

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-5-05

N° 109 du 23 JUIN 2005

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA). TERRITORIALITÉ. LIEU D'IMPOSITION DES LIVRAISONS DE GAZ NATUREL ET D'ÉLECTRICITÉ AINSI QUE DES PRESTATIONS D'ACCÈS, D'ACHEMINEMENT PAR LES RÉSEAUX ET TOUS SERVICES DIRECTEMENT LIÉS.

(C.G.I., art. 256, 256 bis, 258, 259 B, 275, 283, 287, 289 et 291)

NOR : BUD 05 30012 J

Bureau D 2

P R E S E N T A T I O N

La directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003 a modifié les règles de territorialité applicables à la fourniture de gaz naturel et d'électricité ainsi qu'aux services d'accès aux réseaux de transport et de distribution, aux services d'acheminement et à tous les autres services qui leur sont directement liés.

Les nouvelles dispositions, applicables à compter du 1^{er} janvier 2005, ont été transposées à l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2004 (n° 2004-1485 du 30 décembre 2004). La présente instruction a pour objet de commenter les nouvelles règles de territorialité et les règles relatives à la détermination du redevable de la TVA.

Le lieu d'imposition des livraisons de gaz naturel et d'électricité est désormais situé, selon le cas, au lieu de la consommation ou au lieu d'établissement de l'acquéreur.

Le lieu d'imposition des services d'accès aux réseaux de transport et de distribution de gaz naturel ou d'électricité ainsi que des prestations d'acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui leur sont directement liés est désormais celui prévu à l'article 259 B du code général des impôts (CGI).

Le redevable de la taxe afférente aux livraisons de ces biens est en principe le fournisseur. Toutefois, la taxe est due par l'acquéreur lorsqu'il est identifié à la TVA en France et que le fournisseur n'est pas établi en France.

Par ailleurs, la taxe due au titre des prestations mentionnées à l'article 259 B du CGI doit être acquittée par le preneur assujéti à la TVA en France dès lors que le prestataire n'est pas établi en France.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE PREMIER : INCIDENCE SUR LES REGLES EN VIGUEUR AVANT LE 1^{ER} JANVIER 2005	5
CHAPITRE DEUXIEME : NOUVELLES REGLES APPLICABLES A COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2005	9
SECTION 1 : Livraisons de gaz naturel et d'électricité	9
A. DEFINITIONS	9
I. Biens concernés	9
II. Livraisons concernées	11
B. TERRITORIALITE	12
I. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables au lieu de consommation	16
II. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables au lieu d'établissement de l'acquéreur	18
III. Situation des intermédiaires qui s'entremettent dans des livraisons de gaz naturel ou d'électricité	24
1. L'intermédiaire agit pour le compte d'autrui en son nom propre	24
2. L'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'autrui	25
C. EXONERATION DES IMPORTATIONS	26
I. Conditions d'application	26
II. Justifications	30
D. REGIME SUSPENSIF	31
E. PROCEDURE D'ACHAT EN FRANCHISE	32
F. PERSONNES REDEVABLES DE LA TAXE	33
I. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité à destination d'un acquéreur identifié à la TVA	34
1. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi hors de France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA en France	34
2. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA dans un autre Etat membre	37
II. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité à destination d'un acquéreur non identifié à la TVA	38
1. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi hors de France à destination d'un acquéreur établi ou domicilié en France sans y être identifié à la TVA	38
2. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur non identifié à la TVA dans un autre Etat membre	40
SECTION 2 : Prestations d'accès aux réseaux, d'acheminement et tous services qui sont directement liés	41
A. DEFINITION	41
I. Notions de réseaux de transport et de distribution	41
II. Services d'accès aux réseaux de transport et de distribution, d'acheminement par ces réseaux et tous autres services qui sont directement liés	44
1. En matière de gaz naturel	44
2. En matière d'électricité	44

B. LIEU D'IMPOSITION	46
CHAPITRE TROISIEME : OBLIGATIONS AU TITRE DES LIVRAISONS DE GAZ NATUREL OU D'ELECTRICITE	51
SECTION 1 : Obligations du fournisseur	51
A. DECLARATION DE CHIFFRE D'AFFAIRES (ARTICLE 287-5 DU CGI)	51
B. DECLARATION D'ECHANGES DE BIENS (ARTICLES 289 B ET 289 C DU CGI)	52
C. JUSTIFICATION DE LA NON-IMPOSITION EN FRANCE DES LIVRAISONS DE BIENS	53
D. EMISSION DES FACTURES (ARTICLE 289-I-1 DU CGI)	55
I. Facturation des livraisons imposables à la TVA en France	56
II. Facturation des livraisons non imposables à la TVA en France	58
1. Livraisons imposables dans un autre Etat membre de la Communauté européenne	58
2. Livraisons situées hors de la Communauté européenne	59
SECTION 2 : Obligations de l'acquéreur	61
A. DECLARATION DE CHIFFRE D'AFFAIRES (ARTICLE 287-5 DU CGI)	61
B. DECLARATION D'ECHANGES DE BIENS (ARTICLE 289 C DU CGI)	62
CHAPITRE QUATRIEME : ENTREE EN VIGUEUR	63

Annexes

ANNEXE I : Tableau récapitulatif

ANNEXE II : Dispositions du code général des impôts modifiées ou créées par l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2004 (loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 publiée au JO du 31 décembre 2004)

INTRODUCTION

1. La directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003 modifie la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 en ce qui concerne les règles relatives à la fourniture de gaz naturel et d'électricité.

