



TVA : le régime du répondant fiscal est supprimé à compter du 1er octobre 2012

Jurisprudence publié le 26/06/2012, vu 3681 fois, Auteur : [TAJER](#)

25/06/12

[Inst. 7 juin 2012, 3 A-5-12](#)

Le régime du répondant fiscal, qui a été condamné par la CJUE fin 2011, sera supprimé à compter du 1er octobre 2012.

Tirant les conséquences de l'arrêt de la CJUE du 15 décembre 2011 aff. 624/10 (BF 4/12 inf. 345) qui a condamné la tolérance administrative dite du « répondant », l'administration fiscale, dans une instruction 3 A-5-12 du 7 juin 2012 reproduite ci-après, supprime cette tolérance à compter du 1er octobre 2012.

Par ailleurs, elle supprime également les dispositions de l'instruction 3 A-9-06 du 23 juin 2006 qui obligeaient le vendeur non établi en France réalisant une vente avec installation ou montage ou une introduction pour vente ultérieure à déposer une déclaration d'échange de biens à des fins statistiques.

Introduction

1

Par son arrêt « Commission européenne contre République française » du 15 décembre 2011, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a considéré que la tolérance doctrinale introduite par la France au titre IV de l'instruction 3 A-9-06 permettant que la taxe légalement due par le client identifié à la TVA en France au titre de l'opération autoliquidée soit déclarée et acquittée en son nom et pour son compte sur la déclaration de son vendeur non établi en France déposée par un *répondant fiscal*, contrevenait aux articles 168, 171, 193, 204 et 214 de la directive 2006/112/CE (ci-après la directive TVA) (BF 4/12 inf. 345).

La présente instruction a pour objet de tirer les conséquences de cet arrêt.

2

Par ailleurs, afin de simplifier et d'alléger les obligations pesant sur les opérateurs étrangers et d'assurer l'effectivité de l'information statistique, la présente instruction supprime les

dispositions de l'instruction 3 A-9-06 qui obligeaient le vendeur non établi qui réalisait une vente avec installation/montage, ou une introduction pour vente ultérieure, à déposer une *déclaration d'échange de biens* à des fins statistiques. L'obligation déclarative repose désormais soit sur l'acquéreur identifié à la TVA en France, soit sur l'entreprise communautaire propriétaire des biens identifiée à la TVA en France, soit sur l'assujetti qui prend livraison des biens ou qui est en possession des marchandises faisant l'objet de la livraison, selon les cas.

Suppression de la tolérance doctrinale du répondant fiscal

Rappel du dispositif de tolérance antérieur

3

En application des dispositions du second alinéa de l'article 283, 1 du CGI, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la TVA en France est réalisée par un assujetti établi hors de France, l'acquéreur, le destinataire ou le preneur d'une telle opération, qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France, est tenu d'acquitter cette taxe.

Issu des dispositions de l'article 94 de la loi de finances rectificative pour 2005 et applicable à compter du 1er septembre 2006, ce mécanisme d'autoliquidation a été commenté par l'instruction administrative 3 A-9-06 du 23 juin 2006.

4

Le IV de cette instruction prévoyait une tolérance administrative à l'application du mécanisme d'autoliquidation en admettant que, sur accord écrit de l'opérateur non établi en France et de son client identifié à la TVA en France, la taxe légalement due par ce dernier soit déclarée et acquittée, au nom et pour le compte de celui-ci, sur la déclaration du vendeur ou du prestataire non établi.

5

Cette tolérance était subordonnée à la désignation, par le fournisseur non établi, d'un répondant, assujetti établi en France, qui devait se faire accréditer par le service des impôts dont il dépendait, et qui s'engageait sur un formulaire fourni par l'administration :

- à déposer la déclaration de TVA établie au nom du vendeur ;
-

à acquitter la TVA nette due après compensation opérée entre les montants de TVA dus par le vendeur en son nom propre, ceux acquittés par lui au nom et pour le compte de ses clients et les montants de TVA déductible afférents aux dépenses supportées par le vendeur pour les besoins des opérations ouvrant droit à déduction ;

- et à reverser s'il y a lieu les remboursements indus de crédit de TVA.

Dans le cadre de la mise en œuvre de cette tolérance, le vendeur, s'il ne disposait pas déjà d'un numéro d'identification à la TVA en France, devait procéder à cette identification auprès du service des impôts dont il dépendait et les factures qu'il délivrait devaient mentionner le nom du répondant ainsi que la taxe qu'il collectait au nom et pour le compte de son client.

Cet aménagement n'avait cependant pas pour objet de changer le redevable légal de la taxe.

