

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 74 DU 6 AOÛT 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 D-2-10

INSTRUCTION DU 29 JUILLET 2010

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. REMBOURSEMENT AUX ASSUJETTIS NON ÉTABLIS DANS L'ÉTAT DANS LEQUEL LA TVA A ÉTÉ SUPPORTÉE

(C.G.I., art. 271 V. d. , 289 D ; ann. II au CGI, 242-0 M à 242-0 Z decies ; ann. III au CGI, art.96 O ; ann. IV, art.41 decies et 41 undecies ; LPF, art. L.208 B)

NOR : ECE L 10 30017 J

DGFIP Bureaux D1, GF-2A, CF3, JF-2C, DRESG

PRESENTATION

La présente instruction a pour objet de présenter les nouvelles modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en faveur des assujettis établis dans un autre Etat membre que celui dans lequel ils ont supporté des dépenses grevées de TVA, telles qu'elles ont été définies par la directive 2008/9/CE du 12 février 2008.

A compter du 1^{er} janvier 2010, ces assujettis doivent déposer leurs demandes de remboursement à partir du portail électronique mis en place par l'Etat dans lequel ils sont établis, qui se charge ensuite de les transmettre par voie dématérialisée à l'Etat membre de remboursement. Les délais pour obtenir le remboursement de la TVA sont encadrés et leur dépassement par l'Etat membre de remboursement est sanctionné par le versement d'intérêts moratoires en faveur de l'assujetti ayant introduit une demande de remboursement.

Les règles applicables au remboursement de TVA aux assujettis non établis sur le territoire de l'Union Européenne telles que prévues par la treizième directive du 17 novembre 1986 (n°86/560/CEE) restent inchangées.

•

- 1 -

6 août 2010

3 507074 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE I : REMBOURSEMENT DE LA TVA SUPPORTEE EN FRANCE PAR LES ASSUJETTIS QUI NE SONT PAS ETABLIS EN FRANCE MAIS DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE DE L'UNION EUROPEENNE	6
Section 1 : Conditions d'éligibilité au remboursement	8
A. CONDITION RELATIVE AU NON ETABLISSEMENT	10
B.CONDITIONS RELATIVES AUX OPERATIONS REALISEES	
1. L'assujetti communautaire n'effectue pas de livraison de biens ou de prestations de services situées en France	13
2. Les opérations pour la réalisation desquelles les dépenses sont éligibles au remboursement de l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI	19
Section 2 : Modalités de remboursement à l'assujetti communautaire non établi	
A. DETERMINATION DU MONTANT A REMBOURSER	
1. La TVA dont le remboursement peut être demandé est, conformément aux dispositions de l'article 271-I-2 du CGI, celle dont l'exigibilité est intervenue chez le fournisseur ou le prestataire redevable de la taxe	23
2. La TVA dont le remboursement ne peut être obtenu totalement ou partiellement	24
3. La proportion de la TVA qui peut faire l'objet d'un remboursement	28
B. PROCEDURE	
1. Dépôt des demandes de remboursement	33
2. Dépôt des déclarations spéciales	46
3. Instruction des demandes	46
4. Motivation de la décision	59
5. Paiement des intérêts moratoires	60
6. Contentieux	66
7. Contrôle	71
CHAPITRE II : REMBOURSEMENT DE LA TVA SUPPORTEE, PAR UN ASSUJETTI ETABLI EN FRANCE, DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE DE L'UNION EUROPEENNE DANS LEQUEL IL N'EST PAS ETABLI	79

