

DROIT FISCAL

TVA. Procédure d'achats en franchise (art. 275 du CGI)

Cabinet Ratheaux
société d'avocats



Dans deux instructions en date du 6 août 2004, l'Administration fiscale a :

- d'une part, modifié les formalités d'obtention et de gestion des contingents d'achats en franchise de TVA,
- d'autre part, commenté le régime des pénalités applicables en cas de défaut de déclaration, par un assujetti exportateur, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dont il est redevable lorsque ne sont pas respectées les conditions d'application de la procédure d'achats en franchise de taxe.

I - Rappel du dispositif d'achats en franchise

L'article 275 du Code général des impôts autorise les assujettis exportateurs à recevoir en franchise de TVA les biens, ou les services qui portent sur ces biens, qu'ils destinent à l'exportation (procédure dite d'achats en franchise).

Pour bénéficier de ces dispositions, les intéressés doivent, selon le cas, adresser à leurs fournisseurs, remettre au service des douanes ou conserver, une attestation, visée par le service des impôts dont ils relèvent, certifiant que les biens sont destinés à faire l'objet, en l'état ou après transformation, d'une livraison mentionnée au premier alinéa ou que les prestations de services sont afférentes à ces biens.

Cette attestation doit, en outre, comporter l'engagement d'acquitter la TVA au cas où les biens ou les services ne recevraient pas la destination qui a motivé la franchise.

Lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de la franchise ne sont pas remplies, l'article 284-I du Code général des impôts précise que toute personne qui a

été autorisée à recevoir les biens ou services en franchise est alors tenue au paiement de l'impôt.

II - Formalités d'obtention et de gestion des contingents d'achats en franchise de TVA

Dans son instruction du 6 août 2004 (3 A-2-04), l'Administration fiscale tire les conséquences de deux décisions récentes qui limitent les obligations auxquelles les assujettis sont soumis en matière d'achats en franchise en ce qui concerne :

- l'obligation de chiffrage des attestations,
- l'état récapitulatif annuel des achats en franchises.

A. Obligation de chiffrage des attestations

Jusqu'à présent, la doctrine administrative prévoyait que les attestations d'achats en franchise, remises par les assujettis à leurs fournisseurs, devaient être chiffrées. Dans son instruction précitée, l'Administration fiscale modifie sa doctrine.

Désormais, les assujettis dispensés du visa de leurs attestations d'achats en franchise et de leurs avis d'importation « A12 » ne sont plus tenus de chiffrer les attestations d'achats en franchise qu'ils remettent à leurs fournisseurs.

Néanmoins, les attestations devront comporter les mentions obligatoires prévues au I de l'article 275 du Code général des impôts (certification de la destination des biens et engagement d'acquitter la TVA) et faire mention, au lieu et place du visa, de la référence à la décision administrative accordant la dispense.

En revanche, pour les entreprises nouvelles ou nouvellement exportatrices, ainsi que pour les assujettis qui auraient manqué à leurs

obligations fiscales ou douanières et qui ne bénéficient plus de la dispense de visa, les attestations qu'ils délivrent doivent, en plus des mentions obligatoires prévues par les dispositions de l'article 275 du Code général des impôts, continuer à être chiffrées dans les conditions prévues par la doctrine administrative afin de permettre au service des impôts qui a octroyé le contingent d'achats en franchise de vérifier que les attestations qu'il vise correspondent au montant qu'il a accordé.

L'Administration fiscale précise que le caractère erroné du montant indiqué sur les attestations visées ne peut à lui seul fonder un rappel de TVA. Mais la discordance entre le montant du contingent accordé et celui des achats en franchise réalisés résultant des justificatifs correspondants peut être retenue pour fonder un tel rappel.

B. Etat récapitulatif annuel des achats en franchise

Par ailleurs, l'instruction du 6 août 2004 supprime, pour les assujettis qui ont bénéficié d'une dispense de visa, l'obligation de déposer auprès du service des impôts dont ils dépendent, avant le 20 janvier de l'année, le relevé d'achats en franchise de l'année précédente.

NB : Il est rappelé que les assujettis doivent porter dans leur déclara-

tion mensuel CA3, à la ligne 07 (« Achats en franchise »), le montant total des achats en franchise qu'ils ont réalisés au titre du mois.

III - Régime des pénalités applicables en cas de défaut de déclaration de la TVA par un assujetti exportateur

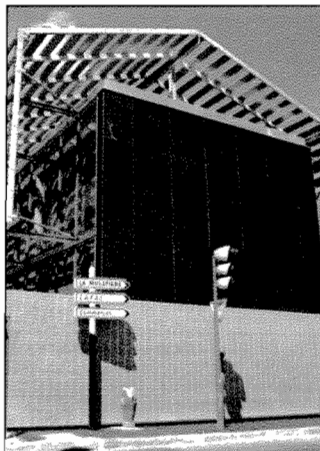
Comme indiqué au § I. ci-dessus, lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de la franchise ne sont pas remplies, l'article 284-I du Code général des impôts précise que toute personne qui a été autorisée à recevoir les biens ou services en franchise est alors tenue au paiement de l'impôt.

Dans cette hypothèse, dès lors qu'il s'agit d'une taxe ayant grevé des dépenses qu'il a supportées pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction en application des dispositions de l'article 271, l'assujetti est autorisé à en opérer la déduction dans les conditions du droit commun.

Dans son instruction du 6 août 2004 (3 D-5-04), l'Administration fiscale précise que les droits rappelés en application des articles 275 et 284-I du Code général des impôts sont passibles, dans tous les cas où la taxe ainsi rappelée est déductible par le redevable, de l'amende fiscale de 5 % prévue par l'article 1788 septies du Code général des impôts.

Par ailleurs, elle rappelle que cette taxe déductible afférente à l'opération qui n'a pas été déclarée peut être imputée, à son initiative, sur la taxe rappelée dans le cadre de la procédure de redressements.

Ce nouveau régime des pénalités s'applique aux opérations d'acquisitions de biens ou de services pour lesquelles les conditions d'application de la franchise prévues par les dispositions de l'article 275 ne sont pas remplies à la date de la publication de la présente instruction soit le 6 août 2004.



Laboratoire des douanes