Le client identifié à la TVA en France restait tenu d'acquitter la taxe dans la mesure où le répondant ne respectait pas ses obligations.

Portée de l'arrêt de la CJUE

6

Par son arrêt du 15 décembre 2011, le CJUE a considéré que la tolérance administrative prévue au titre IV de l'instruction administrative 3 A-9-06 contrevient aux obligations découlant de la directive TVA et, plus particulièrement, de ses articles 168, 171, 193, 194, 204 et 214.

La Cour a estimé que l'instruction est contraire à l'article 204 de la directive, lequel *interdit d'imposer la désignation d'un représentant fiscal à un assujetti établi dans un autre Etat membre* de l'Union européenne, dans la mesure où l'instruction subordonne la possibilité de déroger au régime d'autoliquidation issu de l'article 283, 1 du CGI à la désignation par l'assujetti non établi d'un répondant devant se faire accréditer par le service des impôts et s'engager à déclarer et à acquitter la TVA due par l'assujetti non établi (point 39 de l'arrêt).

En outre, l'*obligation* imposée par le point 16 de l'instruction 3 A-9-06 à l'assujetti non établi, pour bénéficier de la tolérance, *de s'identifier à la TVA en France* est *contraire* à l'article 214, 1-a de la *directive* TVA, selon lequel les Etats membres ne peuvent imposer à l'assujetti non établi, qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles la TVA est due uniquement par le preneur ou le destinataire, de s'identifier par un numéro individuel (point 42 de l'arrêt).

Enfin, le point 13 de l'instruction 3 A-9-06 n'est *pas conforme* aux articles 168 et 171 de la directive TVA en ce qu'il prévoit une *compensation entre la TVA déductible supportée par l'assujetti non établi* pour la réalisation de ses opérations *et celle collectée par lui au nom et pour le compte de ses clients*. Les dispositions de l'article 168 de la directive prévoient que la TVA déductible peut uniquement être imputée sur la TVA dont l'assujetti non établi est, le

cas échéant, lui-même redevable en France (points 45 et 46 de l'arrêt).

7

Par conséquent, le IV de l'instruction 3 A-9-06 du 23 juin 2006 est *supprimé*, ainsi que tous les développements et exemples qu'il contient faisant référence à cette *tolérance*. Cette suppression entre en vigueur à compter du *1er octobre 2012*.

Conséquences sur les accréditations en cours

8

Il résulte du point 13 de l'instruction 3 A-9-06 que la mise en œuvre de la tolérance du répondant est subordonnée à la désignation par le fournisseur ou le prestataire (ci-après le « vendeur ») non établi d'un répondant, assujetti établi en France accrédité par le service des impôts dont il dépend.

Les *accréditations* accordées aux répondants et *actuellement en vigueur* deviennent *caduques à compter du 1er octobre 2012*. Les répondants demeurent cependant compétents pour toutes les déclarations et paiements afférents aux *opérations dont l'exigibilité est intervenue antérieurement* à cette date et, si leur mandat le prévoit, la gestion du contentieux, notamment les remboursements de crédits de TVA, et du contrôle fiscal liés à ces opérations.

9

Concernant les *assujettis établis hors de l'Union européenne*, l'arrêt du 15 décembre 2011 de la CJUE ne remet pas en cause leur obligation de désigner un représentant établi en France qui s'engage à remplir les formalités et les obligations qui leur incombent, conformément aux dispositions de l'article 242-0 Z octies de l'annexe II au CGI. Dès lors, l'assujetti établi en France désigné comme répondant conserve sa qualité de représentant fiscal vis-à-vis des assujettis non établis dans l'Union européenne qui l'auraient désigné à cet effet.

En effet la *caducité* de son accréditation en tant que *répondant* est *sans incidence* sur son *accréditation en tant que représentant fiscal*.

10

En conséquence, le *vendeur étranger* qui avait désigné en France un répondant doit mettre fin à l'accréditation accordée à celui-ci au plus tard le 1er octobre 2012 et se rapprocher du *service des impôts dont il dépend* afin de faire procéder, *le cas échéant*, à la *radiation de son immatriculation*.

En l'occurrence, pour les opérateurs établis hors de l'Union européenne, il s'agit du service des impôts des entreprises (SIE) dont dépend leur représentant fiscal.

