de l'article 283 du CGI, notamment :

- les services de télévision, de radio et de médias audiovisuels à la demande mis à la disposition du public ou d'une catégorie de public par voie électronique ;

- les prestations de diffusion ou de transport des services de communication audiovisuelle ;

- les locations de matériels (modems, équipements téléphoniques, etc.) ;

- les services universels de renseignements téléphoniques.

2° Exclusion des services de communications électroniques soumis à la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques

480

Parmi les services de communications électroniques tels que définis au **II-G-1-a-1° § 460 à 470**, sont exclus du dispositif d'autoliquidation de TVA les services de communications électroniques soumis à la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques prévue à l'article 302 bis KH du CGI, c'est-à-dire les services fournis en France :

- par des opérateurs dans l'obligation de se déclarer préalablement auprès de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ARCEP) en vertu de l'article L. 33-1 du CPCE ;

- à des consommateurs finals, qu'ils soient ou non assujettis à la TVA.

Est sans incidence sur cette exclusion le fait que les sommes acquittées par les consommateurs finals en rémunération de ces services n'aient pas effectivement supporté la taxe en raison de l'abattement de 5 millions d'euros prévu au IV de l'article 302 bis KH du CGI.

490

Sont donc concernés par le dispositif d'autoliquidation de TVA les services que se rendent entre eux les fournisseurs de services de communications électroniques. Ces services ne constituent pas une consommation finale puisqu'ils sont acquis en vue d'une revente au détail à des consommateurs finals, particuliers ou professionnels, ou en vue d'une revente en gros à un autre opérateur. Il s'agit notamment :

- des ventes en gros de services fixes (abonnement de téléphonie fixe et Internet, services à valeur ajoutée), dont la fourniture de services de télécommunications sous forme de cartes prépayées ou de recharges ;

- des ventes en gros de services mobiles (voix et messagerie, Internet, SMS, MMS, email, services à valeur ajoutée), dont la fourniture de services de télécommunications sous forme de cartes prépayées ou recharges ;

- des ventes en gros de services de capacité (liaisons louées et transport de données) ;

- des prestations d'interconnexion et d'accès mentionnées au I de l'article L. 34-8 du CPCE ;

- de l'accès dégroupé au réseau local de télécommunication ;

- de la fourniture en gros de bandes passantes ;

- des prestations d'itinérance au sens du 17° de l'article L. 32 du CPCE.

Exemple 1 : Un opérateur de téléphonie mobile virtuel (MVNO) établi et identifié à la TVA en France qui acquiert en gros des minutes de communications téléphoniques auprès d'un opérateur à réseau, établi en France, doit autoliquider la TVA grevant cette acquisition.

Lors de la revente au détail des minutes ainsi acquises à ses abonnés domiciliés en France, le MVNO est également redevable de la TVA afférente à cette opération, que les abonnés soient ou non assujettis à la TVA.

Exemple 2 : Lorsqu'un opérateur de communications électroniques fournit des services de communications électroniques via des cartes prépayées ou des recharges mises en vente grâce à un réseau de distributeurs qui ne sont pas dans l'obligation de se déclarer à l'ARCEP (grandes surfaces, buralistes, etc.), le chiffre d'affaires réalisé par l'opérateur grâce à ces ventes est soumis à la taxe prévue à l'article 302 bis KH du CGI. Partant, la taxe grevant la vente de cartes prépayées ou de recharges au distributeur demeure collectée par l'opérateur de communications électroniques.

Exemple 3 : Les recettes tirées de la mise à disposition d'un numéro à valeur ajoutée par un opérateur attributaire d'un numéro à valeur ajoutée (ANVA) au profit d'un éditeur établi et identifié à la TVA en France sont soumises à la taxe instituée à l'article 302 bis KH du CGI, l'éditeur étant consommateur final de ce service. Partant, la TVA afférente à ce service est collectée par l'ANVA.

Exemple 4 : Les sommes acquittées par une téléboutique au titre de l'acquisition de minutes téléphoniques auprès d'un opérateur de communications électroniques sont soumises à la taxe prévue à l'article 302 bis KH du CGI. Partant, la taxe grevant la vente de minutes téléphoniques à une téléboutique demeure collectée par l'opérateur de communications électroniques.

b. Preneur disposant d'un numéro individuel d'immatriculation à la TVA

500

Lorsque les services de communications électroniques sont fournis au profit d'un preneur établi dans un DOM, le redevable de la taxe demeure le prestataire lorsque ce preneur ne dispose pas d'un numéro individuel d'identification à la TVA, même si les services sont fournis à des fins autres que

leur consommation finale par le preneur.

