

## **Entreposage de marchandises dans l'UE**

## SOMMAIRE

1.	INTRODUCTION	3
2.	ENTREPÔT DE BIENS DANS L'UE	3
2.1	ENTREPÔT DOUANIER	3
2.2	STOCK EN CONSIGNATION	4
2.3	ENTREPÔT TVA	9
2.4	SIMPLE ENTREPSAGE DE MARCHANDISES	9
3.	PRESTATIONS DE SERVICES DES INTERMÉDIAIRES EN LIEN AVEC UN ENTREPÔT DE MARCHANDISES	10
4.	OBLIGATIONS DÉCLARATIVES	10

## 1. INTRODUCTION

Cette notice a été rédigée par M. Bernd Burgmaier (SwissVAT AG) en décembre 2017. Elle se fonde en partie sur l'Info TVA 06 «Lieu de la fourniture de prestations» de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Elle inclut de nombreuses informations additionnelles pratiques. Elle a aussi pour source la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que la jurisprudence actuelle relative au droit européen de la TVA.

## 2. ENTREPÔT DE BIENS DANS L'UE

En matière de livraisons de biens transfrontières la question de savoir comment raccourcir le temps de livraison se pose régulièrement. L'une des solutions consiste à stocker les marchandises dans un entrepôt dans l'UE puis d'y puiser les produits pour les livrer à des clients dans l'UE. Cette façon de procéder requiert d'avoir certaines connaissances de la législation européenne en matière de TVA.

Il existe différents types d'entrepôts de biens dans l'UE. Nous développerons ici **l'entrepôt douanier**, le **stock en consignation**, **l'entrepôt TVA** et le **simple entreposage de marchandises**.

### 2.1 ENTREPÔT DOUANIER

L'entrepôt douanier dans l'UE sert principalement à entreposer des marchandises non-Union non dédouanées, ni taxées.

Selon l'article 240 du code des douanes de l'Union, «Les marchandises non Union placées sous le régime de l'entrepôt douanier peuvent être stockées dans des locaux ou tout autre endroit agréé pour ce régime par les autorités douanières et soumis à la surveillance douanière (ci-après dénommés "entrepôts douaniers")»

Le régime de l'entrepôt douanier permet de stocker des marchandises non Union du territoire douanier de l'Union sans que ces marchandises ne soient soumises:

- aux droits à l'importation et aux autres redevances
- aux mesures de politique commerciale (p. ex. présentation d'autorisation d'importation)

Le régime de l'entrepôt douanier est aussi admissible pour le stockage de marchandises non-Union en franchise soumises uniquement à des obligations de politique commerciale. Les marchandises de l'Union peuvent aussi être placées sous le régime de l'entrepôt douanier.

On entend par entrepôt douanier tout lieu agréé par les autorités douanières et soumis à leur contrôle, dans lequel des marchandises peuvent être stockées dans les conditions fixées. Le régime de l'entrepôt douanier est soumis à autorisation des autorités douanières, la demande doit faire état d'un besoin personnel, factuel ou économique. Les marchandises doivent être accompagnées d'une déclaration de douane pour être placées sous le régime de l'entrepôt douanier; il faut aussi présenter une déclaration de douane pour mettre fin à ce régime et pour placer la marchandise sous un autre régime douanier.

Les livraisons de biens précédant une importation sont exonérées de la taxe en Allemagne lorsque l'acquéreur ou son mandataire se charge d'importer le produit (§ 4 Nr. 4b UStG, loi allemande sur la TVA). Mais ceci ne s'applique qu'aux marchandises se trouvant sous le régime de la suspension.

**Remarque:**

Si l'entreprise qui livre est une entreprise étrangère, elle **ne doit pas** s'enregistrer elle-même à la TVA allemande pour ces livraisons-là, selon les autorités fiscales allemandes.

**Exemple:**

Une entreprise suisse A exploite un entrepôt douanier chez une entreprise B en Allemagne. A est le propriétaire de la marchandise stockées dans l'entrepôt. Selon ses besoins, B retire des marchandises du dépôt et les met en libre pratique. B reçoit les documents douaniers sur la taxe sur la TVA acquittée.