CHAPITRE III : MODALITES ET CONDITIONS DE REMBOURSEMENT DE LA TVA SUPPORTEE EN FRANCE PAR UN ASSUJETTI QUI EST ETABLI HORS DE L'UNION EUROPEENNE	86
Section 1 : Situation des assujettis	89
Section 2 : Les opérations réalisées	96
Section 3 : Détermination de la taxe à rembourser	97
Section 4 : Procédure	
A. DEPOT DES DEMANDES DES REMBOURSEMENT	
1. Périodes au titre desquelles un remboursement peut être demandé	101
2. Choix et agrément du représentant fiscal	104
B. INSTRUCTION DES DEMANDES	
1. Délai d'instruction, demande d'informations complémentaires et notification	112
2. Contentieux	123
3. Contrôle	124
4. Intérêts moratoires	126
C. RECTIFICATION DE FACTURES ET AVOIRS	127
Annexe I : Codes à utiliser dans la demande de remboursement pour ventiler les biens et services acquis par le requérant en fonction de leur nature	
Annexe II: Désignation d'un mandataire en matière de remboursement de TVA (art. 271-V-d du CGI)	
Annexe III: Désignation d'un représentant en matière de remboursement de TVA (art. 271-V-d du CGI et 242-0 Z octies de l'annexe II au CGI)	

INTRODUCTION

1. L'article 171 de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006¹, transposé en droit interne sous le d) du V de l'article 271 du CGI, prévoit le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre dans lequel ils effectuent des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de taxe, mais dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

2. Afin d'éviter qu'un assujetti ne supporte définitivement la taxe qui lui a été facturée dans un autre Etat membre pour la réalisation de livraisons de biens et de prestations de services, la huitième directive TVA (n° 79/1072/CEE du 6 décembre 1979) a en effet prévu les modalités selon lesquelles les Etats membres en accordent le remboursement.

3. La directive 2008/9/CE du 12 février 2008 redéfinit, à compter du 1^{er} janvier 2010, les modalités selon lesquelles les Etats membres doivent procéder à ces remboursements. Les dispositions de cette directive sont transposées aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au code général des impôts (CGI)².

4. Les modalités de remboursement de la TVA supportée par les assujettis non établis sur le territoire de l'Union européenne dont le principe est également posé à l'article 171 de la directive 2006/112/CE déjà citée, demeurent quant à elles régies par les dispositions de la 13^{ème} directive TVA n° 86/560/CEE du 17 novembre 1986 et sont donc désormais déconnectées, pour l'essentiel, de celles prévues pour les assujettis communautaires.

5. La présente instruction a pour objet de :

- préciser les modalités et conditions de remboursement de la TVA supportée en France par les assujettis qui ne sont pas établis en France mais dans un autre Etat membre de l'Union européenne (Chapitre I) ;

- préciser les modalités et conditions de remboursement de la TVA supportée dans un autre Etat membre de l'Union européenne par un assujetti établi en France mais non établi dans l'Etat membre dans lequel il a supporté des dépenses grevées de taxe (Chapitre II) ;

- rappeler les modalités de remboursement de la TVA supportée en France par les assujettis non établis sur le territoire de l'Union européenne telles que définies par les dispositions de la directive 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986. Ces dispositions, qui restent inchangées, sont désormais regroupées aux articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI (Chapitre III).

NB : Aux fins de la présente instruction on entend par :

- « requérant », l'assujetti non établi qui a introduit en France une demande de remboursement ;

- « mandataire », la tierce personne habilitée par le requérant pour présenter en son nom et pour son compte une demande de remboursement et éventuellement percevoir le remboursement pour son compte ;

- « service de remboursement de la TVA », le Service de remboursement de la TVA de la Direction des Résidents Etrangers et des Services Généraux, 10 rue du Centre TSA 60015 93465 NOISY LE GRAND ;

- « service des impôts », le service chargé de gérer le portail électronique sur lequel les assujettis établis en France peuvent déposer leurs demandes de remboursement de la TVA supportée dans d'autres Etats membres dans lesquels ils ne sont pas établis.

¹ Ex article 17 § 4 de la 6^{ème} directive TVA n° 77/388/CEE.

² Décret n° 2010-413 du 27 avril 2010.

