

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 48 DU 20 AVRIL 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 A-4-12

INSTRUCTION DU 11 AVRIL 2012

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA). REDEVABLE DE LA TAXE. RÉGIME APPLICABLE AUX LIVRAISONS DE GAZ NATUREL OU D'ÉLECTRICITÉ RÉALISÉES ENTRE ASSUJETTIS ÉTABLIS EN FRANCE.

(C.G.I., art. 283-2 quinquies)

NOR : ECE L 12 30012 J

Bureau D 1

PRESENTATION

La présente instruction commente les dispositions de l'article 16 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, laquelle insère un second alinéa au 2 quinquies de l'article 283 du code général des impôts (CGI). La TVA grevant les livraisons de gaz naturel ou d'électricité effectuées par un fournisseur établi en France à des fins autres que la consommation par l'acquéreur est désormais acquittée par ce dernier s'il dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France. La TVA afférente aux services d'accès aux réseaux de transport et de distribution, d'acheminement par ces réseaux et tous autres services directement liés, rendus en sus de ces livraisons, suit le même régime.

•

I. Situation actuelle

1. En application des dispositions du III de l'article 258 du CGI, sont imposables à la TVA en France les livraisons de gaz naturel ou d'électricité¹, quel que soit le lieu d'établissement du fournisseur :

- lorsque ces biens sont consommés en France ;

- 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. Tel est le cas notamment des opérations d'achat-revente de gaz naturel ou d'électricité.

2. Dans ces deux situations, lorsqu'il est établi en France, le fournisseur est le redevable de la taxe afférente à ces opérations.

3. Par ailleurs, lorsqu'un fournisseur de gaz naturel ou d'électricité établi en France rend de surcroît des services d'accès aux réseaux de transport et de distribution, d'acheminement par ces réseaux, et tous autres services qui sont directement liés, à un client assujéti 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, il est également redevable de la TVA afférente à ces services.

II. Nouvelles règles

1. Règles générales

4. Afin d'empêcher toute fraude à la TVA de type « carrousel » sur les marchés d'échange de gaz naturel et d'électricité, l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2012 a introduit au second alinéa au 2 quinquies de l'article 283 du CGI un dispositif d'autoliquidation de la TVA pour certaines livraisons d'électricité ou de gaz naturel imposables en France en application du III de l'article 258 du CGI. Sont concernées par ce nouveau dispositif, les livraisons de gaz naturel ou d'électricité :

- réalisées par un **fournisseur établi en France** ;

- au profit d'un **acquéreur qui dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France** ;

- **à des fins autres que leur consommation par l'acquéreur.**

La TVA afférente à ces opérations est désormais acquittée par l'acquéreur.

Exemple : une entreprise établie et identifiée à la TVA en France qui acquiert de l'électricité, pour la revendre, auprès d'un fournisseur d'électricité établi en France doit autoliquider la TVA grevant l'électricité acquise auprès du fournisseur². La revente de l'électricité à une autre entreprise établie et identifiée à la TVA en France, pour des fins autres que sa consommation en France par cette entreprise, est facturée hors taxe ; il revient à ce nouvel acquéreur d'autoliquider la TVA.

5. A l'inverse, le fournisseur d'électricité ou de gaz naturel établi en France ou l'acheteur-revendeur qui dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA et qui est établi en France demeure le redevable de la taxe grevant les livraisons de gaz naturel ou d'électricité lorsque l'acquéreur consomme en France les biens livrés, que ce dernier soit ou non identifié à la TVA en France.

La consommation de ces biens s'entend de leur emploi 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 désigne les biens qui, sans entrer eux-mêmes dans la composition des biens produits, disparaissent ou perdent leurs qualités au cours du processus de fabrication)³.

¹ La notion de livraison est définie au paragraphe 11 du bulletin officiel des impôts n° 109 du 23 juin 2005 référencé 3 A-5-05.

² Il en est ainsi, par exemple, lorsqu'une entreprise locale de distribution (ELD) établie et disposant d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France acquiert de l'électricité auprès d'un producteur d'électricité photovoltaïque ou éolienne établi et identifié à la TVA en France.

³ Cf. paragraphes 16 et 17 du bulletin officiel des impôts n° 109 du 23 juin 2005 référencé 3 A-5-05.

Exemple : un producteur d'électricité acquiert de l'électricité pour sa propre consommation auprès d'une entreprise locale de distribution (ELD). La TVA grevant cette livraison demeure collectée par l'ELD.

6. Lorsque les livraisons de gaz naturel ou d'électricité sont réalisées au profit d'un acheteur-revendeur établi dans un département d'Outre-mer (DOM), le redevable de la taxe demeure le fournisseur lorsque l'acquéreur ne dispose pas d'un numéro individuel d'identification à la TVA⁴.

7. Par ailleurs, lorsqu'un fournisseur établi en France réalise, en sus d'une livraison d'électricité ou de gaz naturel à des fins autres que leur consommation en France, des services d'accès aux réseaux de transport et de distribution, d'acheminement par ces réseaux ou tous autres services directement liés, la TVA afférente à ces services est également acquittée par l'acquéreur, lorsque celui-ci est établi et dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France. Ces prestations sont décrites aux paragraphes 41 à 45 du bulletin officiel des impôts n° 109 du 23 juin 2005 référencé 3 A-5-05.