2. L'augmentation des échanges transfrontaliers induite par la libéralisation des marchés du gaz et de l'électricité a rendu nécessaire la modification des règles applicables aux livraisons de gaz naturel et d'électricité afin d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur.

En effet, dans la plupart des cas, compte tenu de la nature même du gaz ou de l'électricité, les flux physiques des marchandises ne coïncident pas avec les relations contractuelles entre acquéreurs et vendeurs.

3. Les nouvelles règles reposent, non plus sur le lieu où les biens se trouvent physiquement au moment de la livraison, mais soit sur le lieu où les biens sont consommés ou utilisés par l'acquéreur, soit sur le lieu d'établissement de l'acquéreur lorsque les biens ne font pas l'objet d'une consommation ou d'une utilisation par ce dernier.

Pour les services d'accès aux réseaux de transport et de distribution de gaz naturel ou d'électricité, d'acheminement par ces réseaux ainsi que tous les autres services qui leur sont directement liés, le lieu d'imposition est déterminé en application de l'article 259 B du CGI.

4. Par ailleurs, afin d'alléger les obligations des assujettis, le nouveau régime prévoit un mécanisme d'autoliquidation de la taxe par l'acquéreur identifié à la TVA en France dès lors que le fournisseur est établi hors de France. Ce mécanisme peut également trouver à s'appliquer aux prestations de services mentionnées à l'article 259 B du CGI.

CHAPITRE PREMIER INCIDENCE SUR LES REGLES EN VIGUEUR AVANT LE 1^{er} JANVIER 2005

5. Conformément au a du I de l'article 258 du CGI transposant en droit interne l'article 8-1-a de la sixième directive, le lieu de livraison de biens est réputé se situer en France notamment lorsque ces biens se trouvent en France au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

6. La livraison de biens au départ de la France et à destination d'un autre Etat membre s'analyse en une livraison intracommunautaire de biens qui peut être exonérée en vertu du 1^o du I de l'article 262 ter du CGI.

En sens inverse, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens, soumise à la TVA en application de l'article 256 bis du CGI, est situé en France lorsque les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Par ailleurs, les mouvements intracommunautaires de biens effectués en dehors de toute transaction commerciale sont assimilés à des livraisons (transferts) ou à des acquisitions intracommunautaires (affectations) en application du III de l'article 256 et du II de l'article 256 bis du CGI.

7. Compte tenu des nouvelles règles relatives au lieu d'imposition des livraisons de gaz naturel et d'électricité, ces opérations ne sont désormais considérées ni comme des livraisons intracommunautaires ou opérations assimilées exonérées de TVA, ni comme des acquisitions intracommunautaires ou opérations assimilées soumises à la taxe.

Le III de l'article 256 et le II de l'article 256 bis du CGI ont donc été modifiés afin de préciser que les mouvements intracommunautaires de gaz naturel ou d'électricité acheminés par réseau de transport et/ou de distribution entre deux Etats membres ne s'analysent plus comme des transferts ou des affectations assimilés respectivement à des livraisons intracommunautaires ou à des acquisitions intracommunautaires.

8. Enfin, le régime applicable aux ventes à distance visées aux articles 258 A et 258 B du CGI à destination des particuliers ou des personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) ne trouve plus à s'appliquer aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité.

CHAPITRE 2
NOUVELLES REGLES APPLICABLES A COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2005

SECTION 1
Livraisons de gaz naturel et d'électricité

A. DEFINITIONS

I. Biens concernés

9. Les nouvelles règles s'appliquent au gaz naturel ou à l'électricité acheminés par réseau de transport et/ou de distribution à destination de l'acquéreur.

10. Ne sont pas concernées les livraisons de ces biens lorsque leur acheminement vers le consommateur ou l'utilisateur n'est pas effectué par réseau de transport et/ou de distribution.

Tel est le cas par exemple du gaz naturel qui a fait l'objet d'opérations de compression pour être transformé en gaz naturel carburant repris à l'indice d'identification 36 du tableau B du I de l'article 265 du code des douanes. En revanche, le gaz naturel livré par le réseau de transport ou de distribution à destination des installations de compression demeure concerné par les nouvelles règles de TVA

II. Livraisons concernées

11. Constituent des livraisons de gaz naturel ou d'électricité, les opérations donnant lieu au transfert du pouvoir de disposer de ces biens comme un propriétaire (article 256-II-1° et 2° du CGI).

B. TERRITORIALITE

12. Conformément aux dispositions du III de l'article 258 du CGI, le lieu de livraison du gaz naturel ou de l'électricité est situé en France :

- lorsque ces biens sont consommés ou utilisés effectivement en France, quel que soit par ailleurs le lieu d'établissement de l'acquéreur ou du vendeur ;

- dans les autres cas, c'est-à-dire en l'absence de consommation ou d'utilisation effective de ces biens en France, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. Tel est le cas notamment des opérations d'achat-revente de gaz naturel ou d'électricité.

13. Lorsque l'électricité ou le gaz naturel est consommé ou utilisé hors de France, leur livraison n'est pas imposable en France. Toutefois, les opérateurs ne sont pas dispensés, le cas échéant, des formalités et obligations exigées par la réglementation douanière en matière d'exportation.

14. Lorsqu'il est établi en France, le fournisseur peut justifier de la non-imposition à la TVA en France de la livraison de gaz naturel ou d'électricité par tout moyen (par exemple, bons de commande, documents contractuels, attestations par opération ou pour plusieurs opérations de l'acquéreur mentionnant l'usage des biens acquis, documents liés à la demande d'accès aux interconnexions, factures de transport ou d'acheminement, déclarations d'exportation visées par le service des douanes du point de sortie de la Communauté, extraits de registres du commerce, attestations d'établissement émanant des autorités fiscales du pays de destination, copies de la déclaration faite aux autorités chargées de l'énergie pour exercer l'activité d'achat pour revente).