CHAPITRE I : REMBOURSEMENT DE LA TVA SUPPORTEE EN FRANCE PAR LES ASSUJETTIS QUI NE SONT PAS ETABLIS EN FRANCE MAIS DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE DE L'UNION EUROPEENNE

6. La TVA afférente aux biens et aux services acquis en France pour les besoins de son activité économique par un assujetti établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne peut, sous certaines conditions et selon certaines modalités, faire l'objet d'un remboursement.

Ces modalités et conditions édictées par la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 sont transposées en droit interne aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI.

7. Le remboursement est subordonné au respect de conditions tenant tant aux assujettis eux-mêmes qu'aux opérations qu'ils réalisent et obéit à une procédure nouvelle reposant sur la mise en place d'un portail électronique dans chaque Etat membre.

Section 1 : Conditions d'éligibilité au remboursement

8. Rappel : Conformément aux dispositions de la directive 2006/112/CE, est assujettie à la TVA toute personne qui effectue de manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, des livraisons de biens ou des prestations de services à titre onéreux dans le cadre d'une activité économique.

9. Les assujettis établis dans un Etat membre autre que la France peuvent obtenir le remboursement de la TVA supportée en France qui leur a été régulièrement facturée si :

- ils n'ont pas eu en France le siège de leur activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations ont été effectuées ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle (A) ;

- ils n'ont pas effectué de livraisons de biens ou de prestations de services situées en France (B).

Ces conditions doivent être cumulativement satisfaites au cours de la période au titre de laquelle le remboursement est demandé telle qu'elle est déterminée aux § 35 et 36.

A. CONDITION RELATIVE AU NON ETABLISSEMENT

10. Seuls sont éligibles au remboursement de TVA prévu à l'article 242-0 N de l'annexe II au CGI, les assujettis établis dans un autre Etat membre de l'Union européenne qui n'ont pas en France le siège de leur activité économique ou un établissement stable à partir duquel ont été réalisées des opérations ouvrant droit à déduction ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle.

11. Un assujetti communautaire qui possède un établissement stable en France à partir duquel il réalise des opérations ouvrant droit à déduction, peut en effet opérer la déduction de la TVA qui lui est facturée dans les conditions de droit commun prévues aux articles 205 et suivants de l'annexe II au CGI.

De même, la TVA supportée en France par l'établissement stable, situé dans un autre Etat membre, d'un assujetti dont le siège est en France peut faire l'objet d'une déduction selon ces mêmes modalités de droit commun³. Pour la définition des notions de siège de l'activité économique, d'établissement stable, de domicile ou de résidence habituelle, il est renvoyé aux § 16 à 20 de l'instruction publiée au BOI 3 A-1-10 du 4/01/2010 sur le lieu des prestations de services.

12. Par ailleurs, conformément à l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI, un assujetti établi dans un autre Etat membre qui ne dispose en France que d'une succursale, dont l'activité consistant exclusivement dans la fourniture de services à son siège n'est pas assujettie, est néanmoins considéré comme établi s'il est identifié sur le fondement du 4° de l'article 286 ter du CGI.

³ CJCE, arrêt C-244/08, aff. « Commission contre Italie », du 16 juillet 2009.

Tel est le cas de l'assujetti disposant en France d'une succursale caractérisée par un degré suffisant de permanence, et apte, du point de vue des moyens humain et technique à rendre possible l'utilisation de services visés à l'article 259-1° du CGI pour lesquels il est redevable de la taxe sur le fondement de l'article 283-2 du CGI lorsque ces services sont fournis par un prestataire non établi.

Ainsi, l'assujetti redevable de la TVA sur les services fournis à sa succursale française par un prestataire établi dans un autre Etat membre, et identifié à ce titre peut opérer la déduction de la TVA supportée en France dans les conditions de droit commun, selon les modalités prévues aux articles 205 et suivants de l'annexe II au CGI. Les demandes de remboursement déposées par cet assujetti relèvent du SIE dans le ressort duquel la succursale est située.

