

LES JUSTIFICATIFS FISCAUX A L'EXPORTATION

1) CONTEXTE

Les entreprises qui réalisent des exportations et vendent en exonération de TVA, se doivent de conserver les justificatifs prouvant la réalité de leurs exportations (cf. art 74 de l'annexe III du Code général des impôts (CGI)).

Le BOFIP (Bulletin officiel des finances publiques –Impôts) du 28/05/2013 vient clarifier les documents qui peuvent être présentés comme justificatifs. En effet, le décret 2010-233 du 5 mars 2010 relatif aux formalités requises en matière de preuve des exportations n'était pas assez clair quant à la possibilité de ne présenter qu'UNE preuve alternative. **L'assujetti-exportateur a désormais le choix entre preuve douanière et preuve alternative.**

2) OPERATIONS CONCERNEES

Sont concernées : les livraisons de biens à destination d'un lieu situé, soit dans un pays ou territoire tiers à l'UE, soit en France (ventes départ usine ou point sortie de l'UE...) 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.

L'exonération de la TVA est subordonnée :

- au respect d'obligations comptables (tenir une comptabilité ou à défaut, un registre détaillé des exportations) permettant le lien entre déclaration douanière export et documents d'accompagnement (facture notamment) ;
- à l'établissement d'une déclaration douanière sur modèle DAU* (*sauf spécificités*)
- et à la justification de la réalité de l'exportation hors UE (*tableau ci-après*).

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'UE ne le dispense pas d'accomplir auprès de l'administration des douanes toutes les formalités qui lui incombent en matière douanière à l'exportation → *Conserver la déclaration douanière en cas de contrôle douanier (même si non visée en sortie de l'UE). Elle sera également utile en cas de retour des marchandises (régime des retours justifiés).*

3) QUI PEUT ETRE EXPORTATEUR AU DEPART DE FRANCE ?

La nouvelle notion d'Exportateur édictée par le Règlement Délégué (RD) du Code des Douanes de l'Union (CDU) – JOUE L 343 du 29.12.2015, nous indique qui peut être porté en qualité d'exportateur en case 2 du DAU.

Rédactrice : Madeleine Nguyen-The ■ www.international-pratique.com ■ 17/06/2013 – fiche modifiée au 28/02/2018 ■ Cette synthèse ne se substitue pas aux textes réglementaires. En italique : commentaires de la rédactrice.

Nouvelle Définition de l'exportateur au regard de l'article 1. 19 a) du RD avec 3 critères :

- a) - *La personne établie sur le territoire douanier de l'Union,*
- *qui, au moment où la déclaration est acceptée, est titulaire du contrat conclu avec le destinataire dans un pays tiers,*
- *et est habilitée à décider de l'expédition des marchandises vers une destination située hors du territoire douanier de l'Union.*

[...]

- c) *Dans les autres cas, la personne établie sur le territoire douanier de l'Union qui est habilitée à décider de l'expédition des marchandises vers une destination située hors du territoire douanier de l'Union.*

Cette définition manque de clarté. La Commission européenne a été saisie par les organisations professionnelles et les opérateurs du commerce international. Les débats sont en cours pour une définition plus aisée à mettre en oeuvre.

En attendant, un consensus semble se dégager quant à l'interprétation de « *habilitée à décider de l'expédition hors du territoire douanier de l'Union* » : **il convient de maîtriser les formalités de douane Export et de s'assurer de la bonne sortie du territoire douanier de l'UE.**

La règle Incoterms® EXW est donc bel et bien à proscrire, puisqu'elle laisse à l'acheteur les formalités de douane Export et par voie de conséquence, le suivi de la sortie du territoire douanier de l'UE. Les exportateurs doivent *a minima* vendre sous la règle Incoterms® FCA afin de « garder la main » sur les formalités de douane Export et le représentant en douane si celles-ci sont sous-traitées.

Par ailleurs, si **une entité non française** (répondant aux 3 critères énoncés ci-dessus) tient à être portée en tant qu'exportateur sur le DAU au départ de France, une note aux opérateurs publiée par la DGDDI en date du 24 juillet 2017 confirme **que l'exportateur doit être « assujetti », donc « reconnu » par les instances fiscales françaises, via un n° d'identifiant TVA. Son n° de TVA doit désormais être repris en rubrique 44 du DAU, précédé du code 1005.**

Ainsi, si le vendeur français ne figure pas en tant qu'exportateur sur le DAU, il doit soumettre sa vente à la TVA française... ce qui n'est pas très commercial ni pratique si le client est étranger...