Remarque : Les DOM étant considérés comme des territoires tiers à l'Union européenne, les assujettis établis dans ces départements ne disposent pas d'un numéro individuel d'identification à la TVA (BOI-TVA-DECLA-20-10-20 au I § 90). Il n'en va autrement que lorsque ces assujettis réalisent, en sus de leurs opérations situées dans ces départements, des acquisitions intracommunautaires en métropole ou des livraisons intracommunautaires ou des exportations de biens expédiés depuis la métropole pour lesquelles ils doivent solliciter l'attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA aux fins de satisfaire aux obligations déclaratives spécifiquement attachées à ces opérations.

2. Modalités d'application du dispositif d'autoliquidation

510

La facture relative aux opérations concernées par l'autoliquidation ne mentionnera pas la TVA exigible.

Cependant, elle devra faire apparaître distinctement que la TVA est due par le client et porter la mention « autoliquidation » en application du 13 du I de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, justifiant l'absence de collecte de la taxe par le fournisseur établi en France.

520

Lorsqu'un prestataire fournit, en sus des services de communications électroniques soumis à l'autoliquidation, des services pour lesquels il demeure le redevable (par exemple de la location de matériels), il convient d'appliquer à chaque prestation de services les règles de TVA qui lui sont propres.

530

Le client établi et identifié à la TVA en France mentionne le montant hors taxes de ses achats soumis à l'autoliquidation sur la ligne « autres opérations imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires. La taxe ainsi acquittée est déductible dans les conditions de droit commun. Le défaut de déclaration par le client est sanctionné par l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

Le prestataire mentionne symétriquement sur la ligne « autres opérations non imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors taxes, de l'opération.

Même s'il ne collecte pas lui-même la taxe, le prestataire peut déduire la TVA qu'il supporte sur ses propres dépenses dans les conditions de droit commun. Cette déduction peut, selon le cas, prendre la forme d'une imputation de taxe ou d'un remboursement de crédit de taxe.

H. Travaux de construction relatif à un bien immobilier effectués par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti

531

Afin d'intensifier la lutte contre la fraude dans le secteur du bâtiment et de mettre fin à une distorsion de concurrence au détriment des entreprises sous-traitantes respectueuses de leurs obligations

fiscales, le 2 nonies de l'article 283 du CGI instaure un dispositif d'autoliquidation de TVA pour les travaux de construction, y compris ceux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec un bien immobilier par une entreprise sous-traitante au sens de l'article 1er de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance pour le compte d'un preneur assujetti.

La TVA afférente à ces opérations est acquittée par le preneur.

1. Champ d'application du dispositif

533

La sous-traitance s'entend, au sens de l'article 1er de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance, comme « l'opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise ou d'une partie du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage ».

La mesure d'autoliquidation ne vise que les travaux immobiliers réalisés par un sous-traitant quel que soit son rang en cas de sous-traitance en chaîne.

534

Les travaux visés sont les travaux de construction de bâtiment et autres ouvrages immobiliers, y compris les travaux de réfection, de nettoyage, d'entretien et de réparation des immeubles et installations à caractère immobilier tels que définis au II-A § 20 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30. Ils comprennent notamment :

- les travaux de bâtiment exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction ou la rénovation des immeubles ;

- les travaux publics et ouvrages de génie civil ;

- les travaux d'équipement des immeubles, i.e. les travaux d'installation comportant la mise en œuvre d'éléments qui perdent leur caractère mobilier en raison de leur incorporation à un ensemble immobilier, qui sont considérés, pour l'application de la TVA, comme des travaux immobiliers dès lors qu'ils ont pour effet d'incorporer aux constructions immobilières les appareils ou les canalisations faisant l'objet de l'installation ;

- les travaux de réparation ou de réfection ayant pour objet la remise en état d'un immeuble ou d'une installation à caractère immobilier. Il s'agit des opérations comportant la mise en œuvre de matériaux ou d'éléments qui s'intègrent à un ouvrage immobilier ou lorsque ces opérations ont pour objet soit le remplacement d'éléments usagés d'une installation de caractère immobilier, soit l'adjonction d'éléments nouveaux qui s'incorporent à cette installation ou à l'immeuble qui l'abrite.

Sur les travaux de pose, d'entretien et de rénovation de plafonds tendus, se reporter au BOI-RES-TVA-000037.

Remarques :

Les opérations de nettoyage qui sont le prolongement ou l'accessoire des travaux visés ci-dessus sont soumises au même régime que ces travaux. Seules les opérations de nettoyage faisant l'objet d'un contrat de sous-traitance séparé

sont exclues du dispositif d'autoliquidation.