15. Lorsque le lieu de la livraison de gaz naturel ou d'électricité est situé hors de France, la livraison par un assujetti établi en France ouvre droit à déduction conformément au d du V de l'article 271 du CGI.

I. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables au lieu de consommation

16. La livraison de gaz naturel ou d'électricité est imposable à la TVA en France lorsque l'acquéreur, quel que soit par ailleurs le lieu du siège de son activité ou de son établissement stable, consomme ou utilise effectivement en France le gaz naturel ou l'électricité.

La consommation de ces biens s'entend de leur utilisation dans leur usage classique comme source énergétique, mais également de leur utilisation pour d'autres usages, par exemple comme matière première ou comme agent de fabrication (la notion d'agent de fabrication s'entend de biens qui, sans entrer eux-mêmes dans la composition des biens produits, disparaissent ou perdent leurs qualités au cours du processus de fabrication : cf. DB 3 L relative aux produits pétroliers notamment).

17. A titre pratique, le lieu de consommation ou d'utilisation effective du gaz naturel ou de l'électricité est l'endroit où se trouve le compteur de gaz naturel ou d'électricité du consommateur.

II. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables au lieu d'établissement de l'acquéreur

18. Les livraisons de gaz naturel ou d'électricité à des fins autres que leur consommation ou leur utilisation par l'acquéreur sont imposables à la TVA en France lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, lorsqu'il y a son domicile ou sa résidence habituelle. Tel est le cas des personnes qui acquièrent du gaz naturel ou de l'électricité en vue de le revendre.

19. Il est rappelé que la notion d'établissement stable est définie par la DB 3 A 2141 n° 3 et la DB 3 A 2143 n° 44.

Une succursale en France d'un acquéreur qui a le siège de son activité économique dans un autre Etat membre et dont l'activité se bornerait uniquement à l'émission de factures ne peut être considérée comme un établissement stable.

Le lieu d'imposition de la livraison est fixé en fonction du lieu d'établissement de l'acquéreur. L'attribution d'un numéro d'identification à la TVA n'est donc pas un critère suffisant. En effet, un numéro d'identification peut être attribué à un assujetti étranger sans qu'il dispose pour autant d'un établissement stable.

20. Lorsque l'acquéreur de gaz naturel ou d'électricité a le siège de son activité économique en France et un ou des établissements stables dans d'autres Etats membres, ou inversement, c'est le siège ou l'établissement stable pour lequel les biens sont livrés, c'est-à-dire celui à qui ils sont facturés et qui enregistre la charge liée à l'achat dans sa comptabilité, qui prime dans la détermination du lieu d'imposition.

Exemple 1 : une personne ayant le siège de son activité hors de France et disposant d'un établissement stable en France acquiert du gaz naturel auprès d'un fournisseur étranger (opération n°1). Le fournisseur étranger facture l'établissement stable. Le gaz naturel est revendu pour partie par l'établissement stable à un client consommateur français (opération n° 2) et pour partie par le siège à un client consommateur établi dans le pays du siège (opération n° 3). Ces opérations s'analysent de la manière suivante :

- opération n° 1 : la livraison est imposable en France. L'établissement stable est redevable de la taxe ;
- opération n° 2 : la livraison est imposable en France. L'établissement stable est redevable de la taxe ;
- opération n° 3 : la livraison est située dans l'Etat du siège. Il convient de considérer que l'établissement stable réalise une opération interne, située hors du champ de la TVA, à destination du siège, puis que le siège vend le gaz naturel au consommateur. Le siège est redevable de la taxe.

Exemple 2 : une personne a le siège de son activité en France et dispose d'un établissement stable dans un autre Etat membre. L'établissement stable achète du gaz naturel auprès d'un fournisseur étranger (opération n° 1) qu'il revend à un consommateur français (opération n° 2). Ces opérations s'analysent de la manière suivante :

- opération n° 1 : la livraison n'est pas située en France ;
- opération n° 2 : la livraison est imposable en France. Si le client consommateur est identifié à la TVA en France, il est redevable de la taxe en application du 2 quinquies de l'article 283 du CGI.

21. Ne sont donc pas soumises à la taxe les livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur français lorsque l'acheteur-revendeur est établi dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un pays tiers. Il est cependant rappelé qu'en cas d'expédition ou de transport des biens au sens de la réglementation douanière en dehors du territoire de la Communauté européenne, les opérateurs ne sont pas dispensés des formalités et obligations exigées en matière d'exportation.

Les livraisons de gaz naturel ou d'électricité subséquentes à la première livraison sont imposables ou non à la TVA en France selon les règles de territorialité applicables à chaque livraison.

22. Lorsque la totalité ou une partie du gaz naturel ou de l'électricité n'est pas effectivement consommée par l'acquéreur, les livraisons correspondant à la part des biens non consommés sont imposables à la TVA au lieu où l'acquéreur a le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lequel les biens sont livrés. En l'absence d'un tel siège ou établissement stable, ces livraisons sont imposables au lieu du domicile ou de la résidence habituelle de l'acquéreur.

Exemple : une entreprise a son siège dans un autre Etat membre et acquiert du gaz naturel pour les besoins de la consommation de sa succursale située en France, qui n'en consomme pas effectivement la totalité.