La propriété de la marchandise est transférée à B au moment du prélèvement de marchandises. Le lieu de la livraison est l'Allemagne. Comme B importe les produits, c'est-à-dire qu'il les met en libre pratique, la livraison est exonérée de la taxe (§ 4 Nr. 4b UStG). A ne doit pas s'enregistrer à la TVA allemande s'il ne réalise que des chiffres d'affaires de ce type (exonérés)

## 2.2 STOCK EN CONSIGNATION

Le terme de stock en consignation ne vient pas du vocabulaire de la TVA, mais du droit civil. Il s'agit de l'entrepôt de distribution d'un fournisseur où le client (acquéreur) est connu au moment de l'entreposage des marchandises.

1. Dans la langue commerciale, le **stock en consignation** («**consignment stock**») est un contrat de dépôt en vertu duquel une entreprise (le consignateur) livre des marchandises à une autre (le consignataire) en vue de leur livraison immédiate à la clientèle ou pour son propre usage.

Il existe une forme particulière du dépôt de consignation: le **stock sous contrat de dépôt** («**call-off stock**»). La différence d'avec le stock en consignation, où plusieurs acquéreurs peuvent retirer des biens du stock, est qu'un seul acquéreur peut avoir accès au stock sous contrat de dépôt.

2. En général, toutes les conditions sont réglées dans un contrat de vente en consignation.

La propriété de la marchandise se trouvant dans le stock en consignation n'est transférée au consignataire qu'au moment où la marchandise est retirée du stock. En règle générale il est convenu par contrat que le consignataire avise par écrit le consignateur lorsqu'il retire des marchandises à intervalles réguliers. Les marchandises vendues sont alors facturées (souvent au moyen d'une note de crédit du consignataire).

3. Lorsqu'on livre des marchandises dans un stock en consignation dans l'UE, il faut distinguer deux cas de figure, compte tenu du fait que la réglementation sur la TVA n'est toujours pas entièrement harmonisée

- a) la marchandise est **transportée / expédiée** dans le stock en consignation
- b) la marchandise est **prélevée** du stock.

**a)** En ce qui concerne le **transport / l'expédition** de la marchandise dans le stock en consignation, **il faut encore distinguer deux cas pour évaluer son traitement au regard de la TVA:**

- la marchandise est transportée / expédiée dans le stock à partir d'un **pays tiers** (par ex. la Suisse)
- la marchandise est transportée / expédiée dans le stock depuis un **autre Etat membre**.

#### **Transport / expédition de la marchandise dans le stock de consignation depuis un pays tiers**

Si la marchandise est transférée dans le stock en de consignation depuis un Etat tiers, le déplacement physique de la marchandise ne constitue pas une livraison imposable («transfert interne»), étant donné que le pouvoir de disposer de la marchandise à ce moment-là est toujours chez le consignateur. Cependant le consignateur devra souvent, selon les dispositions nationales applicables, prouver l'exportation de la marchandise au moyen d'un document d'exportation douanier (par ex. art. 23 al. 2 chiffre 4, LTVA).

Toutefois, il y a **importation** au sens de la TVA lorsque le consignateur met la marchandise en libre pratique dans l'UE. Dans ce cas, c'est le consignateur qui peut déduire l'impôt préalable acquitté à l'importation étant donné qu'il a le pouvoir de disposer de la marchandise au moment de l'importation.

#### **Transport / expédition de la marchandise dans le stock en consignation depuis un autre Etat membre**

Si la marchandise est transportée / expédiée dans le stock en consignation à partir d'un autre Etat membre, ce **transfert interne** est considéré actuellement du point de vue du droit de la TVA comme une livraison (transfert intracommunautaire).

Le **transfert intracommunautaire** est traité comme une livraison (intracommunautaire) fictive. Le transfert intracommunautaire peut ainsi être exonéré pour autant que les conditions de l'exonération soient remplies.

##### **Remarque:**

Selon les dispositions nationales applicables, la marchandise doit généralement être accompagnée d'un document (par ex. une facture pro forma).