D'où notre recommandation de faire du FCA la règle Incoterms® minimum pour toute opération Export.

| I – Transport principal réalisé par le vendeur | <p style="text-align: center;">Sauf preuve contraire apportée par l'administration, l'assujetti exportateur justifie de l'exonération de TVA applicable à la livraison qu'il réalise en détenant à l'appui de sa comptabilité l'un des éléments qui suivent :</p> | | COMMENTAIRES |
|---|--|---|--|
| | Preuve douanière | ou Preuve alternative | |
| <p>1. Livraison directe réalisée par l'assujetti-exportateur porté en qualité d'exportateur sur la déclaration douanière.</p> <p>2. Livraison réalisée par un intermédiaire opaque agissant en son nom propre et pour le compte d'autrui, commissionnaire à l'achat ou à la vente qui achète et revend et désigné comme expéditeur des biens sur la déclaration d'exportation. Ex : négociant.</p> | <p>→ Certification électronique de la sortie du territoire de l'UE dans le cadre de la déclaration en douane d'exportation dématérialisée (copie/impression écran de cette attestation électronique ou exemplaire papier de cette déclaration en statut Sortie).</p> <p>→ L'exemplaire n°3 du DAU visé par le bureau des douanes du point de sortie de l'UE en cas d'utilisation de la procédure papier dite "procédure de secours" (procédure manuelle).</p> | <p>Tant que l'administration n'apporte pas la preuve contraire, la production de l'un des éléments de preuve alternatif énumérés ci-après suffit pour justifier la réalité de l'expédition du bien en dehors du territoire de l'UE, en lieu et place de la certification électronique du DAU ou de l'exemplaire papier de cette déclaration.</p> <p>a. La déclaration d'importation déposée dans le pays d'arrivée de la marchandise : pour les biens exportés au départ de France ou d'un autre Etat membre, authentifiée par l'administration des douanes du pays tiers de destination finale des biens ou une attestation de cette administration accompagnée d'une traduction officielle. Les éléments figurant sur cette déclaration doivent être en cohérence avec les éléments relatifs aux biens expédiés à l'exportation au départ de France ou de l'UE, notamment en ce qui concerne la nature des biens et leur quantité.</p> <p>b. Le document de transport des biens : tout titre de transport (<i>principal</i>) vers un pays n'appartenant pas à l'UE ou vers tout territoire d'exportation (ex. DOM), ou tout document afférent au chargement du moyen de transport qui quitte l'UE (<i>bill of lading* – LTA* – CMR* – FCR*</i>).</p> <p>!! Les titres de transport qui attestent seulement du transport des biens vers un lieu, un port ou un aéroport situé à l'intérieur de l'UE ne permettent pas de justifier de l'exportation.</p> | <p>▲ Les entreprises en procédure de dédouanement à domicile gérée en interne détiennent la liste des DAU qu'elles émettent et leur statut.</p> <p>▲ Les entreprises qui sous-traitent leurs DAU à des représentants en douane obtiennent de leur part une édition du DAU en détail (la copie écran de la certification électronique ne permettant généralement pas de faire le rapprochement avec la facture tel qu'exigé).</p> <p>▲ La preuve de sortie de l'UE sera donnée soit par le statut SORTIE du DAU, soit par une preuve alternative.</p> |
| <p>3. Opération réalisée par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui (intermédiaire transparent tel qu'un courtier), désigné comme expéditeur des biens sur la déclaration d'exportation (façonnier, emballleur, commissionnaire-exportateur tel qu'un GIE*, bureau d'achat d'une entreprise étrangère). Les assujettis exportateurs qui réalisent la livraison à l'exportation facturent HT mais ne figurent pas dans la rubrique Exportateur de la déclaration en douane.</p> | <p>→ Un exemplaire de la facture de l'assujetti-exportateur visée par le déclarant en douane et annotée des références permettant d'identifier la déclaration en douane correspondante.</p> <p>→ En cas d'absence de facture (<i>l'assujetti-exportateur n'émet pas la facture qui sera remise à destination</i>) : le bordereau d'expédition détaillant la marchandise exportée, annoté du numéro et de la date de déclaration correspondante.</p> | | <p>▲ De préférence : document de transport où l'assujetti-exportateur est désigné comme « shipper ou co-shipper » pour permettre le rapprochement entre facture, déclaration douanière et preuve alternative. Au minimum : les indications de « nature de marchandises+quantité » doivent concorder.</p> |
| <p>4. Livraisons communes de marchandises (plusieurs fabricants/façonniers intervenant pour une même exportation).</p> <p>5. Opérations de groupages.</p> | <p>→ Le DAU reprend en case 2 « expéditeurs multiples » et en case 2bis en annexe, tous les exportateurs. Chaque assujetti-exportateur peut récupérer et présenter un exemplaire de ce DAU (<i>si le niveau de confidentialité le permet</i>).</p> <p>→ Un exemplaire de la facture Export visée par le représentant en douane, annotée des références permettant d'identifier la déclaration en douane d'exportation concernée.</p> | | |