La livraison de la partie non consommée est imposable en France lorsqu'elle a été facturée à la succursale par le fournisseur et que la succursale peut être considérée comme un établissement stable de l'entreprise étrangère. Dans le cas contraire, la part non consommée est imposable dans l'Etat du siège de l'entreprise étrangère.

23. Par ailleurs, en cas de livraison subséquente de la partie non consommée, son lieu d'imposition est déterminé en application des règles prévues au III de l'article 258 du CGI.

III. Situation des intermédiaires qui s'entremettent dans les livraisons de gaz naturel ou d'électricité

1. L'intermédiaire agit pour le compte d'autrui en son nom propre

24. Les intermédiaires agissant en leur nom propre mais pour le compte d'autrui (intermédiaires « opaques ») qui s'entremettent dans une livraison de gaz naturel ou d'électricité sont réputés acquérir et livrer le bien en application du V de l'article 256 du CGI.

2. L'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'autrui

25. Les règles de territorialité applicables aux prestations des intermédiaires qui s'entremettent au nom et pour le compte d'autrui (intermédiaires « transparents ») dans des opérations portant sur des biens meubles corporels relèvent du 6° de l'article 259 A du CGI. Par suite, les prestations des intermédiaires transparents sont imposables en France dès lors que les livraisons de gaz naturel ou d'électricité sont situées en France.

Ces prestations sont exonérées de TVA lorsque les intermédiaires transparents interviennent dans des opérations réalisées hors du territoire des Etats membres de la Communauté européenne (article 263 du CGI).

C. EXONERATION DES IMPORTATIONS

I. Conditions d'application

26. Afin d'éviter les risques de double imposition, puisque le nouveau régime conduit à taxer les livraisons de gaz naturel ou d'électricité au lieu de consommation ou au lieu de situation de l'acquéreur, y compris lorsque le fournisseur n'est pas établi dans la Communauté, les importations en France de gaz naturel ou d'électricité sont exonérées de TVA conformément au 10° du II de l'article 291 du CGI.

27. Lorsque l'importation est effectuée en France, l'exonération s'applique à l'électricité reprise au code NC 27 16 00 00 et au gaz naturel repris aux codes NC 27 11 11 00 et 27 11 21 00 09G. Cette exonération s'applique, que le lieu de la livraison, en application des nouvelles règles de territorialité, soit situé en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne.

28. Les importateurs de gaz naturel ou d'électricité établis en pays tiers qui disposent aujourd'hui d'une représentation fiscale pour acquitter la taxe à l'importation ne sont plus tenus de désigner un tel représentant lorsque, du fait des nouvelles règles de territorialité, ils ne sont plus ni redevables de la taxe, ni tenus d'accomplir des obligations déclaratives en matière fiscale.

En revanche, l'obligation de désigner un représentant fiscal demeure pour tous les fournisseurs de gaz naturel ou d'électricité qui restent redevables de la TVA en France et sont tenus d'accomplir des obligations déclaratives. Tel est le cas, par exemple, d'un fournisseur établi en pays tiers qui effectue une livraison directement auprès d'une personne morale non assujettie (par exemple, hôpital, collectivité territoriale) qui ne dispose pas par ailleurs d'un numéro d'identification à la TVA en cours de validité.

Précision :

29. Lorsque le gaz importé est mis à la consommation en France, puis transporté par réseau jusqu'au premier lieu de destination des biens à l'intérieur de la Communauté (celui mentionné sur le document de transport sous le couvert duquel le gaz est importé) et qu'il est possible de justifier au moment de l'importation le coût du transport jusqu'à ce lieu (notamment par la production d'un document reprenant des éléments de la valeur en douane à remettre lors du dépôt du document administratif unique (DAU), la prestation de transport de gaz est incluse dans la base d'imposition de la TVA à l'importation (article 292-2° du CGI) et exonérée de TVA en application du 14° du II de l'article 262 du CGI.

II. Justifications

30. L'exonération de TVA à l'importation ne dispense pas les opérateurs d'accomplir les formalités exigées par la réglementation douanière en la matière, et notamment de joindre à la déclaration en douane d'importation établie sur un DAU l'ensemble des documents exigés par le règlement n° 2913/92/CEE du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire et par le règlement n° 2454/93/CEE du 2 juillet 1993 fixant certaines dispositions d'application du code des douanes communautaire.

D. REGIME SUSPENSIF

31. Lorsque le gaz naturel en provenance d'un pays tiers est placé ou destiné à être placé, lors de son entrée sur le territoire de la Communauté, sous un régime douanier communautaire suspensif ou sous une procédure de transit communautaire, et sous réserve qu'il puisse en être justifié conformément à l'article 277 A du CGI et aux articles 85 K et 85 L de l'annexe III au CGI, les livraisons portant sur ces biens pendant la durée du régime suspensif ainsi que les prestations de services s'y rapportant sont effectuées en suspension de la taxe.

E. PROCEDURE D'ACHATS EN FRANCHISE

32. Conformément au I de l'article 275 du CGI, les assujettis établis en France qui effectuent des livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou à destination d'un pays tiers à la Communauté européenne sont autorisés à acquérir les biens qu'ils destinent à ces opérations ainsi que les services portant sur ces biens, en franchise de TVA dans la limite du montant des livraisons de cette nature qui ont été réalisées au cours de l'année précédente.

Les conditions d'application de la procédure d'achats en franchise sont détaillées dans la DB 3 A 335, complétée par les instructions 3 A-2-04 et 3 D-5-04 publiées aux BOI du 6 août 2004.

