
IMPACTS DE LA CRISE SANITAIRE DU COVID-19 SUR LA DIRECTIVE TVA DITE « QUICK FIXES »

Par Renaud ROQUEBERT & Clémence BAUCHE

27 avril 2020

Les entreprises se concentrent aujourd'hui sur la mise en œuvre des mesures fiscales exceptionnelles prises par le Gouvernement afin de gérer au mieux leur trésorerie. Il ne faut cependant pas perdre de vue que la crise du Covid-19 peut avoir des conséquences importantes au regard de certaines règles fiscales existantes.

Ainsi, à rebours des annonces du Gouvernement focalisées sur des problématiques de fiscalité directe, notre attention a été retenue sur les conséquences que pourrait avoir la crise sanitaire actuelle sur l'application des règles de TVA dites « Quick Fixes »¹ applicables depuis le 1er janvier 2020.

A titre de rappel, les règles « Quick Fixes » s'articulent autour de trois points : (i) le régime des stocks sous contrat de dépôt, (ii) l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens ainsi que les règles de preuve du transport y afférentes et (iii) les opérations en chaîne.

I – L'impact de la crise du Covid-19 sur le régime des stocks sous contrat de dépôt

Parmi l'ensemble des règles Quick Fixes, il semble que le régime des stocks sous contrat de dépôt est le plus impacté par la crise sanitaire.

1 – A titre de rappel, ce nouveau régime prévoit que lorsqu'un bien est expédié / transporté par un assujetti A vers un autre Etat membre afin que ces biens y soient livrés ultérieurement à un autre assujetti B dans un délai de 12 mois suivant leur arrivée dans cet Etat membre, le transfert des biens stockés à B est assimilé à une livraison intracommunautaire exonérée

¹ Directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles dans le système de taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres.



Contribution d'experts

Avril 2020

PARIS · LYON · SAN FRANCISCO

réalisée par A (dans l'Etat d'expédition) et à une acquisition intracommunautaire taxable réalisée par B (dans l'Etat d'arrivée).

Pour ce faire, les conditions suivantes doivent être respectées :

- Le fournisseur et l'acquéreur ont la qualité d'assujetti,
- Le fournisseur n'est pas établi ou ne dispose pas d'un établissement stable dans l'Etat membre d'arrivés des biens,
- Les biens sont effectivement expédiés / transportés vers cet Etat membre afin d'y être livré à un stade ultérieur à l'acquéreur destinataire des biens,
- Cet acquéreur doit être identifié à la TVA dans l'Etat membre de destination des biens,
- Son identité et son numéro d'identification à la TVA doivent être connus du fournisseur au moment de l'expédition / transport des biens,
- Le fournisseur doit déposer un état récapitulatif (i.e. Déclaration d'Échange des Biens) mentionnant le numéro de TVA de l'acquéreur,
- Il n'est pas possible que les biens fassent l'objet d'importations ou d'exportations, seules sont concernées les livraisons intracommunautaires.

A défaut du respect de ces conditions, l'opération sera soumise à TVA en deux temps :

- Lors de l'expédition par A vers l'Etat membre de B : constatation d'une livraison intracommunautaire exonérée par A et d'une acquisition intracommunautaire taxable par A dans l'État membre de B (emportant en règle générale la nécessité pour l'assujetti A de s'immatriculer à la TVA dans cet État) ;
- Lors du transfert des biens stockés : constatation d'une vente locale taxable dans l'Etat membre d'arrivée des biens réalisée par l'assujetti A.

Dans le contexte de la crise du Covid-19, le **risque de non-respect de ces nouvelles conditions pourrait être observé dans deux cas principaux** :

- **La résiliation des contrats** : c'est aujourd'hui monnaie courante, malheureusement. En pratique, dans le cas où le contrat de dépôt conclu entre les assujettis A et B viendrait à être résilié, il faudrait, pour que le nouveau régime de taxation des stocks sous contrat de dépôt continue à s'appliquer, qu'avant la résiliation du contrat, A ait déjà identifié le nouvel acquéreur des stocks dans le pays de B, dans le délai de 12 mois après l'arrivée des biens. En pratique, compte tenu de la situation actuelle, cela paraît quasiment impossible.
- **Durée de stockage dépassée** : par ailleurs, du fait du ralentissement, voire de l'arrêt des flux de transport de marchandises, **il se peut que les biens stockés le soient pour une durée plus longue que celle prévue de 12 mois**. Or, le nouveau régime prévoit expressément que les biens stockés doivent faire l'objet d'un transfert dans un délai maximum de 12 mois à compter de leur entrée sur l'Etat membre d'arrivée des biens.

LIGHTHOUSE LHLF - AVOCATS

4 rue Saint Florentin - 75001 Paris

T. + 33 (0)1 76 70 46 16

34 Quai Charles de Gaulle - 69006 Lyon

T. + 33 (0)9 72 44 38 94

www.lh-lf.com



Contribution d'experts

Avril 2020

PARIS · LYON · SAN FRANCISCO

Dans ces deux cas, **les conditions du nouveau régime pourraient ne plus être remplies...** de sorte que le transfert ultérieur des stocks serait **soumis à la TVA localement** dans l'Etat membre d'arrivée des biens. Cela emporterait vraisemblablement, également obligation pour l'assujetti A de s'immatriculer à la TVA dans cet Etat.