Exemple : *la succursale française d'un assujetti dont le siège de l'activité économique est situé dans un autre Etat membre présente une consistance rendant possible l'utilisation d'un service de conseil fourni par un assujetti établi dans un autre Etat membre (qui peut être celui de son siège ou un autre) pour lequel l'assujetti est le redevable et doit être identifié auprès du SIE dans le ressort duquel sa succursale est située. La TVA française grevant les dépenses engagées pour les besoins de l'immeuble dans lequel est située la succursale (location du local professionnel, consommation d'électricité, services d'entretien, fourniture d'eau, achat de matériels informatiques,...) est remboursée selon la procédure prévue par les articles 205 et suivants de l'annexe II au CGI.*

Les dépenses grevées de TVA française qui seraient engagées par le siège sans pour autant être rattachées à l'activité propre de la succursale sont également éligibles au remboursement selon cette procédure. Il en irait ainsi par exemple de la location à court terme d'un moyen de transport mis à la disposition de l'assujetti en France pour prospecter la clientèle d'un Etat limitrophe.

Ces mêmes dépenses, engagées pour une succursale qui ne serait donc pas identifiée sur le fondement de l'article 286 ter 4°, demeurent remboursées au moyen de la procédure prévue aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI.

B. CONDITIONS RELATIVES AUX OPERATIONS REALISEES

1. L'assujetti communautaire n'effectue pas de livraisons de biens ou de prestations de services situées en France

13. Les assujettis établis dans un autre Etat membre de l'Union européenne qui, sans être établis en France, réalisent au cours de la période sur laquelle porte la demande de remboursement des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA et dont le lieu d'imposition est situé en France ne sont pas éligibles au remboursement de l'article 242-0 N de l'annexe II au CGI.

14. Alors même qu'ils ne seraient pas établis en France au sens du A ci dessus, ces assujettis peuvent en effet déduire la TVA qu'ils ont supportée en France dans les conditions de droit commun prévues aux articles 205 et suivants de l'annexe II au CGI.

15. Toutefois, en raison de leur nature, certaines opérations mentionnées au 2° de l'article 242-0 O de l'annexe II au CGI, réalisées par des assujettis non établis, ouvrent droit au remboursement prévu à l'article 242-0 N de l'annexe II au CGI bien qu'elles soient situées en France. Il s'agit des opérations suivantes :

a) Les prestations de services de transport et les opérations accessoires qui sont exonérées en application des articles 262-I, 262-II (7° à 11° bis et 14°), 262 bis, 263 et 291-III-2° du CGI

16. Sont concernés :

- les prestations de services de transport et les opérations accessoires à ces transports directement liées à l'exportation des biens ;

- certaines prestations visées aux articles 73 C et 73 E de l'annexe III au CGI, qui sont accessoires à des transports exonérés effectués par les bateaux et aéronefs désignés à l'article 262-II-2° et 4° du CGI (chargement et déchargement, manutentions accessoires à ces opérations, notamment) ;

- les transports aériens ou maritimes de voyageurs en provenance et à destination de l'étranger ou des territoires et départements d'Outre-mer ;

- les transports ferroviaires de voyageurs en provenance et à destination de l'étranger et transport de voyageurs effectués par des trains internationaux et sur les relations dont la liste est fixée par arrêté ministériel (DB 3 A 2313) ;

- les transports par route de voyageurs étrangers en provenance et à destination de l'étranger circulant en groupe d'au moins dix personnes ;

- les transports entre la France continentale et les départements de la Corse pour la partie du trajet située en dehors du territoire continental ;