F. PERSONNES REDEVABLES DE LA TAXE

33. Les commentaires qui suivent visent les opérations transfrontalières où le fournisseur et son client sont établis dans deux pays différents. Bien entendu, lorsqu'en application des règles de territorialité une opération est située en France, le fournisseur établi en France est redevable de la TVA, y compris lorsque l'acquéreur est établi en France.

I. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité à destination d'un acquéreur identifié à la TVA

1. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi hors de France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA en France

34. Lorsque la livraison est effectuée à partir d'un établissement stable situé hors de France et que le lieu de cette livraison est situé en France, la taxe est due par l'acquéreur identifié à la TVA en France, en application du 2 quinquies de l'article 283 du CGI.

Dans cette situation, le fournisseur établi hors de France (pays tiers à la Communauté européenne ou autre Etat membre) est dispensé de toute obligation en France au titre de ses livraisons. La circonstance que le fournisseur a par ailleurs en France le siège de son activité économique est sans incidence.

Précisions :

35. En application de l'article 286 ter du CGI, sont identifiés par un numéro individuel, d'une part tout assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction, autres que des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles la taxe est due uniquement par le destinataire ou par le preneur, d'autre part tout assujetti ou toute personne morale non assujettie effectuant des acquisitions intracommunautaires de biens qui ne peut plus bénéficier du régime dérogatoire ou qui a exercé l'option pour soumettre ses acquisitions à la taxe (PBRD).

36. Les fournisseurs établis hors de France qui réalisent des livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables à la TVA en France pour lesquelles le redevable est l'acquéreur identifié à la TVA en France peuvent demander le remboursement de la TVA conformément aux articles 242-0 M à 242-0 U de l'annexe II au CGI.

2. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur identifié à la TVA dans un autre Etat membre

37. Lorsque le fournisseur est établi en France et que le lieu de sa livraison est situé dans un autre Etat membre, la taxe est due par l'acquéreur identifié à la TVA dans l'autre Etat membre. Le fournisseur français est alors dispensé de toute obligation dans cet Etat.

II. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité à destination d'un acquéreur non identifié à la TVA

1. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi hors de France à destination d'un acquéreur établi ou domicilié en France sans y être identifié à la TVA

38. Lorsque le fournisseur, établi hors de France, réalise une livraison à destination d'un acquéreur établi ou domicilié en France sans y être identifié à la TVA, le redevable de la taxe due au titre de cette livraison imposable en France est le fournisseur.

39. Lorsque le fournisseur est établi dans un autre Etat membre, il est tenu de s'identifier à la TVA en France auprès du Centre des impôts-Recette des entreprises étrangères afin de déclarer et d'acquitter la taxe due en France selon les modalités exposées dans l'instruction publiée au BOI 3 A-1-02 du 4 février 2002. Le fournisseur peut cependant avoir recours à un mandataire chargé d'effectuer les formalités relatives à la TVA, dont le fournisseur reste cependant seul redevable (cf. les modalités exposées dans l'instruction publiée au BOI 3 A-1-02 du 4 février 2002).

En revanche, lorsque le fournisseur est établi hors de la Communauté européenne, il est tenu, conformément au I de l'article 289 A du CGI, de désigner un représentant assujetti établi en France, qui s'engage à accomplir les obligations lui incombant et à acquitter la taxe due au titre des opérations réalisées en France.

2. Livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi en France à destination d'un acquéreur non identifié à la TVA dans un autre Etat membre

40. Dans ce cas, dès lors que l'acquéreur n'est pas identifié à la TVA dans l'Etat membre de destination des biens, le fournisseur établi en France est tenu de s'identifier à la TVA dans cet Etat membre afin d'y accomplir les obligations déclaratives et d'acquitter la TVA due.

SECTION 2

Prestations d'accès aux réseaux, d'acheminement et tous services qui sont directement liés

A. DEFINITION

I. Notions de réseaux de transport et de distribution

41. L'électricité et le gaz naturel sont acheminés par des réseaux de transport, puis par des réseaux de distribution. La notion de réseaux s'entend à la fois des réseaux de transport et de distribution.

42. En matière d'électricité, le réseau de transport est constitué des lignes à haute et très haute tension, via lesquelles les flux d'électricité sont acheminés entre un point d'injection et un point de soutirage. Le réseau de distribution est constitué des lignes à moyenne et basse tension.

43. En matière de gaz naturel, le réseau de transport est constitué de canalisations à haute pression. Le réseau de distribution est constitué de canalisations à moyenne ou basse pression.

II. Services d'accès aux réseaux de transport et de distribution, d'acheminement par ces réseaux et tous autres services qui sont directement liés

44. S'agissant des réseaux situés en France, constituent notamment des prestations de cette nature :

1. En matière de gaz naturel :

a) les prestations d'accès au réseau et d'acheminement du gaz :

- les prestations de raccordement ;
 - les prestations d'accès au réseau, et en particulier :
 - les réservations de capacité ;
 - l'acheminement du gaz dans le réseau ;
 - le suivi du respect des conditions de livraison ;
 - l'entretien et le renouvellement des installations de raccordement, y compris le comptage ;
 - le comptage ;
 - les prestations en cas de dépassement des capacités souscrites ou de déséquilibre des bilans journaliers ;
 - l'accès aux points d'échanges de gaz ;
 - les prestations accessoires suivantes :
 - prestations optionnelles offertes par les gestionnaires de réseau de transport ;
 - prestations optionnelles offertes par les gestionnaires de réseau de distribution ;
- b) le service d'accès aux terminaux méthaniers ;
- c) le service d'accès aux stockages souterrains.