Rédactrice : Madeleine Nguyen-The ■ www.international-pratique.com ■ 17/06/2013 fiche modifiée au 28/02/2018 ■ Cette synthèse ne se substitue pas aux textes réglementaires. En italique : commentaires de la rédactrice.

| | | | |
|---|--|---|--|
| <p>6. Déclaration effectuée par une société de fret express</p> | <p>→ DAU en droit commun visé en sortie → ou justificatif simplifié autorisé par l'administration des douanes faisant 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'UE, les références du bureau de douane d'exportation et la date d'enregistrement de cette déclaration par les service des douanes + signature manuelle ou électronique du responsable (si déposée auprès du service des douanes).</p> | <p>c. Le document douanier de surveillance pour les biens soumis à des contrôles particuliers (matériel de guerre, armes, munitions, médicaments, <i>faune et flore protégées</i> notamment) : tout document douanier enregistré par le service des douanes compétent et utilisé pour la surveillance de l'acheminement des biens vers leur destination finale hors de l'UE (<i>licence Biens à double usage, certificat CITES...</i>)</p> <p>d. Le document d'accompagnement des produits soumis à accises : les documents d'accompagnement mentionnés à l'article 302 M ter du CGI, émis sur support papier ou transmis par voie électronique dans le cadre du système informatique de suivi des mouvements de produits soumis à accises (téléprocédure Gamm@) visé par le bureau des douanes du point de sortie de l'UE ou tout autre élément de preuve alternatif accepté par la DGDDI chargée de la surveillance des mouvements de ces produits.</p> | <p>▲ Les sociétés de transport Express sont en passe d'utiliser la nouvelle téléprocédure DELTA X : émission de DAU à chaque exportation en lieu et place de leurs justificatifs simplifiés.</p> |
| <p>7. Envois inférieurs au seuil statistique : 1000 €/1000 kg</p> | <p>→ Mesure facultative qui remplace le DAU : une facture commerciale en triple exemplaire, 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.</p> | | |

*ECS (Export Control System)

*DAU (document administratif unique), support de la déclaration douanière

**Bill of Lading* ou connaissance maritime - LTA (lettre de transport aérien ou *airwaybill*) – CMR (lettre de voiture internationale) – FCR (*forwarder's certificate of receipt* ou attestation de prise en charge avec engagement de charger sur un navire)

*GIE (groupement d'intérêt économique)

Rédactrice : Madeleine Nguyen-The ■ www.international-pratique.com ■ 17/06/2013 fiche modifiée au 28/02/2018 ■ Cette synthèse ne se substitue pas aux textes réglementaires. En italique : commentaires de la rédactrice.

