

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 28/05/2013

TVA - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Exportations effectuées par le vendeur ou pour son compte

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 3 : Exonérations

Chapitre 3 : Exportations et opérations assimilées

Section 1 : Exportations et livraisons assimilées à des exportations

Sous-section 1 : Exportations effectuées par le vendeur ou pour son compte

Sommaire :

I. Opérations concernées

A. Règles générales

B. Cas particuliers

1. Outillage pour la fabrication de produits exportés

a. Les outillages restent la propriété de l'industriel français

b. L'outillage est acquis par un assujetti établi hors de l'Union et les pièces fabriquées à l'aide de cet outillage sont expédiées par leur fabricant hors de l'Union

2. Livraisons en France de véhicules automobiles

3. Expéditions aux secteurs postaux militaires

II. Conditions de l'exonération

A. Obligations comptables

1. Exportation directe

2. Exportations réalisées par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui

B. Justification de l'exportation

1. Déclaration d'exportation

a. Contenu et particularités

b. Opérations de transit

c. Livraisons d'articles de bijouterie par la valise diplomatique

2. Utilisation de la déclaration en douane d'exportation

a. La procédure électronique

1° Déclaration effectuée par l'assujetti exportateur

2° Déclaration effectuée par un intermédiaire

3° Déclaration d'exportation pour des exportateurs multiples

a° Cas des livraisons communes de marchandises et des groupages

b° Déclaration effectuée par une société de fret express

b. b° La procédure papier

3. La preuve de l'exportation est établie au moyen d'un élément de preuve alternatif

a. Exportation réalisée par un intermédiaire

1° Exportations réalisées par les entreprises de fret express

2° Exportation réalisée par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour et compte d'autrui

b. Opérations de groupage

4. Cas particuliers

a. Exportations de biens d'une valeur inférieure au seuil de prise en charge statistique

b. Livraison par un ou plusieurs fournisseurs sur ordre d'un client établi à l'étranger à un industriel résidant en France de marchandises qu'il utilise pour fabriquer des produits qu'il exporte

c. Livraison, par l'intermédiaire de la valise diplomatique, de publications de presse périodiques servies par abonnements à des postes diplomatiques ou consulaires français ou à des personnes résidant hors de l'Union européenne

d. Exportation par la voie postale

e. Cas particulier des plis simplement affranchis

C. Importance du contrôle des justifications de sortie

III. Modalités de l'exonération

1

Le 1° du I de l'article 262 du code général des impôts (CGI) exonère les livraisons de biens expédiés ou transportés hors de la Union européenne par le vendeur (le dernier propriétaire des marchandises dans la Union européenne) ou pour son compte.

Cette exonération ne s'applique pas aux exportations temporaires de biens.

Pour la définition des notions d' « État membre de l'Union Européenne », de « l'Union Européenne » et de « pays ou territoire tiers » à cette Union, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-20-10](#).

I. Opérations concernées

A. Règles générales

10

L'exonération s'applique qu'il s'agisse de livraisons directes par l'exportateur ou de livraisons réalisées par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui (intermédiaire « transparent ») dès lors que les biens sont expédiés ou transportés hors du territoire des États membres de l'Union Européenne.

20

Il est rappelé que le commissionnaire en marchandises, agissant en son nom mais pour le compte d'autrui (intermédiaire « opaque ») qui s'entremet dans des exportations est réputé réaliser personnellement ces opérations .

La distinction des intermédiaires est présentée au [I du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40](#).

Remarque : Les services rendus par les intermédiaires « transparents » qui interviennent dans les opérations d'exportation sont également exonérés (cf. [BOI-TVA-CHAMP-30-30-40](#)).

30

Par « livraison de biens expédiés ou transportés en dehors de la Union européenne », il convient d'entendre :

- les exportations de biens dont la livraison a lieu, soit dans un pays ou territoire tiers, soit en France (chez le vendeur, dans le port d'expédition, « départ usine », « wagon départ », en « cale péniche départ », « wagon gare frontière », etc.) pourvu que la vente ait pour effet **direct et immédiat** l'exportation des biens et que la réalité de cette exportation ne fasse aucun doute. Cette certitude résulte des justifications fournies par l'exportateur et prévues par l'[article 74 de l'annexe III au CGI](#);
- les envois à titre gratuit : cadeaux, primes, échantillons, etc. ;
- les exportations de biens sans transfert de propriété : matériels neufs loués à un étranger, matériels et produits exportés par une entreprise sans réserve de retour et utilisés à l'étranger pour les besoins de ses exploitations (travaux publics, par exemple).