2. En matière d'électricité :

a) les prestations d'accès et de transmission d'électricité sur le réseau de transport et de distribution :

- les prestations de raccordement
- les prestations d'accès aux réseaux et d'acheminement sur les réseaux suivantes :
 - l'accès aux réseaux et l'acheminement sur ces réseaux ;
 - l'exploitation, l'entretien et le renouvellement de l'alimentation complémentaire et de l'alimentation de secours substitution ;
 - la fourniture, l'installation, l'entretien et le renouvellement des installations de comptage ;
 - le comptage réalisé par le distributeur ;
 - les prestations en cas de dépassement de la puissance souscrite et de dépassement ponctuel de puissance non garanti ;
 - l'utilisation excédentaire d'énergie réactive.
- les prestations accessoires suivantes :
 - le regroupement tarifaire de plusieurs points de livraison ;
 - le suivi de la continuité et de la qualité du service de transport et de distribution ;

b) les prestations liées au maintien de l'équilibre entre la production et la consommation et à la sûreté du réseau :

- prestations d'équilibre du réseau ;
- service de décompte ;
- prestations d'ajustement acceptées par le gestionnaire du réseau de transport ;
- réglages de la tension et de la fréquence ;

c) les services liés à l'interconnexion frontalière des réseaux de transport au transit d'électricité.

45. Constituent également des prestations de cette nature les prestations similaires à celles visées dans la liste indicative du n° 43 rendues à des personnes établies en France par les opérateurs de réseaux étrangers.

B. LIEU D'IMPOSITION

46. Ces opérations relèvent désormais de l'article 259 B du CGI. Il en résulte que leur lieu d'imposition est réputé se situer en France, quel que soit le lieu d'établissement du prestataire, lorsque le preneur est un assujetti à la TVA qui a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel le service a été rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

En revanche, le lieu de ces prestations est réputé ne pas se situer en France, même si le prestataire y est établi, lorsque le preneur est établi hors de la Communauté ou qu'il est un assujetti établi dans un autre Etat membre de la Communauté.

47. Par ailleurs, en application de l'article 259 C du CGI, le lieu des prestations désignées à l'article 259 B est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de la Communauté et que le preneur est établi ou domicilié en France sans y être assujetti à la TVA dès lors que le service est utilisé en France. Il convient de se reporter aux commentaires de la DB 3 A 2143 n°s 54 et suivants.

Rappels :

48. Le redevable de la taxe due au titre des prestations mentionnées au 13° de l'article 259 B du CGI est, selon le cas, le prestataire en application du 1 de l'article 283 du CGI ou le preneur en application du 2 de l'article 283 du même code. En cas d'autoliquidation par un preneur établi dans un autre Etat membre, le prestataire établi en France peut apporter par tout moyen la preuve de la qualité d'assujetti à la TVA du preneur (DB 3 A 2143 n° 59).

49. Les fournisseurs établis hors de France qui réalisent des prestations mentionnées au 13° de l'article 259 B du CGI imposables à la TVA en France pour lesquelles le redevable est l'acquéreur identifié à la TVA en France peuvent demander le remboursement de la TVA conformément aux articles 242-0 M à 242-0 U de l'annexe II au CGI.

Précisions :

50. Les prestations de mise à disposition d'installations de stockage relèvent en principe des dispositions du 2° de l'article 259 A du CGI. Les prestations matérielles d'injection du gaz dans les installations de stockage et de soutirage hors de ces installations, ainsi que les services de conversion du gaz relèvent des dispositions du 4° bis de l'article 259 A du CGI.

Cependant, ces prestations relèvent de l'article 259 B du CGI lorsqu'elles sont directement liées à des opérations de transport et/ou de distribution du gaz naturel.

CHAPITRE TROISIEME
OBLIGATIONS AU TITRE DES LIVRAISONS DE GAZ NATUREL OU D'ELECTRICITE

SECTION 1
Obligations du fournisseur

A. DECLARATION DE CHIFFRE D'AFFAIRES (ARTICLE 287-5 DU CGI)

51. Lorsque le fournisseur est redevable de la TVA afférente à des livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables en France, il déclare ces opérations dans les conditions de droit commun. Il est tenu, en outre, d'identifier sur sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors TVA, de ses livraisons de gaz naturel ou d'électricité situées hors de France (article 287-5-a du CGI).

B. DECLARATION D'ECHANGES DE BIENS (ARTICLES 289 B ET 289 C DU CGI)

52. Dès lors que les livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi en France et situées dans un autre Etat membre ne donnent pas nécessairement lieu aux flux physiques correspondants et ne constituent pas des livraisons exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI, ces opérations n'ont pas à être mentionnées sur l'état récapitulatif des clients mentionné au I de l'article 289 B du CGI et la déclaration statistique périodique prévue au 1 de l'article 289 C du CGI, qui font l'objet d'une déclaration unique en application du 2 de l'article 289 C du CGI.

Conformément à l'article 96 J de l'annexe III au CGI¹, pour les besoins du respect des obligations statistiques qui incombent à la France, des informations de nature équivalente à celles mentionnées sur la déclaration statistique d'échanges de biens sont toutefois communiquées à l'administration des douanes par les gestionnaires de réseaux de transport de gaz naturel et d'électricité lorsque ces livraisons donnent lieu à des flux physiques à destination et en provenance d'un autre Etat membre.

C. JUSTIFICATION DE LA NON-IMPOSITION EN FRANCE DES LIVRAISONS DE BIENS

53. Les nouvelles règles de territorialité des livraisons de gaz naturel ou d'électricité prévues au III de l'article 258 du CGI impliquent que le fournisseur n'a plus à apporter la preuve de la réalité de l'expédition ou du transport des biens hors de France comme cela est exigé pour les livraisons intracommunautaires (article 262 ter-I-1° du CGI) et les exportations (article 262-I du CGI).