| II – Transport principal réalisé par l'acheteur | Sauf preuve contraire apportée par l'administration, l'assujetti exportateur justifie de l'exonération de TVA applicable à la livraison qu'il réalise en détenant à l'appui de sa comptabilité <u>l'un des éléments qui suivent</u> : | | COMMENTAIRES |
|--|---|---|---|
| | Preuve douanière | ou | Preuve alternative |
| <p>8. Exportations hors de l'UE réalisées par l'acheteur qui n'est pas établi en France ou pour son compte : l'acheteur prend livraison des biens en France et en assure le transport par ses soins ou par l'intermédiaire d'un transporteur. Incoterms EXW/FCA/FAS/FOB : l'assujetti-exportateur n'est pas maître des opérations de logistique et de transport (<i>principal</i>).</p> <p>Pour vendre HT, l'assujetti français reste exportateur des biens et la déclaration en douane devra mentionner le vendeur français comme exportateur.</p> | <ul style="list-style-type: none"> → Certification électronique de la sortie du territoire de l'UE dans le cadre de la déclaration en douane d'exportation dématérialisée (copie/impression écran de cette attestation électronique ou exemplaire papier de cette déclaration en statut Sortie). → L'exemplaire n°3 du DAU visé par le bureau des douanes du point de sortie de l'UE en cas d'utilisation de la procédure papier dite "procédure de secours" (procédure manuelle). | <p>Tant que l'administration n'apporte pas la preuve contraire, la production de l'un des éléments de preuve alternatif énumérés ci-après suffit pour justifier la réalité de l'expédition du bien en dehors du territoire de l'UE, en lieu et place de la certification électronique du DAU ou de l'exemplaire papier de cette déclaration.</p> <ul style="list-style-type: none"> a. La déclaration d'importation déposée dans le pays d'arrivée de la marchandise : voir tableau précédent. b. Le document de transport des biens : voir tableau précédent. c. Le document douanier de surveillance pour les biens soumis à des contrôles particuliers : voir tableau précédent. d. Le document d'accompagnement des produits soumis à accises : voir tableau précédent. <p style="text-align: center;">OU BIEN ↓</p> <ul style="list-style-type: none"> e. Déclaration du transporteur ou du transitaire ayant pris en charge les biens et certifiant que ceux-ci ont bien été expédiés ou transportés hors de l'UE ainsi que la preuve du paiement des biens par le client établi dans un territoire tiers à l'UE. | <ul style="list-style-type: none"> ▲ !! En fonction de la relation avec le client et son prestataire de transport, il peut s'avérer difficile de récupérer la preuve de la remise des marchandises au transporteur principal... ▲ Proscrire l'EXW qui ne permet pas au vendeur « d'avoir la main sur la déclaration douanière export » (éléments déclarés au nom du vendeur ? preuve que les formalités export ont bien été faites ? exemplaire du DAU à présenter en cas de recours ultérieur au régime des retours ?)... ▲ Lui préférer le FCA « usine ». Voir en introduction la nouvelle définition de l'Exportateur édictée par le CDU. <p>Conseil : si le client insiste pour effectuer les formalités de douane export, insérer une clause dans l'offre/CGV/Contrat, engageant le client à restituer au vendeur une preuve de sortie UE... en consignat éventuellement le montant de la TVA. En cas de risque fort de non exportation, vendre TTC.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▲ Si le client est défaillant, l'attestation de transport ne pourra pas être associée à la preuve du paiement. |

Non traités dans le cadre de cette synthèse. Voir extrait du BOFIP du 28/05/2013 référencé en en-tête.

Envois postaux ■ Outillage pour la fabrication de produits exportés ■ Livraisons en France de véhicules automobiles ■ Expéditions aux secteurs postaux militaires ■ 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'UE ■ Les plis simplement affranchis ■ Livraisons à des touristes.

Non traités dans le cadre de cette synthèse : les autres preuves acceptées par la Douane en vue de régulariser le statut Sortie des DAU. Il s'agit notamment des attestations et/ou factures de transporteurs ainsi que des justificatifs de prise en charge des marchandises par le système informatique portuaire ou aéroportuaire (Cargo Community System).

Rédactrice : Madeleine Nguyen-The ■ www.international-pratique.com ■ 17/06/2013 fiche modifiée au 28/02/2018
 ■ Cette synthèse ne se substitue pas aux textes réglementaires. En italique : commentaires de la rédactrice.

4) DOCUMENT DE REFERENCE

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFIP) du 28/05/2013

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES (DGFiP) - Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10-20130528

Mis à jour le 18 novembre 2013

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2266-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10-20131118>

Merci à Madeleine Nguyen-The – Cabinet International Pratique – d’avoir rédigé cette note de synthèse et de nous avoir autorisés à la diffuser.

Pour de plus amples informations, merci de contacter exclusivement la CCI dont vous dépendez.

5) VOS CONTACTS RÈGLEMENTATION À GREX

| | | |
|------------------|----------------|--|
| Amandine Bastien | 04 76 28 28 46 | amandine.bastien@grex.fr |
| Carole Gros-Jean | 04 76 28 28 38 | carole.gros-jean@grex.fr |
| Claire Quesada | 04 76 28 28 45 | claire.quesada@grex.fr |

Fiche réalisée avec le concours de :



Les auteurs s’efforcent de diffuser des informations exactes et à jour et corrigeront, dans la mesure du possible, les erreurs qui leur seront signalées.

Toutefois, ils ne peuvent en aucun cas être tenus responsables de l’utilisation et de l’interprétation de l’information contenue dans cette fiche technique qui ne vise pas à délivrer des conseils personnalisés ou liés à des cas particuliers.