Pour les opérateurs établis dans l'Union européenne, en application de l'article 95, I de l'annexe III au CGI :

- pour ceux qui disposent en France d'un immeuble donné en location (ou de plusieurs immeubles relevant du périmètre de compétence du même SIE) et qui ne réalisent pas d'autres opérations pour lesquelles ils sont redevables de la taxe en France: il s'agit du SIE du lieu de situation de l'immeuble ;
- pour ceux qui disposent en France de plusieurs immeubles relevant de SIE différents et qui ne réalisent pas d'autres opérations pour lesquelles ils sont redevables de la taxe en France :
 - il s'agit du service des impôts des entreprises étrangères de la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG) ;
 - toutefois, lorsque les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, il s'agit du SIE du lieu de situation du bien générateur du chiffre d'affaires le plus élevé ;
- dans tous les autres cas : le service des impôts des entreprises étrangères de la DRESG.

Ndlr : La radiation pure et simple de l'immatriculation du vendeur étranger est susceptible de soulever des difficultés pour les opérations antérieures au 1er octobre 2012 qui nécessiteraient, après cette date, certaines rectifications (notamment opérations annulées, résiliées ou faisant l'objet d'un rabais, opérations impayées).

11

Dès la radiation de l'immatriculation et au plus tard le 1er octobre 2012, les *factures* relatives aux opérations concernées par le second alinéa de l'article 283, 1 du CGI que le vendeur étranger est amené à *délivrer à ses clients identifiés à la TVA en France* ne doivent désormais plus faire mention du nom du répondant mais faire apparaître distinctement que la TVA est due par le client et mentionner les dispositions de la directive TVA (art. 194) ou du CGI (art. 283, 1) justifiant que la taxe ne soit pas collectée par le fournisseur.

12

Les *loueurs en meublé non établis en France et non assujettis à la TVA* dans leur Etat d'établissement, dont la location soumise à la TVA fait l'objet d'une autoliquidation par le preneur assujetti identifié à la TVA en France, ne sont plus autorisés à recourir à la tolérance du répondant aux fins d'imputer la TVA supportée en France pour les besoins de leur activité de bailleur sur la taxe légalement due par leur locataire identifié à la TVA en France.

Ils ne peuvent pas non plus appliquer la procédure de remboursement de la TVA prévue aux

articles 242-0 M à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI, faute de posséder la qualité d'assujetti dans leur Etat d'établissement, mais peuvent néanmoins récupérer la taxe grevant leurs dépenses en déposant une demande de remboursement de crédit de TVA papier formulée sur un modèle fixé par l'administration (imprimé n°3562) comportant notamment les coordonnées du demandeur, celles des locaux concernés et la mention du montant demandé en remboursement. Seront jointes les copies des factures comportant les montants de TVA (exemple : acte d'acquisition du bien donné en location meublé, factures de travaux relatives à ce bien, etc.) pour lesquels le remboursement est demandé ainsi qu'un relevé d'identité bancaire, postal ou de caisse d'épargne. Cette demande doit être déposée auprès du SIE du lieu de situation de l'immeuble, ou, si l'application de cette règle conduit à une pluralité de lieux de dépôt, auprès du service de remboursement de la TVA (SR-TVA) de la DRESG à l'exception toutefois des personnes propriétaires d'immeubles loués meublés dont les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Ces derniers doivent déposer leur demande auprès du SIE du lieu de situation du bien générateur du chiffre d'affaires le plus élevé.

Un mandat doit être joint dans le cas où la demande de remboursement de crédit de TVA serait formulée par une autre personne que le loueur en meublés, lors de la première demande ou en cas de changement de mandataire (le mandat doit être exprès et établi ou enregistré antérieurement à la date de souscription de la demande). Ce mandat doit être impérativement produit sous forme d'un acte authentique dans les cas de remboursement au nom du représentant qualifié du loueur en meublés pour toute somme excédant 5 300 € ; en deçà, un acte sous seing privé est admis.

Modification du titulaire de l'obligation de souscrire la déclaration d'échange de biens pour des motifs uniquement statistiques

Rappel des situations antérieures d'obligation de souscription par le fournisseur non établi de la déclaration d'échanges de biens à des fins statistiques

13

Il résulte du point 22 de l'instruction 3 A-9-06 du 23 juin 2006 qu'un assujetti non établi qui procède à *des affectations de biens en France, assimilées à des acquisitions intracommunautaires*, qu'il livre ensuite à des assujettis identifiés à la TVA en France, n'a plus à souscrire de déclaration de chiffre d'affaires en France au titre de ces introductions, exonérées de TVA conformément aux dispositions de l'article 262 ter, II-3° du CGI, et des livraisons internes subséquentes, lesquelles doivent être autoliquidées par le preneur. En revanche, cet assujetti demeurerait tenu de souscrire une déclaration d'échange de biens (DEB) au titre de l'introduction des marchandises en France et devait, à cette fin, être identifié à la TVA en France (TVA-IV-1165).