54. Toutefois, en présence de livraisons de gaz naturel ou d'électricité au départ de la France et à destination de pays tiers, le fournisseur reste tenu au respect des obligations exigées par la réglementation douanière en vigueur.

Comme indiqué précédemment (cf. n° 14 ci-dessus), le fournisseur peut justifier la non-imposition à la TVA en France de la livraison de gaz naturel ou d'électricité par tout moyen de preuve.

D. EMISSION DES FACTURES (ARTICLE 289-I-1 DU CGI)

55. Les règles de facturation prévues par le CGI s'appliquent, en principe, aux opérations effectuées sur le territoire français. Ainsi, donnent obligatoirement lieu à facturation les livraisons de biens réalisées par un assujetti au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

Cela précisé, les factures relatives aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité appellent les précisions suivantes².

¹ Cet article a été modifié par décret n° 2005-164 du 17 février 2005 commenté au bulletin officiel des douanes n° 2005-164 du 17 février 2005.

² L'instruction 3 CA du 7 août 2003 décrit l'ensemble des règles applicables en matière de facturation.

I. Facturation des livraisons imposables à la TVA en France

56. Les livraisons réalisées par un fournisseur français doivent être facturées dans les conditions prévues par les articles 289 du CGI et les articles 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II au CGI. Les factures doivent notamment mentionner le montant de la taxe due.

57. Les livraisons effectuées par des opérateurs établis hors de France doivent également être facturées dans ces conditions. Cependant, ces factures doivent également mentionner la référence à la disposition correspondante du CGI ou de la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'un régime d'autoliquidation.

Il est recommandé aux opérateurs de mentionner sur ces factures le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur, dès lors que celui-ci est le redevable de la taxe en application du 2^e quinquies de l'article 283 du CGI.

II. Facturation des livraisons non imposables à la TVA en France

1. Livraisons imposables dans un autre Etat membre de la Communauté européenne

58. Ces livraisons doivent être facturées conformément à la réglementation de cet Etat. Il est rappelé que ces factures doivent, en principe, se conformer aux dispositions de la directive n° 2001/115/CE du 20 décembre 2001.

2. Livraisons situées hors de la Communauté européenne

59. Les factures établies au titre de ces opérations par des entreprises établies en France ne relèvent ni du champ d'application territorial de l'article 289 du CGI, ni des dispositions de la directive du 20 décembre 2001 déjà citée.

Précision :

60. Si les entreprises françaises se trouvent amenées à facturer à leurs clients étrangers une TVA autre que la TVA française, au motif que les législations étrangères les en rendent redevables au titre de ces opérations, et afin d'éviter tout risque de confusion entre l'application des dispositions françaises et celle d'une législation étrangère, les entreprises concernées devront préciser très clairement sur leurs factures le pays dont il s'agit.

SECTION 2

Obligations de l'acquéreur

A. DECLARATION DE CHIFFRE D'AFFAIRES (ARTICLE 287-5 DU CGI)

61. Conformément au b du 5 de l'article 287 du CGI, l'acquéreur doit mentionner sur sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors TVA, des livraisons de gaz naturel ou d'électricité situées en France et pour lesquelles il est redevable de la taxe en application des dispositions du 2^e quinquies de l'article 283 du CGI. Il déclare ces opérations selon les règles de droit commun⁴.

³ Il est rappelé que, lorsque la livraison est située en France et que l'acquéreur est établi ou domicilié en France, sans y être identifié à la TVA, c'est le fournisseur qui est le redevable de la TVA due au titre de cette livraison.

⁴ Il est rappelé que, s'agissant des opérations au titre desquelles le redevable de la TVA est autorisé à la déduire, l'article 1788 septies du CGI prévoit que le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration de chiffre d'affaires entraîne un rappel des droits correspondant assorti d'une amende égale à 5 % du rappel pour lequel le redevable bénéficie d'un droit à déduction.

B. DECLARATION D'ECHANGES DE BIENS (ARTICLE 289 C DU CGI)

62. Dès lors que les livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi dans un autre Etat membre et situées en France ne donnent pas nécessairement lieu aux mouvements physiques correspondants et ne constituent pas des acquisitions intracommunautaires de biens, ces opérations n'ont pas à être mentionnées sur la déclaration statistique périodique prévue au 1 de l'article 289 C du CGI.

Conformément à l'article 96 J de l'annexe III au CGI⁵, des informations de nature équivalente à celles mentionnées sur la déclaration statistique d'échanges de biens sont toutefois communiquées à l'administration des douanes par les gestionnaires de réseaux de transport compétents dans les secteurs du gaz naturel et de l'électricité lorsque les livraisons donnent lieu à des flux physiques à destination et en provenance d'un autre Etat membre.

CHAPITRE QUATRIEME
ENTREE EN VIGUEUR

63. Le nouveau régime issu de l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2004 s'applique aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité et aux prestations de services dont le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2005.

DB liée : "DB 3 A 212, titre 2, chapitre 1^{er}, section 2, § 1
DB 3 A 2143, titre 2, chapitre 1^{er}, section 4, sous-section 3, § 2
DB 3 A 232, titre 2, chapitre 3, section 2, § 4
DB 3 A 335, titre 3, chapitre 3, section 5, § 1
DB A 3351, titre 3, chapitre 3, section 5, sous-section 1, § 22
DB 3 A 34, chapitre 4
DB 3 E 136, titre 1, chapitre 3, section 6, § 2 et 3"

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



⁵ Voir la note de bas de page n° 1.