2 – En outre, pour que ce régime de simplification puisse s'appliquer, deux obligations de nature déclarative doivent être remplies.

En effet, le fournisseur doit tenir (i) un **état récapitulatif** des biens stockés dans l'Etat membre considéré comprenant une description de ces derniers et le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur de ces stocks (plus connu sous le nom de **Déclaration d'Échange de Biens (DEB)**) ainsi (ii) qu'un **registre** qui permet aux autorités fiscales de vérifier l'application correcte du régime des ventes de stocks.

Ces nouvelles mesures étant d'application récentes, la mise en œuvre pratique de l'ensemble de ces obligations déclaratives posaient déjà question avant la période actuelle. A ce titre, les notes explicatives² publiées par les autorités européennes indiquent simplement que différentes **formes de registres pourraient être acceptées, notamment électroniques**. En l'absence de communication sur ce point par l'administration fiscale française, il est à espérer qu'un tel format soit accepté. A défaut, la tenue d'un registre dactylographié en période de confinement compliquerait la tâche, déjà assez lourde, des contribuables.

En tout état de cause, le respect de ces obligations déclaratives est sans nul doute plus compliqué à honorer, notamment en raison du bouleversement des méthodes d'organisation de travail. Toutefois, la Directive Quick Fixes (Directive UE 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018), tout comme les notes explicatives publiées en décembre 2019, ne **prévoient pas de régime dérogatoire concernant ces obligations en réponse à la pandémie actuelle**.

Il convient donc d'être particulièrement vigilant, dès maintenant, et en sortie de crise, sur le respect des conditions susvisées, et surtout de mettre en place une organisation de suivi rigoureux de ces opérations ainsi qu'être prêt à régulariser toutes les opérations qui ne seraient pas strictement conformes.

² Notes explicatives relatives aux modifications du système de TVA de l'Union européenne en ce qui concerne le régime des stocks sous contrat de dépôt, les opérations en chaîne et l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens publiées en décembre 2019.



Contribution d'experts

Avril 2020

PARIS · LYON · SAN FRANCISCO

II – L'impact de la crise du Covid-19 sur le nouveau régime de l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens

Dans un souci de contrôle des échanges intracommunautaires de biens, l'Union Européenne a renforcé les conditions d'exonération des livraisons intracommunautaires (« LIC ») en mettant à la charge des contribuables des obligations déclaratives et de preuves importantes.

1 – En particulier, pour être exonérée, l'acquéreur du bien doit **communiquer son numéro d'identification à la TVA au fournisseur et ce dernier doit vérifier la validité du numéro en question.**

Même si les nouveaux systèmes de travail mis en place en réponse au confinement (e.g. mesure de chômage partiel ou de télétravail) viennent, sans aucun doute, perturber les organisations logistiques des entreprises, il reste et restera crucial de vérifier, dès que possible, la validité des numéros d'identification fournis par les acquéreurs. Pour ce faire, un fichier de suivi global des différents échanges de biens réalisés pendant la période actuelle devrait être tenu afin de suivre, au jour le jour, l'état de vérification de ces numéros (rétroactives si cela n'a pas été fait pendant la crise).

2 – L'exonération de TVA de la LIC est aussi **subordonnée au fait que les biens aient effectivement été expédiés ou transportés d'un Etat membre vers un autre Etat membre.** Pour s'en assurer, la Directive Quick Fixes présume que cette expédition a été réalisée lorsque **certaines preuves de ce transport ont été communiquées** par le fournisseur ou l'acquéreur selon que l'un ou l'autre a pris en charge le transport.

A titre d'exemple, le vendeur doit apporter comme preuve du transport une **lettre de voiture, ou des documents officiels délivrés par une autorité publique.** Par ailleurs, lorsque l'acquéreur réalise le transport, ce dernier doit fournir, par exemple, une **déclaration écrite au fournisseur** attestant que les biens ont été transportés par lui au plus tard le 10^e jour du mois suivant celui de la livraison.

Nombreuses sont les entreprises et usines qui ont fermé pendant la période de confinement. Ainsi, il est **peu envisageable que de telles preuves puissent être délivrées rapidement** compte tenu des délais assez courts qui y sont assortis. Encore une fois, il convient de mettre en place un suivi précis et rigoureux des opérations qui continuent pendant cette période, et à celles qui auront lieu à la reprise 'normale' des activités, afin de pouvoir réunir les preuves adéquates aussi rapidement que possible.

III – L'impact de la crise du Covid-19 sur le régime des ventes en chaînes

Ce régime, qui attribue le transport à une des livraisons de biens successives entre différents opérateurs, semble être celui qui pourrait être le moins impacté par la crise sanitaire.