Lorsque qu'une entreprise titulaire du marché ou sous-traitante fait appel à une autre entreprise pour la fabrication de matériaux ou d'ouvrages spécifiques destinés à l'équipement de l'immeuble faisant l'objet des travaux, cette opération ne s'analyse pas comme de la sous-traitance mais comme une opération consistant en la livraison d'un bien meuble corporel et est donc exclue du dispositif d'autoliquidation.

Les prestations intellectuelles confiées par les entreprises de construction à des bureaux d'études, économistes de la construction ou sociétés d'ingénierie sont exclues du dispositif.

Il en est de même pour les contrats de location d'engins et de matériels de chantier, y compris lorsque cette location s'accompagne du montage et du démontage sur le site.

2. Modalités d’application du dispositif d’autoliquidation

535

Ces dispositions s'appliquent aux prestations fournies dans le cadre de contrats de sous-traitance signés à compter du 1er janvier 2014. En l'absence de contrat de sous-traitance formel, en tient lieu tout devis, bon de commande signé ou autre document permettant d'établir l'accord de volonté entre l'entreprise principale et son sous-traitant pour la réalisation des travaux sous-traités et leur prix.

Ne sont pas concernées par le dispositif les prestations fournies en exécution de bons de commande, d'avenants ou de levée d'option de tranches conditionnelles postérieurs au 1er janvier 2014 relatifs à des contrats-cadre ou à des contrats de sous-traitance signés avant cette date. En revanche, les prestations fournies en exécution d'un contrat de sous-traitance antérieur à cette date sont dans le champ du dispositif, lorsque ce contrat a fait l'objet d'une tacite reconduction postérieure à cette date et que ces prestations sont elles-mêmes réalisées après la date de la tacite reconduction.

536

La facture relative aux opérations concernées par l’autoliquidation ne mentionne pas la TVA exigible.

Cependant, elle doit faire apparaître distinctement que la TVA est due par le preneur (le donneur d'ordre) assujetti et porter la mention « autoliquidation », en application du 13 du I de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, justifiant l’absence de collecte de la taxe par le sous-traitant.

537

Le preneur assujetti à la TVA en France mentionne le montant hors taxes des prestations qui lui sont fournies et qui sont soumises à l’autoliquidation sur la ligne « autres opérations imposables » de sa déclaration de chiffre d’affaires. La taxe ainsi acquittée est déductible dans les conditions de droit commun. Le défaut de déclaration par le donneur d'ordre est sanctionné par l’amende prévue au 4 de l’article 1788 A du CGI.

Le sous-traitant mentionne symétriquement sur la ligne « autres opérations non imposables » de sa déclaration de chiffre d’affaires le montant total, hors taxes, de l’opération.

Même s’il ne collecte pas lui-même la taxe, le sous-traitant peut déduire la TVA qu’il supporte sur ses propres dépenses dans les conditions de droit commun. Cette déduction peut, selon le cas, prendre la forme d’une imputation de taxe ou d’un remboursement de crédit de taxe.

538

Dans le cas de paiements directs des sous-traitants par le maître de l'ouvrage (code de la commande publique (CCP), art. R. 2193-11 à CPP, art. R. 2193-16), délégation de paiement ou action directe (loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance, art. 12 et 14), ce dernier paye, au nom et pour le compte de l'entrepreneur principal (le donneur d'ordre), directement le sous-traitant pour la part du marché dont il assure l'exécution. Par conséquent, le maître de l'ouvrage paye le sous-traitant sur une base hors taxes et l'entrepreneur principal autoliquide la TVA.

Exemple : Soit une entreprise principale A titulaire d'un marché public de 100 000 € HT et une TVA correspondante au taux de 10 % d'un montant de 10 000 €; elle sous-traite une partie de ce marché à une entreprise B acceptée par le maître de l'ouvrage pour un montant de 40 000 € HT (la TVA correspondante sera autoliquidée par l'entreprise principale au taux de 20 % pour un montant de 8 000 €). Dès lors que le maître de l'ouvrage a agréé les conditions de paiement prévues par le contrat de sous-traitance, il paye le sous-traitant pour la part du marché dont il assure l'exécution.

Le sous-traitant B réalise l'ensemble de ses prestations au cours du mois et adresse sa demande de paiement, dans les conditions fixées de l'article R. 2193-11 du CPP à l'article R. 2193-16 du CPP, accompagnée de la facture, laquelle mentionne le montant HT du contrat de sous-traitance soit 40 000 € sans faire apparaître la TVA exigible ; il porte à la place la mention « autoliquidation ».