Par analogie avec le transfert intracommunautaire, le consignateur doit déclarer une **acquisition intracommunautaire** dans le pays où est située le stock de consignation (par ex. l'Allemagne).

##### **Conséquence:**

Le consignateur doit impérativement s'enregistrer à la TVA dans le pays où le stock en consignation est situé!

## b) Evaluation du traitement de la marchandise prélevée du stock en consignation au regard de la TVA

Le **pouvoir de disposer** de la marchandise est transféré au **consignataire** au moment où la marchandise est **prélevée** du stock de consignation. Ce n'est qu'à ce moment-là qu'il y a livraison proprement dite. Pour autant que l'entrepôt soit situé sur le site de production du consignataire, la livraison est en principe imposable dans ce pays.

### Conséquence:

Le consignateur doit déclarer cette vente dans le pays où est situé le stock de consignation et s'enregistrer à la TVA de ce pays (pour autant qu'il ne l'est pas encore, en particulier au égard à **l'acquisition intracommunautaire** effectuée précédemment)!

Le consignateur doit envoyer au consignataire une facture pour la marchandise prélevée faisant état de la TVA allemande. La livraison doit être déclarée pendant le délai de préannonce au moment où le consignataire prélève la marchandise.

4. Sur la base de l'obligation générale, selon laquelle le consignateur doit s'enregistrer à la TVA dans le pays où le dépôt de consignation est situé, certains **Etats membres** ont adopté des **règles nationales pour simplifier** le traitement TVA des dépôts de consignation. Ces règles simplifiées visent toutes à éviter que le consignateur doive s'enregistrer dans le pays où est situé le stock en consignation.

Les règles simplifiées varient d'un Etat membre à l'autre. Certains pays renoncent par exemple à l'imposition obligatoire de l'acquisition du consignateur. Ils ne considèrent pas le transport / l'expédition de la marchandise dans le stock de consignation comme une livraison fictive (intracommunautaire), mais comme une livraison effective entre le consignateur et le consignataire.

Cette façon de voir a pour conséquence que le consignateur ne doit plus s'enregistrer à la TVA dans le pays de destination pour l'imposition de l'acquisition, parce qu'il effectue en réalité une livraison intracommunautaire normale (exonérée) à destination du consignataire. Le redevable de la taxe sur l'acquisition est donc le consignataire, celui-ci étant régulièrement enregistré à la TVA. Le fait de prélever la marchandise du stock ne constitue pas non plus une livraison (nationale) subséquente étant donné que la livraison a déjà été effectuée.

Certains Etats membres appliquent des règles de simplification seulement à certains types d'entrepôts (par ex. la Finlande et le Royaume-Uni ne l'appliquent qu'aux **stocks sous contrat de dépôt** («call-off stocks»).

En France et en Italie, les simplifications ne s'appliquent que si la marchandise est transférée dans l'entrepôt **pour une période limitée** (respectivement, trois mois et un an).

En **Allemagne**, selon l'arrêt du 20 octobre 2016, V R 31/15, de la Cour fédérale des finances (BFH), les livraisons effectuées à un acquéreur allemand à partir d'un autre Etat membre doivent aussi être considérées comme des transports de biens au sens de la loi allemande sur la TVA (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) lorsque l'objet de la livraison est transféré pour une courte période de temps dans un entrepôt de distribution après le début du transport, à la condition, cependant, que l'acquéreur soit déjà connu. Dans ce cas, la livraison est effectuée dans un autre Etat membre dès le début de l'expédition et est soumise à la taxe sur l'acquisition, l'acquéreur allemand devenant le redevable de la taxe (§ 1a UStG).