B. Cas particuliers

1. Outillage pour la fabrication de produits exportés

a. Les outillages restent la propriété de l'industriel français

40

L'industriel doit acquitter la TVA, au titre de la livraison à soi-même, sur le montant des outillages qu'il a fabriqués pour les besoins de son exploitation, conformément au [II de l'article 257 du CGI](#) (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-20-20 IV](#)). Cette taxe est, bien entendu, déductible selon les règles applicables aux biens constituant des immobilisations. L'industriel peut, éventuellement, demander le remboursement de la TVA dont il n'a pu opérer l'imputation.

b. L'outillage est acquis par un assujetti établi hors de l'Union et les pièces fabriquées à l'aide de cet outillage sont expédiées par leur fabricant hors de l'Union

50

Les outillages acquis par l'assujetti (donneur d'ordre) établi hors de l'Union étant mis à disposition en France d'un industriel qui les utilise pour fabriquer des biens, la vente de ces outillages au profit du donneur d'ordre est située en France et doit normalement être soumise à la TVA ([c du I de l'article](#)

Toutefois, dès lors que les pièces fabriquées à l'aide de cet outillage sont expédiées (expédition en suite de travail à façon ou de travaux sur biens meubles corporels) ou exportés (livraison à l'exportation) hors de l'Union par le fabricant ou pour son compte quel que soit le destinataire des pièces et dans la mesure où le propriétaire de cet outillage est établi en dehors de l'Union, il est admis qu'aucune taxe ne soit facturée au titre de la vente de cet outillage au client étranger.

2. Livraisons en France de véhicules automobiles

60

Les livraisons en France de véhicules automobiles sont assimilées à des exportations dans les deux cas suivants :

- ventes à des diplomates étrangers ou à des représentants consulaires ou fonctionnaires étrangers en mission officielle ;
- véhicules immatriculés avec un usage « transit temporaire » (TT) ([article 4 de l'arrêté du 9 février 2009 relatif aux modalités d'immatriculation des véhicules](#)) et qui séjournent temporairement en France.

Dans les deux cas, les véhicules doivent être présentés au service des douanes qui les prend en charge et, le cas échéant, perçoit la TVA s'ils font l'objet d'une vente en France. Cette taxe est perçue sur la valeur du véhicule au jour du dépôt de la déclaration de la mise à la consommation.

3. Expéditions aux secteurs postaux militaires

70

Les secteurs postaux militaires ne désignant généralement que des territoires extra-métropolitains, les expéditions de colis à destination de ces secteurs postaux sont considérées comme des exportations dès lors qu'il est justifié de cette destination. Seules sont concernées les expéditions à destination de pays ou territoires tiers à l'Union européenne.

Les livraisons faites par le « bureau central naval, Paris naval » sont exclusivement destinées aux équipages des bâtiments de la Marine nationale en croisière ou en mission hors de la métropole. Elles peuvent être assimilées à des exportations si elles sont effectuées vers des pays ou territoires tiers.

II. Conditions de l'exonération

80

Les conditions de l'exonération sont fixées par l'[article 74 de l'annexe III au CGI](#).

Aux termes de cet article, l'exonération est subordonnée :

- au respect d'obligations comptables c'est à dire à l'inscription des opérations dans les livres comptables ou sur le registre prévu au [3° du I de l'article 286 du CGI](#) ;
- et à la justification de la réalité de l'exportation par la production soit, de la certification électronique validée de la déclaration en douane d'exportation dématérialisée dans le cadre du dispositif communautaire ECS (Export Control System) ou par la procédure de dédouanement papier en cas de défaillance de ce dispositif, soit l'un des éléments de preuve alternatifs mentionnés à [l'article 74 de l'annexe III au CGI](#).

90

A. Obligations comptables

100

Ces obligations sont énoncées au [I de l'article 74 de l'annexe III au CGI](#). Elles sont différentes selon qu'il s'agit d'exportation directe ou d'exportation réalisée par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui.

1. Exportation directe

110

Aux termes de cet article, les livraisons réalisées par les assujettis et portant sur des objets ou marchandises exportées sont exonérées de la TVA à condition que l'assujetti exportateur, lorsqu'il ne détient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, inscrive les envois sur le registre prévu au [3° du I de l'article 286 du CGI](#).