L'entreprise principale A a, de son côté, également réalisé des prestations au cours de ce même mois. Au total, le montant des prestations réalisées au cours de ce mois est de 60 000 € HT, soit 66 000 € toutes taxes comprises (TTC), incluant donc les travaux sous-traités.

L'entreprise principale A reprend dans son premier décompte mensuel le montant des travaux effectués par le sous-traitant (40 000 €), le montant des travaux qu'elle a elle-même effectués (20 000 €) et le montant de la TVA due sur l'ensemble des prestations (6000 €).

Le maître d'ouvrage paye 40 000 € HT au sous-traitant dans un délai de 30 jours à compter de l'accord de paiement, exprès ou tacite, de l'entreprise principale A. Cette dernière doit autoliquider la TVA de son sous-traitant B en portant le montant de 40 000 € sur la ligne "autres opérations imposables" de sa déclaration de chiffre d'affaires. Parallèlement, le sous-traitant B porte ce même montant sur la ligne "autres opérations non imposables" de sa déclaration.

Le maître d'ouvrage règle à l'entreprise principale A, titulaire du marché, le montant du décompte mensuel, déduction faite des sommes versées directement au sous-traitant, soit 26 000 € TTC (20 000 € HT au titre des autres prestations non sous-traitées et la TVA sur l'ensemble des prestations réalisées au cours du mois).

C'est donc 6 000 € de TVA, sur la base d'un montant de 66 000 € TTC (taux de TVA de 10%), que l'entreprise principale A déclare et paye sur sa déclaration de chiffres d'affaires du mois en cause.

Au cours de l'exécution du marché, l'entreprise principale A, titulaire du marché, émet un second décompte pour le maître d'ouvrage pour les autres prestations qu'elle a réalisées, comprenant le montant HT de ses prestations et la TVA au taux de 10 %, soit 44 000 € TTC (40 000 € HT et 4 000 € de TVA).

À l'achèvement des travaux, l'entreprise principale A établit un projet de décompte final pour le montant total des sommes auxquelles elle prétend, déduction faite des acomptes versés. Elle

aura donc facturé au maître d'ouvrage 100 000 € HT (60 000 + 40 000) + 10 000 € de TVA au taux de 10 % (6 000 + 4000) soit un montant TTC de 110 000 €, dont 40 000 € HT auront été payés directement au sous-traitant par le maître d'ouvrage.

I. Réception de biens ou de services en franchise de taxe, en suspension de taxe ou sous le bénéfice d'un taux réduit

540

En application des dispositions de l'article 284 du CGI, les personnes (physiques ou morales) qui ont été autorisées à recevoir des biens ou des services en franchise, en suspension de taxe en vertu de l' article 277 A du CGI, ou sous le bénéfice d'un taux réduit de ladite taxe, sont tenues au paiement de l'impôt, ou du complément d'impôt, lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de la franchise de taxe, de la suspension de taxe ou du taux réduit ne sont pas remplies.

550

Cette mesure est susceptible de s'appliquer à toute personne, qu'elle soit ou non assujettie à la TVA (exploitants agricoles, par exemple). Elle vise les diverses hypothèses dans lesquelles l'octroi de la franchise ou de la suspension de la TVA, ou le bénéfice d'un taux réduit, est subordonné à une destination ou à une utilisation particulière donnée par l'acheteur au bien ou au service.

560

Lorsque le bénéfice de l'achat en franchise, de la suspension de taxe ou d'un taux réduit est subordonné à la remise d'une attestation par l'acheteur, l'article 284 du CGI apporte ainsi un fondement légal à l'engagement stipulé sur ladite attestation et par lequel l'acheteur s'engage à acquitter personnellement l'impôt ou le complément d'impôt exigible dans le cas où les conditions ayant justifié l'octroi du régime de faveur ne seraient pas remplies.

570

En ce qui concerne les ventes et livraisons faites en franchise à des exportateurs et les affaires portant sur certains métaux et alliages, la disposition en cause ne fait que se superposer aux mesures du même ordre résultant de l'article 275 du CGI.

580

S'agissant des opérations effectuées en suspension de taxe conformément à l'article 277 A du CGI, le destinataire des biens ou le preneur des services qui délivre les attestations est tenu au paiement de la taxe lorsque les biens ne reçoivent pas la destination prévue ou lorsque la prestation n'a pas porté sur des biens qui sont placés ou destinés à être placés sous un régime communautaire ou sous un régime fiscal.