- les transports de marchandises en provenance et à destination de l'étranger – transports de marchandises importées placées sous régimes douaniers suspensifs – transports afférents à des livraisons, à l'intérieur du pays, de biens destinés à être placés sous régimes douaniers suspensifs – transports nécessités par le déplacement en France de marchandises maintenues sous l'un de ces régimes ; prestations accessoires à ces transports ; chargement, déchargement et location du véhicule ; manutentions accessoires des biens ; location des matériels utilisés pour le chargement et le déchargement ;

- les transports de marchandises effectués à l'importation jusqu'au premier lieu de destination et prestations accessoires au transport (frais de stationnement, de manutention, de magasinage, d'emballage,...), lorsque ces opérations sont facturées à l'importateur et que leur valeur est comprise dans la base d'imposition de l'importation ;

b) Les livraisons de biens et prestations de services pour lesquelles la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur

Remarque liminaire : un assujetti qui réalise à partir du siège de son activité économique situé dans un autre Etat membre une opération imposable en France et qui dispose par ailleurs d'un établissement stable qui ne participe pas à cette opération n'est pas redevable de la taxe mais n'en est pas moins établi en France. Par conséquent, la TVA qui a grevé les dépenses engagées en France pour la réalisation de cette opération est remboursée selon la procédure de droit commun. Les opérations suivantes donnant lieu à autoliquidation par le preneur n'ouvrent donc droit au remboursement au moyen de la procédure prévue aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI que pour autant que l'assujetti ne soit pas établi en France.

17. Sont concernées :

- les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par des assujettis établis hors de France pour des acquéreurs ou des preneurs identifiés à la TVA en France redevables de la TVA en application du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI ;

Exemples :

- un assujetti établi dans un autre Etat membre réalise au profit d'un preneur identifié à la TVA en France une prestation portant sur un immeuble situé en France et relevant du 2° de l'article 259 A du CGI. Bien que cette opération soit située en France, la TVA étant autoliquidée par le preneur sur le fondement du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI, l'assujetti non établi peut obtenir le remboursement de la TVA afférente aux dépenses engagées en France pour la réalisation de cette prestation au moyen de la procédure prévue aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI.

- un assujetti établi dans un autre Etat membre, importe en France des biens qu'il destine à la revente en France. Au moment de l'importation cet assujetti est désigné en tant qu'importateur sur le document administratif unique (DAU) et supporte donc la TVA à l'importation. Si les biens importés sont par la suite vendus à un acquéreur identifié à la TVA en France, ce dernier est redevable de la taxe au titre de cette livraison interne. Dès lors, la TVA supportée par l'assujetti communautaire lors de l'importation pourra faire l'objet d'un remboursement conformément aux dispositions des articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI. (Cf. BOI 3-A-9-06 § 19).

- les prestations de services dont le lieu est situé en France conformément aux dispositions de l'article 259-1° du CGI pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application des dispositions de l'article 283-2 du même code ;

- les livraisons consécutives à une acquisition intracommunautaire, mentionnées au 2° du I de l'article 258 D du CGI, pour lesquelles la taxe est due par le destinataire en application de l'article 283-2 ter du même code ;

- les livraisons de gaz naturel ou d'électricité mentionnées à l'article 258-III du CGI, lorsque la taxe est acquittée, en application de l'article 283-2 quinquies du CGI, par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque le fournisseur est établi hors de France ;

- les livraisons et les prestations de façon portant sur les déchets neufs d'industrie et des matières de récupérations pour lesquelles la taxe est acquittée en application de l'article 283-2 sexies du CGI par le destinataire ou le preneur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.

c) Les livraisons et prestations de services mentionnées à l'article 277-A-I, 1°, 2°, 5°, 6° et 7° du CGI

18. Les livraisons et prestations de services effectuées en suspension de taxe sous un régime douanier communautaire ou un régime d'entrepôt fiscal ouvrent droit à remboursement.