Les livraisons réalisées par les assujettis et portant sur des objets ou marchandises exportés sont exonérées de la TVA à condition :

- que le vendeur inscrive les envois sur le registre prévu au [3° du I de l'article 286 du CGI](#), par ordre de date, avec l'indication de la date de l'inscription, du nombre, des marques et numéros de colis, de l'espèce, de la valeur et de la destination des objets ou marchandises ;
- que la date d'inscription à ce registre, ainsi que les marques et numéros des colis soient portés sur la pièce (titre de transport, bordereau, feuilles de gros, etc.) qui accompagne l'envoi et soient consignés avec le nom de l'expéditeur sur la déclaration en douane par la personne chargée de présenter les objets ou marchandises pour l'exportation ([art. 74-1-a et b, annexe III au CGI](#)).

120

Le registre prévu à [l'article 286-I-3° du CGI](#) est le livre spécial aux pages numérotées dont la tenue est imposée à l'assujetti qui « ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires ». S'il existe une telle comptabilité, il suffit que les mentions prévues ci-dessus figurent dans les livres comptables et que les renseignements permettant la vérification ultérieure des opérations (par exemple renvois à factures) soient portés sur les pièces visées ci-dessus.

2. Exportations réalisées par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui

130

Le [c du I de l'article 74 de l'annexe III au CGI](#) prévoit que, lorsque l'exportation est réalisée par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui désigné comme expéditeur des biens sur la déclaration d'exportation, ou lorsque des opérateurs interviennent dans une livraison commune de marchandises à l'exportation, ou en cas de groupage, les assujettis exportateurs, qui ne figurent pas dans la rubrique exportateur de la déclaration en douane, doivent mettre à l'appui de leur comptabilité ou du registre prévu au [3° du I de l'article 286 du CGI](#) un exemplaire de leurs factures visées par la personne habilitée ou autorisée à déclarer en douane et annotées des références permettant d'identifier la déclaration en douane correspondante.

Lorsque l'intermédiaire est habilité ou autorisé à déclarer en douanes et a obtenu de l'administration des douanes et des droits indirects un agrément spécifique à la procédure du dédouanement des envois express, l'assujetti devra mettre à l'appui de sa comptabilité ou du registre prévu au [3° du I de l'article 286 du CGI](#), le document comportant tous les éléments d'information requis par l'administration, qui lui ont été remis par cet intermédiaire.

Remarque : S'agissant des exportations réalisées par l'entremise d'un intermédiaire, il est rappelé que l'exonération ne s'applique qu'aux commissionnaires agissant au nom et pour le compte d'autrui.

B. Justification de l'exportation

140

Jusqu'à l'entrée en vigueur du [décret n° 2010-233 du 5 mars 2010 relatif aux formalités requises en matière de preuve des exportations de biens bénéficiant de l'exonération de TVA](#), l'assujetti exportateur devait détenir à l'appui de sa comptabilité soit l'exemplaire n° 3 du document administratif unique (DAU) visé par le bureau des douanes du point de sortie de l'Union européenne soit, en l'absence d'un tel visa, l'exemplaire n° 1 du DAU accompagné de l'un des éléments de preuve complémentaires prévus aux [1° à 5° du d du 1 de l'article 74 de l'annexe III au CGI](#). Les difficultés rencontrées par les assujettis pour obtenir une copie de l'exemplaire n° 1 du DAU ont conduit à devoir admettre en pratique la présentation de l'exemplaire n° 3 non visé ou même de l'exemplaire statistique (exemplaire n° 2).

La volonté de simplifier les procédures fiscales et la dématérialisation du DAU ont permis d'élargir les moyens permettant aux assujettis de justifier l'application de l'exonération de TVA mentionnée au [I de l'article 262 du CGI](#).

L'attention est appelée sur le fait que la détention par un exportateur d'un élément de preuve alternatif justifiant de l'expédition ou du transport des biens hors du territoire de l'Union européenne ne le dispense pas d'accomplir auprès de l'administration des douanes toutes les formalités qui lui incombent en matière douanière à l'exportation.