Selon un arrêt du 16 novembre 2016 (V R 1/16), la Cour a confirmé cette jurisprudence. Celle-ci a conduit à nouvelle interprétation de l'administration allemande qui est entrée en application le 1<sup>er</sup> janvier 2018. Si l'acquéreur est déjà connu au moment où débute le transport / l'expédition de marchandises dans un autre Etat membre, il n'y a pas de transfert intracommunautaire en Allemagne, mais une livraison avec transport / expédition, c'est-à-dire une exportation puisque le transport / l'expédition débute dans un autre Etat membre. Dans ce cas, rien ne fait obstacle à ce qu'il y ait livraison avec transport, si

- la marchandise est d'abord transférée par la personne chargée du transport dans un entrepôt national du fournisseur puis est libérée seulement après l'arrivée du paiement par l'intermédiaire d'une déclaration de libération du fournisseur à l'acquéreur («shipment on hold»), ou si
- la marchandise est entreposée provisoirement (quelques jours ou semaines) dans un entrepôt de distribution ou un stock en consignation mis en place à l'initiative de l'acquéreur sur le territoire national et que l'acquéreur a un droit contractuel d'accès illimité sur la marchandise. Il y a ainsi une courte interruption du transport / de l'expédition, mais pas un arrêt définitif.

### Exemple:

Un consignateur suisse transporte des marchandises d'Italie au départ d'un stock de consignation du fabricant automobile M en Allemagne. Seul M peut accéder au stock. Les marchandises sont retirées et utilisées par M deux semaines après leur entrée dans le stock.

Dans ce cas, le consignateur suisse n'est pas tenu de s'enregistrer à la TVA allemande. L'entreposage se fait à court terme. Le «court terme» n'est ici pas défini plus clairement; Il peut s'agir de quelques jours ou semaines. En cas de doute, il est recommandé de demander des précisions aux autorités fiscales compétentes.

5. Comme le traitement des stocks en consignation est variable d'un Etat membre à l'autre, il est recommandé aux entreprises suisses pour éviter tout problème d'examiner les différences et de voir si des simplifications peuvent s'appliquer.

### Exemple:

Un consignateur suisse exploite un stock en consignation en Italie; l'Italie prévoit une simplification avec un temps d'entreposage limité. Il livre des marchandises dans cet entrepôt à partir de l'Allemagne.

**Selon la perspective allemande**, il y a dans ce cas un transfert intracommunautaire (livraison fictive) de l'Allemagne vers l'Italie. En conséquence, le consignateur en Italie serait redevable de la taxe sur l'acquisition. Il n'y aurait livraison proprement dite qu'au moment où la marchandise est prélevée. La livraison est donc effectuée en Italie, avec pour conséquence que la facture doit faire état de la TVA italienne. Compte tenu de l'acquisition imposable et de la livraison nationale, le consignateur devrait s'enregistrer à la TVA italienne.

Lorsqu'arrive le moment du prélèvement de la marchandise dans le délai accordé par l'Italie (1 an), il n'y aura pas en Italie d'acquisition intracommunautaire ni de livraison subséquente. Compte tenu des **dispositions italiennes sur la TVA**, les conditions pour l'inscription à la TVA ne sont pas remplies (le consignataire (acquéreur) est redevable de la taxe sur l'acquisition).

Cependant, comme le consignateur n'a pas de numéro d'identification à la TVA italienne, il ne peut pas traiter la livraison fictive vers l'Italie comme une opération exonérée. Le consignateur aurait répercuté la TVA allemande sur le consignataire ouvertement ou de façon détournée, ce à quoi le consignataire n'aurait très certainement pas adhéré.

Pour éviter ce genre de cas, l'administration fiscale allemande a édicté une règle de simplification pour l'Allemagne. Celle-ci autorise le consignateur à exonérer le transfert intracommunautaire dans un entrepôt de marchandise dans un autre Etat membre, si la preuve comptable nécessaire ne peut être apportée (en particulier la mention du numéro d'identification à la TVA du pays de destination).

L'UE, toutefois, prévoit à compter du 1er janvier 2018 de modifier la directive TVA par l'introduction d'un nouvel article 17 a. La solution proposée consiste à considérer que le régime des stocks sous contrat de dépôt donne lieu à une livraison unique dans l'Etat membre de départ et à une acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre où le stock se trouve pour autant que l'opération soit effectuée entre deux assujettis certifiés. Cette disposition permettra d'éviter au fournisseur de devoir s'identifier dans chaque Etat membre où il a placé des biens sous le régime des stocks sous contrat de dépôt.