Ndlr : Rappelons que l'article 262 ter, II-3° du CGI exonère de TVA les acquisitions intracommunautaires pour lesquelles l'acquéreur non établi en France bénéficierait du droit à

remboursement total.

14

Il résulte de même des dispositions du point 27 de l'instruction 3 A-9-06 qu'un assujetti établi hors de France qui *y introduit des matériels* transportés à partir d'un Etat membre de l'Union européenne *afin d'être montés ou installés en France* puis d'y être livrés à un client identifié à la TVA en France n'a pas à souscrire de déclaration de chiffre d'affaires, dès lors que l'introduction des biens n'est pas considérée comme une acquisition intracommunautaire taxable et que la taxe grevant la livraison interne subséquente doit être autoliquidée par le preneur. Il devait toutefois déposer une DEB afin de pouvoir y mentionner l'introduction des biens en France à des fins statistiques (TVA-III-10270 s.).

Ndlr : L'article 256 bis, II-2°-c du CGI prévoit en effet expressément que l'affectation en France de biens provenant d'un autre Etat membre destinés à faire l'objet d'une installation ou d'un montage n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire.

15

Un assujetti non établi en France qui réalise de telles opérations d'introductions de biens en France suivies de ventes internes à destination d'acquéreurs identifiés à la TVA en France devait donc conserver un numéro français d'identification à la TVA valide pour les besoins de la souscription de la DEB dont il était redevable.

Détermination du nouveau titulaire de l'obligation de souscrire la DEB

16

Dans les situations visées par les points 22 et 27 de l'instruction 3 A-9-06 (n° 13 s.), la DEB était souscrite aux seules fins statistiques visées par l'article 289 C, 1 du CGI, lequel renvoie au règlement (CE) 638/2004 du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004. Afin de simplifier les obligations pesant sur les assujettis non établis tout en assurant l'effectivité de l'alimentation de la base statistique, la personne tenue de souscrire la DEB afin d'y mentionner l'introduction des biens en France est désormais :

- dans le cas d'une *vente avec installation/montage* : l'acquéreur identifié à la TVA en France, qui a conclu le contrat de vente ayant pour effet la livraison des marchandises ;
- dans le cas d'une *introduction pour vente ultérieure* : l'assujetti qui réalise une acquisition Intracommunautaire (exonérée sur le fondement de l'article 262 ter, II-3° du CGI), nécessairement identifié à la TVA en France au titre de cette acquisition, ou l'assujetti qui prend livraison des biens ou qui est en possession des marchandises faisant l'objet de la livraison (par exemple en cas de stockage des biens en entrepôt, le responsable de l'entrepôt).

Ndlr : 1. En prévoyant désormais que la personne tenue de souscrire la DEB à l'introduction, en cas de *vente suivie d'une installation ou d'un montage*, est l'acquéreur identifié à la TVA et non plus l'assujetti établi hors de France, l'administration supprime l'obligation qui était faite au fournisseur établi hors de France de s'identifier à la TVA en France aux seules fins de souscrire la DEB. Cette obligation, on le rappelle, n'était fondée ni au regard du 1° de l'article 286 ter du CGI, lequel exclut expressément de l'identification l'assujetti qui effectue des opérations donnant lieu à autoliquidation de la taxe par le client, ni au regard du 3° de cet article qui vise l'assujetti effectuant en France des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ces opérations effectuées à l'étranger (dans l'hypothèse envisagée, l'introduction en France n'est, précisément, pas considérée comme une acquisition intracommunautaire : voir n° 14). Les nouvelles dispositions risquent cependant de poser quelques difficultés pratiques lorsque le client identifié à la TVA en France ne sera pas en mesure d'indiquer précisément la valeur des biens.

2. S'agissant du redevable de la DEB en cas d'introduction *pour vente ultérieure*, la simplification résultant de la présente instruction se traduit en pratique par un choix laissé à l'assujetti non établi :

- soit ce dernier, qui est de toute façon nécessairement identifié à la TVA en France pour les besoins de l'acquisition intracommunautaire des biens exonérée, choisit de souscrire lui-même sa DEB ;
- soit il délègue cette obligation à son client ou au gestionnaire du stock, étant précisé que le choix pour cette seconde possibilité n'ira pas sans poser quelques difficultés (formalisme d'un tel choix, communication de la valeur des biens introduits...).

© 2012 Editions Francis Lefebvre