1. Déclaration d'exportation

a. Contenu et particularités

150

L'exportation des marchandises donne lieu à la souscription d'une déclaration auprès du service des douanes. Ce document comporte différentes énonciations relatives à l'identité du déclarant, de l'expéditeur, du destinataire, à la nature et à la valeur des marchandises, au règlement financier, ainsi que le détail des droits et taxes éventuellement applicables.

Le code des douanes communautaires et ses dispositions d'application déterminent la forme, le contenu ainsi que les conditions et les modalités d'utilisation de la déclaration d'exportation.

b. Opérations de transit

160

Les formulaires de transit ne sont pas des justificatifs de l'exportation au sens du [c du I de l'article 74 de l'annexe III au CGI](#). Seul l'exemplaire « exportateur » de la déclaration d'exportation (exemplaire n° 3) visé au version par l'autorité douanière compétente constitue un tel justificatif.

c. Livraisons d'articles de bijouterie par la valise diplomatique

170

Les livraisons d'articles de bijouterie par la valise diplomatique bénéficient du régime des exportations.

Le fournisseur doit, après avoir levé un engagement garantissant le paiement des droits dans les conditions ordinaires, renvoyer ce document revêtu du cachet de l'ambassade et annoté au verso de la mention suivante :

« Je soussigné, (nom et qualité), de l'ambassade (ou de la légation) de , à Paris, certifie avoir reçu les objets mentionnés et évalués d'autre part, qui sont destinés à être expédiés à par les soins de l'ambassade (ou de la légation) par la valise diplomatique ».

Paris, le (signature).

Cette annotation tient lieu du visa de sortie du service des Douanes et permet d'accorder au vendeur l'exonération de la TVA.

2. Utilisation de la déclaration en douane d'exportation

a. La procédure électronique

180

Le système européen de contrôle des exportations permet aux Etats membres de l'Union européenne d'échanger les données relatives aux exportations et de remplacer le visa apposer par le bureau des douanes du point de sortie du territoire de l'Union européenne par une certification électronique. En France, la déclaration en douane d'exportation est effectuée auprès du bureau de douane d'exportation via la procédure de dédouanement en ligne par transmission automatisée (Delt@export). Les données sont transmises automatiquement au système ECS. Ce dernier transmet l'avis

anticipé d'exportation (AER) au bureau de douane de sortie déclaré.

Lorsque le bureau des douanes de sortie a constaté la sortie des marchandises, il renvoie via ECS cette constatation au bureau de douane d'exportation. Ce message permet au bureau de douane d'exportation de certifier par voie électronique la sortie des marchandises du territoire douanier de l'Union européenne. Une copie ou une impression écran de cette attestation électronique devra être produite par l'assujetti exportateur pour justifier de l'exportation des biens.

En cas d'exportation au départ de France et lorsque le bureau de douane d'exportation et de le bureau de douane de sortie sont identiques, cette preuve électronique est fournie via le système de téléprocédure Delt@.

1° Déclaration effectuée par l'assujetti exportateur

190

Lorsque la déclaration d'exportation est établie dans le cadre de la procédure électronique telle que prévue par le règlement établissant le code des douanes communautaires ([CEE° n° 2913/92 du 12 octobre 1992 modifié](#)) et ses dispositions d'application, l'assujetti exportateur doit fournir la certification électronique de sortie délivrée par le bureau de douane de sortie et envoyée au bureau de douane de sortie d'exportation auprès duquel la déclaration d'exportation a été initialement déposée dans le système de téléprocédure Del@. L'assujetti exportateur devra si besoin se rapprocher de son déclarant pour obtenir cette certification électronique.

2° Déclaration effectuée par un intermédiaire

200

Lorsque la sortie du territoire communautaire effectuée à partir de la France, est réalisée par l'entremise d'un intermédiaire agissant en son nom propre et pour le compte d'autrui (intermédiaire opaque) tel qu'un commissionnaire à l'achat ou à la vente. En application des dispositions du [V de l'article 256 du CGI](#), cet intermédiaire est réputé, pour les besoins de la TVA, avoir acquis et revendu à l'exportation les biens qui font l'objet de la transaction dans laquelle il est intervenu. Au cas particulier, c'est cet intermédiaire qui est désigné comme expéditeur des biens sur la déclaration d'exportation et à qui il incombe d'effectuer les formalités d'exportation et de produire dans les conditions définies ci-dessus le justificatif de l'exportation.