**6.** Ces pièges en matière de TVA qui surviennent faute d'harmonisation des règles de simplification entre Etats membres ou lorsque les notions juridiques sont floues sont simples à éviter pour les entreprises qui ne sont pas établies sur le territoire de l'UE (par ex. les entreprises suisses), étant donné que le mouvement de biens s'effectue généralement à partir d'un pays tiers et que celui-ci constitue non pas une livraison intracommunautaire mais une opération d'importation.

Le consignateur établi en Suisse a non seulement une certaine marge d'appréciation en matière de TVA, mais peut aussi appliquer des règles de simplification douanières le cas échéant.

### **Marge d'appréciation**

Le consignateur établi en Suisse met en place en Allemagne non pas un **stock en consignation** mais un **entrepôt douanier** chez le consignataire. Le transfert de la marchandise dans l'entrepôt douanier à partir de la Suisse constitue selon le droit helvétique un transfert à l'étranger exonéré de la TVA suisse (à condition de présenter la preuve douanière de l'exportation).

Le consignataire peut ensuite retirer la marchandise de l'entrepôt douanier selon ses besoins et acquitter la TVA allemande en tant qu'importateur. Le lieu de la livraison du consignateur au consignataire est situé en Allemagne. L'entrepôt douanier est considéré comme territoire national du point de vue de la TVA allemande. La livraison est donc exonérée en vertu d'un nouvel article de la loi allemande sur la TVA (§ 4 Nr. 4b UStG) introduit le 1<sup>er</sup> janvier 2004. De l'avis de l'administration fiscale allemande il n'est pas nécessaire dans ce cas de s'enregistrer à la TVA allemande lorsque la livraison précède l'importation.

La chose est différente (comme cela a été montré plus haut) lorsque la marchandise est importée en Allemagne en provenance d'un pays tiers, par exemple, puis transférée dans un stock de consignation, pour autant que celui-ci ne constitue pas un entrepôt douanier. Selon l'interprétation actuelle de l'administration fiscale allemande, le consignataire (acquéreur) ne peut déduire la taxe (sur la valeur ajoutée) à l'importation, car au moment du dédouanement, le pouvoir de disposer de la marchandise en provenance d'un Etat tiers ne lui a pas encore été transféré. Celui n'est transféré qu'au moment où la marchandise est retirée du stock de consignation.



## 2.3 ENTREPÔT TVA

La réglementation sur les entrepôts TVA (« entrepôts autres que douaniers ») vise à simplifier considérablement les conséquences en matière de TVA en cas de transbordement de certaines marchandises (communautaires). C'est pourquoi des règles sur l'entrepôt TVA, tel qu'approuvé par l'administration fiscale, ont été introduites en Allemagne au 01.01.2004 (les Etats membres sont autorisés à prendre ce type de règles conformément aux articles 157 et suivants de la directive TVA 2006/112/CE).

Ainsi certaines marchandises (par ex. produits alimentaires, tels que carottes, café, thé, sucre, mais aussi fer et métaux) peuvent comme dans le régime de l'entrepôt douanier être entreposées et cédées en exonération de la taxe sans qu'une entreprise établie hors de l'UE doivent s'enregistrer à la TVA nationale. L'imposition ne débutera qu'avec la sortie de la marchandise de l'entrepôt. Les ventes précédentes sont exonérées, comme dans le régime de l'entrepôt douanier (par exemple, en Allemagne, en vertu du § 4 n° 4 a UStG, ou selon l'article 160 de la directive TVA 2006/112/CE). Les exigences administratives liées à ce régime étant assez compliquée, l'entrepôt TVA n'est pas couramment utilisé dans l'UE. Par conséquent, il n'en sera pas discuté plus en détail ici.

## 2.4 SIMPLE ENTREPOSAGE DE MARCHANDISES

Dans le régime de l'entrepôt de marchandises simple (entrepôt de distribution), le futur client n'est pas encore connu au moment de l'entreposage. En particulier, il peut y avoir plusieurs clients. Dans ce cas, les règles de simplification valables pour les stocks en consignation (voir plus haut) ne s'appliquent pas. Il s'ensuit que l'entreprise étrangère qui exploite un entrepôt dans l'UE, doit s'enregistrer à la TVA dans le pays en question.

