

TVA : imputation du transport dans les transactions en chaîne au sein de l'UE

En cas de livraisons successives des mêmes biens (ventes ABC) entre plusieurs assujettis établis dans différents Etats membres de l'UE, l'unique transport intracommunautaire des biens à destination du dernier acquéreur ne peut être imputé qu'à une seule des livraisons (CJUE, 6/04/2006, C-245/04, EMAG). Récemment, la CJUE a apporté des précisions sur la manière dont l'imputation du transport doit être faite (CJUE, 16/12/2010, C-430/09, Euro Tyre). Par ces arrêts, la CJUE confirme la doctrine administrative belge établie par la circulaire 13/1993, remplacée par la circulaire 38/2006.

Dans le cadre des ventes ABC, le traitement TVA applicable à chaque livraison nécessite de déterminer la relation juridique dans laquelle s'effectue le transport. L'autre relation est nécessairement une relation sans transport. A cet égard, trois hypothèses peuvent se présenter.

Première hypothèse : le transport est effectué par A ou pour son compte

Dans ce cas, le transport doit être imputé à la relation A-B. Ainsi, dans l'Etat membre 1 (Etat de départ des biens), A effectue une livraison intracommunautaire exonérée de TVA (article 138 de la Directive 2006/112/CE ou article 39bis du Code TVA belge). B réalise dans l'Etat membre 3 (Etat d'arrivée des biens) une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA. La relation B-C s'analyse comme une livraison de biens locale (sans transport) soumise à la TVA dans l'Etat membre 3.

Seconde hypothèse : le transport est effectué par C ou pour son compte

Le transport doit alors être imputé à la relation B-C. L'opération effectuée par A s'analyse comme une livraison de biens locale (sans transport) soumise à la TVA dans l'Etat membre 1. Dans la relation B-C, B réalise une livraison intracommunautaire exonérée de TVA dans l'Etat membre 1. C effectue une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA dans l'Etat membre 3.

Troisième hypothèse : le transport est effectué par B ou pour son compte

B ayant établi un lien contractuel avec A et C, le transport peut être rattaché soit à la relation A-B, soit à la relation B-C. Selon l'arrêt *Euro Tyre* de la CJUE, l'imputation du transport nécessite alors de « *procéder à une appréciation globale de toutes les circonstances particulières permettant de déterminer quelle livraison remplit l'ensemble des conditions particulières afférentes à une livraison intracommunautaire* ».

En d'autres termes, l'examen des contrats et des conditions générales de vente devrait permettre de déterminer dans quelle relation le transport est effectué.

Signalons enfin qu'un régime simplifié a été mis en place dans toute l'UE afin d'éviter à l'intermédiaire B de devoir s'identifier à la TVA dans l'Etat d'arrivée des biens. Ce régime simplifié ne trouve toutefois à s'appliquer que pour autant que le transport soit imputé à la relation A-B. Nous reviendrons sur ce sujet dans une prochaine édition.

Cas pratique

Dans une vente en chaîne ABC, les deux livraisons de biens s'effectuent sous l'incoterm « Ex works ». Ainsi, C (assujetti italien) transporte les biens depuis l'entrepôt de A en Belgique vers ses propres entrepôts en Italie. Effectué par C, le transport intracommunautaire se voit imputé à la relation B-C. La chaîne de transactions doit suivre le régime TVA développé au point 2 ci-dessus : A devra appliquer de la TVA belge sur sa facture tandis que B effectuera, à partir de la Belgique, une livraison intracommunautaire exonérée.

La question de l'imputation du transport dans les ventes en chaîne est très importante car elle détermine le traitement TVA de chaque transaction. Lorsque c'est l'intermédiaire B qui effectue le transport, seul un examen des accords contractuels permettra de déterminer la transaction dans laquelle le transport s'impute.