3° Déclaration d'exportation pour des exportateurs multiples

a° Cas des livraisons communes de marchandises et des groupages

210

Lorsque des opérateurs interviennent dans le cadre d'une livraison commune de marchandises à l'exportation, ou dans le cas d'une opération de groupage, chaque assujetti exportateur figure nommément dans la rubrique exportateur de la déclaration dématérialisée en case 2 bis. Dans ce cas de figure le DAU généré dans le système de téléprocédure Delt@ ne reprend en case 2 que le premier expéditeur renseigné par le déclarant en douane et porte la mention "expéditeurs multiples". La totalité des expéditeurs doit figurer en case 2 bis.

Dans la procédure électronique, chaque assujetti exportateur peut justifier de l'exonération de TVA dans les conditions de droit commun mentionnées ci dessus dès lors qu'il est repris en tant que tel dans la rubrique 2 bis de la déclaration d'exportation.

Les assujettis exportateurs peuvent également, conformément aux dispositions de l'article 74 de l'annexe III au CGI, conserver à l'appui de leur comptabilité comme justificatif de l'exportation, un exemplaire de leur déclaration d'exportation auprès du bureau de douane d'exportation. Dans ce cas la facture est annotée des références permettant d'identifier la déclaration en douane d'exportation concernée.

b° Déclaration effectuée par une société de fret express

220

De nombreux exportateurs utilisent les services de sociétés de fret express qui prennent en charge les envois chez l'expéditeur et les acheminent jusque chez le destinataire. Les déclarations d'exportations émises via les système de téléprocédures Del@ par les opérateurs de fret express ne présentent pas de particularités par rapport aux règles de dédouanement du fret en général.

Dans la mesure où ces déclarations peuvent comporter un ou plusieurs assujettis qui exportent des biens hors du territoire de l'union européenne via une entreprise de transport de fret express peuvent, dès lors qu'ils sont nommément repris dans la case 2 bis de la déclaration d'exportation dématérialisée, justifier de l'exonération de la TVA en produisant la certification électronique de sortie.

Toutefois, et conformément aux dispositions de l'article 74 de l'annexe III au CGI, les assujettis exportateurs peuvent également mettre à l'appui de leur comptabilité comme justificatif de l'exportation le document comportant tous les éléments d'information requis par l'administration, qui lui a été remis par la société de fret express habilitée ou autorisée à déclarer en douane par la DGDDI.

Le justificatifs émis dans ce cas par les entreprises de fret express est édité par leurs propres moyens informatiques. ce document doit faire apparaître le numéro d'agrément à la "procédure de dédouanement des envois express", les nom et adresse de l'assujetti exportateur et du destinataire, les numéros et dates des factures, la valeur facturée, la désignation des marchandises vendues pour l'exportation, ainsi que les numéros de la lettre de transport aérien ou du bordereau d'expédition de la déclaration en douane d'exportation qui a fait l'objet de la certification électronique de sortie des marchandises du territoire de l'Union européenne, les références du bureau de douane d'exportation et la date d'enregistrement de cette déclaration par les service des douanes.

b. b° La procédure papier

230

Cette procédure de dédouanement est principalement utilisée en cas de défaillance de la procédure électronique. L'exportateur doit être en mesure de justifier auprès de l'administration fiscale du bien fondé de l'exonération de TVA qu'il a appliqué au titre de ses opérations de livraisons de biens à l'exportation. Pou ce faire, l'assujetti exportateur doit détenir à l'appui de sa comptabilité l'exemplaire n° 3 de la déclaration d'exportation visé par l'autorité douanière compétente au point de sortie de l'Union européenne. ce document constitue la preuve matérielle de l'exportation.

Dans le cadre de la procédure de dédouanement manuelle, seul l'exemplaire n° 3 du DAU visé par le service des douanes au point de sortie de l'union européenne, est restitué à l'exportateur pour valoir attestation. Ce document peut être utilisé pour justifier que les conditions d'applications de l'exonération mentionnée au [I de l'article 262 du CGI](#) sont réunies.