8. La facture relative aux opérations concernées par l'autoliquidation ne mentionne pas la TVA exigible. Cependant, elle doit faire apparaître distinctement que la TVA est due par le client et mentionner les dispositions de l'article 283.-2 quinquies du CGI justifiant l'absence de collecte de la taxe par le fournisseur établi en France.

9. Le client établi et identifié à la TVA en France mentionne le montant total, hors taxes, de ses achats soumis à l'autoliquidation sur la ligne « autres opérations imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires⁵. La taxe ainsi acquittée est déductible dans les conditions de droit commun. Le défaut de déclaration par le client est sanctionné par l'amende de 5 % prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

10. Le fournisseur mentionne symétriquement sur la ligne « autres opérations non imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors taxes, de l'opération⁶.

11. Même s'il ne collecte pas lui-même la taxe, le fournisseur peut déduire la TVA qu'il supporte sur ses propres dépenses dans les conditions de droit commun. Cette déduction peut, selon le cas, prendre la forme d'une imputation de taxe ou d'un remboursement de crédit de taxe.

2. Cas particuliers

a) Les livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisés par des fournisseurs bénéficiant de la franchise en base

12. Le dispositif d'autoliquidation de TVA ne s'applique pas aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur bénéficiant de la franchise en base prévue par les articles 293 B et suivants du CGI. Ainsi, sous réserve que la facture délivrée par le fournisseur, ou le document en tenant lieu, comporte notamment la mention « TVA non applicable, article 293 B du CGI », l'acquéreur établi et identifié à la TVA en France, qu'il soit ou non un consommateur final, n'acquitte pas de TVA au titre de ces achats.

Bien entendu, si le fournisseur a opté pour le paiement de la TVA en vertu de l'article 293 F du CGI, l'acquéreur établi et identifié à la TVA en France devient redevable de la TVA au titre des livraisons de gaz naturel ou d'électricité dont ils bénéficient à des fins autres que leur consommation en France.

⁴ Les DOM étant considérés comme des territoires tiers à l'Union européenne, les assujettis établis dans ces départements ne disposent pas d'un numéro individuel d'identification à la TVA (DB 3 E 121 § 3). Il n'en va autrement que lorsque ces assujettis réalisent, en sus de leurs opérations situées dans ces départements, des acquisitions intracommunautaires en métropole ou des livraisons intracommunautaires ou des exportations de biens expédiés depuis la métropole pour lesquelles ils doivent solliciter l'attribution d'un numéro individuel d'identification aux fins de satisfaire aux obligations déclaratives spécifiquement attachées à ces opérations.

⁵ Soit la ligne 02 de la déclaration N° 3310-CA3 déposée par les redevables au régime réel normal ou mini réel d'imposition à la TVA, ou la ligne 13 de la déclaration N° 3517-S pour les redevables de TVA placés sous le régime simplifié d'imposition.

⁶ Soit la ligne 05 de la déclaration N° 3310-CA3 déposée par les redevables au régime réel normal ou mini réel d'imposition à la TVA, ou la ligne 03 de la déclaration N° 3517-S pour les redevables de TVA placés sous le régime simplifié d'imposition.

b) Les achats pour pertes effectués par les gestionnaires de réseaux de transport et de distribution d'électricité et de gaz naturel

13. Lorsque les gestionnaires de réseaux publics de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel acquièrent de l'électricité ou du gaz naturel pour compenser les pertes inhérentes aux opérations de transport et de distribution, il est admis que la TVA afférente à ces livraisons soit collectée par le fournisseur établi en France sur l'ensemble des quantités livrées, quand bien même une fraction marginale de celles-ci n'est *in fine* pas consommée par les gestionnaires de réseaux et, fait l'objet d'une revente. La livraison subséquente des quantités non consommées entrera en revanche dans le champ d'application du dispositif d'autoliquidation, lorsqu'elle sera réalisée au profit d'un acquéreur établi et identifié à la TVA en France à des fins autres qu'une consommation en France.

c) L'autoconsommation par les entreprises locales de distribution

14. La fourniture d'électricité aux entreprises locales de distribution pour couvrir les besoins des consommateurs finals de leur zone de desserte est soumise au dispositif du second alinéa de l'article 283.-2 quinquies du CGI pour le montant global facturé, quand bien même les entreprises locales de distribution consomment une part de l'électricité ainsi acquise pour leurs propres besoins et pour la compensation des pertes de réseaux.

III. Entrée en vigueur du dispositif d'autoliquidation de TVA

15. En application du II de l'article 16 de la loi n° 2012-354 de finances rectificative pour 2012, le dispositif d'autoliquidation de TVA s'applique aux factures émises à compter du 1^{er} avril 2012.

16. Les commentaires de la présente instruction s'appliquent à compter de cette même date.

BOI liés : 3 A-5-05 et 3 A-1-10

La Directrice de la législation fiscale

Véronique BIED-CHARRETON