ANNEXE I
Tableau récapitulatif

Nature de l'opération	Lieu de consommation (I) ou lieu d'établissement de l'acquéreur (II)	Lieu d'établissement du fournisseur	Lieu d'imposition	Identification à la TVA de l'acquéreur	Redevable	Facturation
Consommation (I)	France	France	France	Oui	Fournisseur	Facture TTC ⁽¹⁾ selon les règles françaises
		Hors de France		Oui	Acquéreur (autoliquidation)	Facture sans TVA ⁽²⁾ selon les règles françaises
	Etat membre CE	France	Etat membre CE	Non	Fournisseur (qui devra s'identifier à la TVA en France)	Facture TTC ⁽¹⁾ selon les règles françaises
		Pays tiers		Oui	Acquéreur (autoliquidation)	Facture sans TVA ⁽²⁾ selon les règles de l'Etat membre CE
Absence de consommation (II)	France	France	France	Non	Fournisseur (qui devra s'identifier à la TVA dans l'Etat membre CE)	Facture TTC ⁽³⁾ selon les règles de l'Etat membre CE
		Hors de France		Oui	Acquéreur (autoliquidation)	Facture sans TVA ⁽²⁾ selon les règles de l'Etat membre CE
	Etat membre CE	France	Etat membre CE	Non	Fournisseur (qui devra s'identifier à la TVA dans l'Etat membre CE)	Facture TTC ⁽³⁾ selon les règles de l'Etat membre CE
		Pays tiers		Oui	Acquéreur (autoliquidation)	Facture sans TVA ⁽²⁾ selon les règles de l'Etat membre CE

- (1) TVA française
(2) avec mention de l'autoliquidation
(3) TVA étrangère
(4) avec ou sans TVA étrangère

ANNEXE II

Dispositions du code général des impôts modifiées ou créées par l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2004 (loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 publiée au JO du 31 décembre 2004)

Art. 256.– III. Est assimilé à une livraison de biens, le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre Etat membre de la Communauté européenne.

...

Pour l'application du présent III, n'est pas assimilé à une livraison de biens, le transfert, au sens des dispositions du premier alinéa, de gaz naturel ou d'électricité vers un autre Etat membre pour les besoins d'une livraison dont le lieu y est situé, conformément aux dispositions des d et e du 1 de l'article 8 de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.

Art. 256 bis.– II. Est assimilée à une acquisition intracommunautaire :

...

2° ...

N'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire, l'affectation en France de gaz naturel ou d'électricité à partir d'un autre Etat membre pour les besoins d'une livraison imposable dans les conditions mentionnées au III de l'article 258.

Art. 258.– III. Le lieu de livraison du gaz naturel ou de l'électricité est situé en France :

a. lorsqu'ils sont consommés en France ;

b. dans les autres cas, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

Art. 259 B.– Par dérogation aux dispositions de l'article 259, le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en France, lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le preneur est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle :

...

13° accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui lui sont directement liés.

Art. 275.– I. Les assujettis sont autorisés à recevoir ou à importer en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée les biens qu'ils destinent à une livraison à l'exportation, à une livraison exonérée en vertu du I de l'article 262 *ter*, à une livraison dont le lieu est situé sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne en application des dispositions de l'article 258 A ou à une livraison située hors de France en application du III de l'article 258, ainsi que les services portant sur ces biens, dans la limite du montant des livraisons de cette nature qui ont été réalisées au cours de l'année précédente et qui portent sur des biens passibles de cette taxe.

Art. 283.– 2 quinquies. Pour les livraisons mentionnées au III de l'article 258, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France lorsque son fournisseur est établi hors de France.

Art. 287.– 5. Dans la déclaration prévue au 1, doivent notamment être identifiés :

a. d'une part, le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, des livraisons de biens exonérées en vertu du 1 de l'article 262 *ter*, des livraisons de biens installés ou montés sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne et des livraisons dont le lieu n'est pas situé en France en application des dispositions de l'article 258 A ;

b. d'autre part, le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, des acquisitions intracommunautaires mentionnées au I de l'article 256 *bis*, et, le cas échéant, des livraisons de biens expédiés ou transportés à partir d'un autre Etat membre de la Communauté européenne et installés ou montés en France, des livraisons de biens dont le lieu est situé en France en application des dispositions de l'article 258 B, des livraisons de biens effectuées en France pour lesquelles le destinataire de la livraison est désigné comme redevable de la taxe en application des dispositions du 2 *ter* de l'article 283 et des livraisons de gaz naturel ou d'électricité pour lesquelles l'acquéreur est désigné comme redevable de la taxe conformément aux dispositions du 2 *quinquies* de ce dernier article.

Art. 289 A.– I. Lorsqu'une personne non établie dans la Communauté européenne est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée ou doit accomplir des obligations déclaratives, elle est tenue de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette personne et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la taxe à sa place. A défaut, la taxe sur la valeur ajoutée et, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent, sont dues par le destinataire de l'opération imposable.

Les dispositions du premier alinéa ne sont pas applicables lorsque les personnes non établies dans la Communauté européenne réalisent uniquement des opérations mentionnées au I de l'article 277 A en suspension du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, ou lorsqu'elles réalisent uniquement des livraisons de gaz naturel ou d'électricité pour lesquelles la taxe est due en France par l'acquéreur conformément aux dispositions du 2 *quinquies* de l'article 283.

Art. 291.– II. Toutefois, sont exonérés :

...

10° les importations de gaz naturel ou d'électricité.