3. La preuve de l'exportation est établie au moyen d'une élément de preuve alternatif

240

L'assujetti exportateur peut également, pour justifier de la sortie des biens du territoire de l'Union européenne, choisir de détenir à l'appui de sa comptabilité un des éléments de preuve alternatifs prévus aux [1° à 5° du d du 1 de l'article 74 de l'annexe III au CGI](#) en lieu et place de la certification électronique de la déclaration en douane d'exportation dématérialisée ou l'exemplaire papier de cette déclaration.

a. Exportation réalisée par un intermédiaire

1° Exportations réalisées par les entreprises de fret express

190

De nombreux exportateurs utilisent pour exporter leurs biens hors de l'Union européenne les services de sociétés de fret express qui prennent en charge les envois chez l'expéditeur et les acheminent jusque chez le destinataire.

Compte tenu du nombre d'opérations traitées journalièrement par ces entreprises de fret express pour le compte de leurs clients, celles-ci ne sont matériellement pas en mesure d'adresser à chacun de leurs mandants un exemplaire de la facture visée par le service des douanes.

L'[article 74 de l'annexe III au CGI](#) prévoit, que lorsque l'intermédiaire est habilité ou autorisé à déclarer en douane et a obtenu de l'administration des douanes et des droits indirects un agrément spécifique à la procédure de dédouanement des envois express, l'assujetti exportateur met à l'appui de sa comptabilité ou du registre prévu au [3° du I de l'article 286 du CGI](#) tous les éléments d'information requis par l'administration, qui lui ont été remis par cet intermédiaire.

La société qui effectue le dédouanement remet ces éléments d'information à l'assujetti exportateur afin de lui permettre de justifier de l'exonération de la TVA au titre de ses livraisons à l'exportation au sens de l'[article 262-I-1° du CGI](#).

Les modalités pratiques de délivrance des documents délivrés par les opérateurs de fret express à l'assujetti exportateur sont déterminée par instruction des douanes.

2° Exportation réalisée par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour et compte d'autrui

200

Lorsque l'exportation est réalisée par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui désigné comme expéditeur des biens sur la déclaration d'exportation, l'assujetti

exportateur doit détenir à l'appui de sa comptabilité ou du registre prévu au [3° du I de l'article 286 du CGI](#) , un exemplaire de leurs factures visées par la personne habilitée ou autorisée à déclarer en douane et annotées des références permettant d'identifier la déclaration en douane correspondante ([c du I de l'article 74 de l'annexe III au CGI](#)).

L'administration admet que la copie de la facture soit visée par le **commissionnaire en douane agréé** sans limitation de montant.

210

Les commissionnaires en marchandises, qui s'entremettent entre les exportateurs et leurs acheteurs établis dans un pays tiers, sont également autorisés à procéder au visa des copies des factures délivrées par ces exportateurs, lorsque le montant hors taxe des factures n'excède pas par exportateur un montant fixé par la Direction générale des douanes et des droits indirects.

Ces factures doivent être conservées par les exportateurs à l'appui de leur comptabilité. Elles tiennent lieu de justificatif de la sortie des biens exportés. En effet, c'est le commissionnaire en marchandises qui apparaît dans la rubrique expéditeur réel de la déclaration d'exportation.

220

Dans certains cas, l'exportateur ne connaît pas le prix auquel les marchandises confiées à son mandataire pourront être vendus et il n'établit pas de facture. L'administration admet qu'en pareille hypothèse, la justification de l'exportateur soit constituée par un bordereau d'expédition visé dans les conditions prévues pour le visa des factures. Ce document doit comporter toutes précisions utiles sur la nature et les quantités de marchandises exportées. Il est annoté par l'intermédiaire du numéro et de la date de la déclaration de sortie correspondante.

Le régime défini ci-dessus, en matière d'exportation par un intermédiaire, est applicable lorsque l'exportation est réalisée par l'intermédiaire d'un bureau d'achat d'une entreprise étrangère, d'un façonnier ou d'un emballer.

Ce régime s'applique également lorsqu'un groupement d'intérêt économique, dont l'activité consiste exclusivement à exporter les biens de la fabrication ou du négoce de ses membres, expédie dans un pays tiers en l'état les biens que ceux-ci lui ont livrés. En effet, pour les exportations réalisées dans ces conditions, le groupement est considéré comme intervenant en qualité de commissionnaire-exportateur.

b. Opérations de groupage

230

Les commissionnaires en douane agréés, les commissionnaires en marchandises agissant au nom et pour le compte d'autrui ainsi que les organismes ayant un monopole d'exportation sont autorisés à souscrire une seule déclaration pour les envois expédiés par des exportateurs différents ou adressés par un même exportateur à divers destinataires (groupage), lorsque la part de chaque expéditeur ou de chaque destinataire n'excède pas un montant fixé par la Direction générale des douanes et droits indirects.