LIGHTHOUSE LHLF - AVOCATS

4 rue Saint Florentin - 75001 Paris

T. + 33 (0)1 76 70 46 16

34 Quai Charles de Gaulle - 69006 Lyon

T. + 33 (0)9 72 44 38 94

www.lh-lf.com



Contribution d'experts

Avril 2020

PARIS · LYON · SAN FRANCISCO

Toutefois, les **mêmes difficultés de preuve du transport** par les opérateurs et de **communication de leurs numéros d'identification à la TVA** peuvent se produire. En outre, les **mêmes problématiques de révision, voire la résiliation des contrats de transport** impacteront nécessairement l'identification de la livraison à laquelle sera imputée le transport et donc l'exonération de TVA.

Conclusion

Ainsi, et même si d'autres problématiques doivent être réglées dans l'urgence, il est primordial, selon nous, de **documenter autant que possible et dès que faire se peut, les changements contractuels au sein de la supply chain** (voir à ce sujet notre article dédié sur cette question en relation avec les politiques prix de transfert), ainsi que de **suivre avec attention la réception des éléments de preuve des transports, et l'obtention des numéros d'identification de TVA des partenaires commerciaux**.

A défaut, en cas de contrôle, les conséquences financières pourraient être importantes (immatriculation à la TVA dans les États membres concernés, redressement de la TVA et application des pénalités y afférentes).

A ce stade, **aucune communication n'a été faite sur l'impact de la crise Covid-19 sur les règles « Quick Fixes »** tant par l'Union Européenne que par l'administration fiscale française. Dans ce contexte, et afin d'éviter toute mauvaise surprise en sortie de crise, nous vous recommandons de **rester vigilants sur les conditions d'application de ces règles, et de mettre en place dès maintenant et pendant la période de reprise des activités, un suivi des opérations plus rigoureux que d'ordinaire**.

Toutefois, il n'est pas s'en espérer que des mesures d'assouplissement soient prises. A ce titre, nous continuons à analyser, pour vous, les annonces européenne et française au quotidien.



Renaud ROQUEBERT

Associé gérant

renaud.roquebert@lh-lf.com

+33 (0)1 76 70 46 16

+33 (0)6 79 65 96 10



Clémence BAUCHÉ

Collaboratrice

clemence.bauche@lh-lf.com

+33 (0)1 89 33 93 35

+33 (0)7 70 26 79 75

LIGHTHOUSE LHLF - AVOCATS

4 rue Saint Florentin - 75001 Paris

T. + 33 (0)1 76 70 46 16

34 Quai Charles de Gaulle - 69006 Lyon

T. + 33 (0)9 72 44 38 94

www.lh-lf.com



Contribution d'experts

Avril 2020

PARIS · LYON · SAN FRANCISCO

Lighthouse LHLF - Avocats

Nos domaines d'expertise sont la fiscalité et le droit douanier.

Nous jouissons d'une très longue expérience en matière de fiscalité directe (i.e. impôt sur les sociétés) nationale et internationale (i.e. conventions fiscales, retenue à la source, prix de transfert, etc.), mais aussi en fiscalité indirecte (i.e. TVA et taxes indirectes), et en matière de droit douanier. Enfin, nous avons aussi développé une expertise dans le domaine des accises (produits énergétiques, etc.) et de la fiscalité environnementale (TGAP).

Dans toutes ces matières nous réunissons des compétences aussi bien en conseil qu'en contentieux (assistance à contrôle notamment, mais aussi contentieux judiciaire ou administratif). Nous traitons également les questions juridiques liées aux opérations fiscales ou douanières, nationales ou internationales, de nos clients.

Nous offrons un contenu fiscal et douanier de la plus haute qualité, en tenant compte avant tout des exigences opérationnelles de nos clients.

L'équipe LHLF allie une haute technicité et la plus grande capacité d'adaptation pour faire face aux situations exceptionnelles et à des défis toujours inédits.

La présente publication a été préparée à titre d'orientation générale sur des questions d'intérêt général uniquement, et ne constitue pas un avis professionnel. Vous ne devez pas agir sur la base des informations contenues dans cette publication sans avoir obtenu un avis professionnel spécifique.

Aucune déclaration ni garantie (expresse ou implicite) n'est donnée quant à l'exactitude ou à l'exhaustivité des informations contenues dans cette publication et, dans la mesure où la loi le permet, LightHouse LHLF, ses membres, employés et agents n'acceptent ni n'assument aucune responsabilité, obligation ou devoir de diligence pour les conséquences de votre action ou de celle de toute autre personne agissant ou s'abstenant d'agir sur la base des informations contenues dans cette publication ou pour toute décision fondée sur celles-ci.

LIGHTHOUSE LHLF - AVOCATS

4 rue Saint Florentin - 75001 Paris

T. + 33 (0)1 76 70 46 16

34 Quai Charles de Gaulle - 69006 Lyon

T. + 33 (0)9 72 44 38 94

www.lh-lf.com