1. Si la marchandise acheminée dans l'entrepôt de marchandises dans l'UE provient d'un Etat tiers, comme la Suisse, c'est fondamentalement celui qui a le pouvoir de disposer de la marchandise au moment de l'importation qui peut déduire la taxe (sur le chiffre d'affaires) à l'importation, en l'occurrence, le fournisseur et non l'acquéreur dans le cas de l'entrepôt de distribution.
2. Les livraisons provenant du reste de l'UE vers un entrepôt dans un autre Etat membre sont soumises à la TVA en tant qu'acquisitions intracommunautaires. En règle générale, la taxe sur l'acquisition intracommunautaire est déductible par le fournisseur au titre de l'impôt préalable (voir à ce sujet le Guide de la TVA européenne sur les échanges de biens).
3. Il en va de même pour les livraisons de marchandises. Le fournisseur peut déduire la taxe au titre de l'impôt préalable.
4. Pour les ventes, les règles générales s'appliquent par analogie. Les livraisons à partir de l'entrepôt sont soit imposables en tant que livraison sur le territoire national (ou soumise à l'autoliquidation), soit exonérée en tant que livraisons intracommunautaires selon les conditions du pays de départ (selon l'art. 138 de la directive TVA 2006/112/CE), soit exonérées en tant d'exportations (art. 146 de la directive TVA 2006/112/CE). Voir à ce sujet le Guide de la TVA européenne sur les échanges de biens.

### 3. PRESTATIONS DE SERVICES DES INTERMÉDIAIRES EN LIEN AVEC UN ENTREPÔT DE MARCHANDISES

Des prestations de service sont fournies au propriétaire de la marchandise par différents intermédiaires dans le contexte d'un entrepôt de marchandises: transport, emballage, manutention et taxes d'entreposage. Selon l'art. 31 bis paragraphe 3 lettre b) du règlement d'exécution 1042/2013, en cas d'entreposage de biens dans un bien immeuble, il n'y a pas de prestation de service rattachée au bien immeuble si aucune partie spécifique du bien immeuble n'est affectée à l'usage exclusif du preneur. Il en va de même pour d'autres prestations d'intermédiaires (emballage, etc.). Il s'ensuit que de telles prestations sont imposées selon la règle générale du lieu du preneur de l'acquéreur (art. 44 de la directive TVA 2006/112/CE).

#### Exemple:

Un fournisseur suisse exploite un entrepôt de marchandises en Allemagne. Il reçoit des factures pour l'entreposage des marchandises de la part d'une entreprise de logistique allemande. La facture de l'entreprise de logistique relative à l'entreposage des marchandises doit être établie sans la TVA allemande.

### 4. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

En cas de livraison-acquisition intra-communautaire, le fournisseur comme l'acquéreur sont tenus de faire des déclarations: la déclaration dans les décomptes de TVA nationaux, l'établissement d'états récapitulatifs (en règle générale seulement pour les livraisons intracommunautaires, pas pour les acquisitions intracommunautaires). De plus, selon les pays, il peut être obligatoire de remettre des déclarations dites Intrastat aux autorités statistiques (en Allemagne, par exemple, le Statistisches Bundesamt à Wiesbaden). Pour plus de détails, veuillez vous référer au [guide en ligne](#).

Traduction française: S-GE.

Texte rédigé par:

Bernd Burgmaier  
SwissVAT AG  
Stampfenbachstrasse 38  
CH-8006 Zürich  
Tel. +41 44 219 66 58  
Fax +41 44 219 66 67  
[bernd.burgmaier@swissvat.ch](mailto:bernd.burgmaier@swissvat.ch)  
[www.swissvat.ch](http://www.swissvat.ch)

**Pour tout renseignement relatif à la TVA européenne:**

**Switzerland Global Enterprise  
ExportHelp  
Chemin du Closel 3  
1020 Renens  
Tél. +41 21 545 94 94  
[suisse-romande@s-ge.com](mailto:suisse-romande@s-ge.com)**