Si les envois sont expédiés par des exportateurs différents l'exemplaire exportateur visé par la Douane est conservé par le déclarant qui renvoie à chacun des exportateurs un exemplaire de sa

facture, annoté des références propres à identifier la déclaration de sortie correspondante (numéro et date, bureau de Douane, date du visa).

4. Cas particuliers

a. Exportations de biens d'une valeur inférieure au seuil de prise en charge statistique

240

La Direction générale des douanes et droits indirects a simplifié les formalités de dédouanement à l'exportation des expéditions commerciales de marchandises d'une valeur inférieure au seuil de prise en charge statistique et d'un certain poids.

La mesure, dont le caractère est facultatif, consiste à autoriser les opérateurs à substituer à la déclaration d'exportation de droit commun une facture commerciale établie en triple exemplaire dûment signée et comportant les mentions nécessaires au traitement douanier de l'opération. Pour ces exportations, le deuxième exemplaire de la facture commerciale visé par le service des douanes sert de justificatif de l'exportation.

b. Livraison par un ou plusieurs fournisseurs sur ordre d'un client établi à l'étranger à un industriel résidant en France de marchandises qu'il utilise pour fabriquer des produits qu'il exporte

250

Des entreprises établies en France peuvent se trouver amenées à intervenir dans une livraison commune de marchandises à l'exportation. Dans ce genre d'opération, le client établi à l'étranger donne, à un ou plusieurs fournisseurs résidant en France, l'ordre de livrer les marchandises qu'il leur a achetées à un industriel résidant en France, ce dernier les utilise dans la fabrication ou la façon de produits qu'il expédie lui-même à l'étranger. Ces expéditions de produits dans la fabrication desquels sont intervenus plusieurs fournisseurs qui facturent directement au client établi à l'étranger les parts respectives qui leur reviennent dans l'opération, ne constituent pas des « groupages » au sens douanier du terme.

Cependant, la Direction générale des douanes et droits indirects admet que, dans les cas de l'espèce, le commissionnaire en douane qui a souscrit la déclaration d'exportation puisse, comme en matière de « groupages », viser les factures des différents fournisseurs lorsque la part de chacun d'eux n'excède pas un certain montant. Dans le cas contraire, le service des douanes procède lui-même au visa de ces factures.

Sous réserve qu'il détienne à l'appui de sa comptabilité des factures visées dans les conditions ci-dessus, chacun des fournisseurs est, par conséquent, considéré comme ayant la qualité d'exportateur pour l'application de la TVA.

La même procédure doit être appliquée lorsque, dans la fabrication des marchandises exportées, sont intervenues à la fois un ou plusieurs fournisseurs et un ou plusieurs prestataires de services (ou façonniers).

c. Livraison, par l'intermédiaire de la valise diplomatique, de publications de presse périodiques servies par abonnements à des postes diplomatiques ou consulaires français ou à des personnes résidant hors de l'Union européenne

260

Les organismes officiels établis hors de l'Union européenne, tels les missions diplomatiques et consulaires françaises, ainsi que certaines personnes résidant hors de l'Union, peuvent se faire livrer, par l'intermédiaire de la valise diplomatique, des abonnements à des publications périodiques nommément désignées. Il est admis que les livraisons par les entreprises des publications concernées expédiées en dehors de l'Union européenne par ce procédé soient considérées comme des exportations et, par conséquent, exonérées.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la présentation, par les entreprises, de documents attestant le bien-fondé de l'expédition à destination d'un pays ou territoire tiers à l'Union européenne, par l'intermédiaire de la valise diplomatique, des publications périodiques livrées par abonnements (notamment bons de commande et échange de correspondance avec le ministère des affaires étrangères).

d. Exportation par la voie postale

270

Un [arrêté du 24 décembre 2002](#) pris en application du [décret n° 2002-491 du 5 avril 2002](#) relatif aux procédures simplifiées de dédouanement a mis en place une procédure simplifiée de dédouanement des envois postaux.

Pour les envois de marchandises effectués par la Poste, la preuve de l'exportation est apportée par un exemplaire de la déclaration en douane CN 23. Toutefois, lorsque la valeur de l'envoi postal excède 8000 €, l'assujetti exportateur peut également détenir à l'appui de sa comptabilité ou du registre prévu au [3° du I de l'article 286 du CGI](#), le document administratif unique ([article 74 de l'annexe III au CGI](#)).

e. Cas particulier des plis simplement affranchis

280

Les détenteurs de machines à affranchir justifient l'exportation par une copie extraite d'un carnet à souches qu'ils présentent au service postal au moment de l'expédition.

Les usagers de timbres oblitérés d'avance déposent un bordereau descriptif en double exemplaire dont l'un leur est restitué après certification par l'apposition du timbre à date.

La copie de la fiche extraite du carnet à souches ou le deuxième exemplaire du bordereau descriptif doivent être classés par les intéressés à l'appui de leur comptabilité, pour servir de pièces justificatives de l'exportation.

C. Importance du contrôle des justifications de sortie

290

La déclaration d'exportation ou les documents qui en tiennent lieu constituent, en matière de TVA, la justification indispensable des exportations.

Aussi, le [4 bis de l'article 74 de l'annexe III au CGI](#) prévoit-il qu'indépendamment des vérifications effectuées à la sortie par le service des Douanes, les agents des impôts peuvent se faire représenter, chez les fournisseurs et intermédiaires exportateurs, les registres et factures dont la tenue ou la délivrance est prescrite ainsi que, le cas échéant, toutes autres pièces susceptibles de venir à l'appui des énonciations de ces documents. Les exportateurs ne doivent donc jamais se défaire des documents en question.

300

Les intéressés doivent être en mesure de présenter ces documents à tout contrôle du service et notamment pour justifier :

- de l'exonération des opérations d'exportation ;
- des déductions réalisées (cf.[BOI-TVA-DED](#)) ;
- des remboursements demandés (cf.[BOI-TVA-DED](#)) ;
- du contingent d'achats en franchise (cf. [BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10 IV-A](#)) ;
- du coefficient de déduction (cf. [BOI-TVA-DED](#)).

La récapitulation des déclarations d'exportation et des factures renvoyées par les intermédiaires ne donne qu'une indication partielle des opérations d'exportation réalisées par un assujéti. Pour établir le chiffre exact on doit tenir compte :

- des opérations dispensées de la déclaration d'exportation ;
- des différences pouvant exister entre le prix de vente et la valeur facturée (frais de transport avancés pour le compte de l'acheteur établi à l'étranger, par exemple) ;
- des réductions de prix accordées postérieurement à l'exportation ;
- de la réimportation des marchandises en retour.

En outre, pour déterminer le montant des exportations de produits passibles de la TVA, il convient de retrancher du total des livraisons vers des pays ou territoires tiers la valeur des exportations de produits exonérés.

310

L'attention du service est appelée sur l'importance de la déclaration d'exportation et des factures justifiant la franchise des livraisons aux intermédiaires exportateurs.

En cas de doute sur la validité d'une déclaration d'exportation ou d'une attestation visée par un transitaire relevant du contrôle de la douane, le document contesté doit être adressé par la voie officielle au bureau de douane compétent, aux fins de vérification. Pour sa part, la douane peut demander le contrôle auprès des destinataires ou des expéditeurs des justifications délivrées par les transitaires.

Eu égard au rôle joué par les commissionnaires en douane agréés, il est signalé qu'en cas de fausses déclarations ou manœuvres ayant pour but ou pour effet d'obtenir un remboursement, une exonération ou un avantage quelconque attachés à l'importation ou à l'exportation, les déclarants et les intermédiaires responsables s'exposent aux sanctions rigoureuses prévues par le code des douanes.

III. Modalités de l'exonération

320

Bien que les livraisons de biens exportés soient exonérées, les exportateurs peuvent, en outre, déduire la TVA qui a grevé les éléments du prix des biens imposables exportés.

Cette déduction s'opère :

- par imputation sur la taxe due au titre des opérations imposables ;
- par remboursement à concurrence de la somme dont l'imputation n'a pu être opérée.

Ces deux modes de déduction font l'objet de commentaires au [BOI-TVA-GEO](#).

Les exportateurs sont, en outre, autorisés à recevoir en franchise de la TVA, sous certaines conditions et limites, les biens qu'ils destinent à l'exportation ainsi que les services portant sur des biens exportés (cf. [BOI-TVA-CHAMP-30-30-50](#)).

Le transfert de crédit n'est pas autorisé.