2. Les opérations pour la réalisation desquelles les dépenses sont éligibles au remboursement prévu aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI

19. Les assujettis communautaires sont admis à demander le remboursement de la TVA ayant grevé les services qui leur ont été rendus ou les biens qu'ils ont acquis ou importés en France, au cours de la période de remboursement pour la réalisation ou pour les besoins des opérations :

- dont le lieu d'imposition se situe à l'étranger ;
- qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient situées en France.

a) Opérations dont le lieu d'imposition se situe à l'étranger

20. A l'exception de celles des opérations situées en France mentionnées aux § 16 à 18 qui, en raison de leur nature ne privent pas l'assujetti non établi du bénéfice du remboursement selon les modalités prévues aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI, seule la TVA supportée en France pour les besoins de la réalisation d'opérations non situées en France peut faire l'objet d'un remboursement sur le fondement de la procédure réservée aux assujettis communautaires non établis.

21. Il s'agit des opérations dont le lieu d'imposition au sens des articles 258 à 259 D du CGI n'est pas situé en France, soit :

- des livraisons de biens meubles corporels à l'étranger :

Il en est ainsi lorsque le lieu de départ et d'arrivée du bien expédié ou transporté se trouve à l'étranger ou lorsque, à défaut de transport ou d'expédition, le bien est situé à l'étranger au moment de sa délivrance ;

- des prestations de services non imposables en France en application des règles de territorialité prévues par les articles 259 à 259 D du CGI (telles que commentées dans l'instruction 3 A-1-10 du 4 janvier 2010).

b) Les opérations pour les besoins desquelles les dépenses ont supporté de la TVA en France ouvriraient droit à déduction si elles étaient situées en France

22. Ouvrent droit à remboursement de la TVA supportée pour leur réalisation selon la procédure réservée aux assujettis communautaires non établis :

- les opérations qui seraient effectivement soumises à la TVA si leur lieu d'imposition était situé en France ;

- les opérations qui, bien qu'étant exonérées de la taxe en France, ouvrent néanmoins droit à déduction. Il s'agit des opérations visées aux articles 262, 262 bis, 262 ter-I, 263, 291-II 1°, 291-III 2° du CGI ou de celles qui bénéficieraient d'un régime suspensif de taxe en vertu des articles 275 et 277 A-I du même code.

En revanche, sous réserve des opérations mentionnées aux a et b du V de l'article 271 du CGI, la taxe ayant grevé des dépenses engagées pour les besoins de la réalisation des opérations qui seraient exonérées en application des articles 261, 261 A à E du CGI ne peut donner lieu à remboursement.

Section 2 : Modalités du remboursement à l'assujetti communautaire non établi

A. DETERMINATION DU MONTANT A REMBOURSER

1. La TVA dont le remboursement peut être demandé est, conformément aux dispositions de l'article 271-I-2 du CGI, celle dont l'exigibilité est intervenue chez le fournisseur ou le prestataire redevable de la taxe

23. Il s'agit de :

- la TVA ayant grevé l'achat de biens ou de services qui ont été facturés au cours de la période du remboursement mentionnée aux § 35 et 36, à condition qu'elle soit devenue exigible avant ou au moment de la facturation, ou la TVA qui est devenue exigible au cours de la période du remboursement, à condition que les achats aient été facturés avant la date à laquelle elle est devenue exigible ;

Exemple : *une TVA française régulièrement facturée au cours du mois de septembre 2009 dont l'exigibilité est également intervenue à cette date, qui n'a pas fait l'objet d'une demande de remboursement au 31/12/2009 peut faire l'objet d'une demande de remboursement à compter du 1^{er} janvier 2010 (et ce avant le 30/09/2010) par un assujetti établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne. A compter de cette date toutefois, la demande de remboursement doit être déposée par voie dématérialisée sur le portail mis en place à cet effet par l'Etat membre dans lequel le requérant est établi.*

- la TVA ayant grevé l'importation de biens effectuée au cours de la période du remboursement ;

- la TVA figurant sur les factures ou des documents d'importation qui n'ont pas fait l'objet de demandes de remboursement antérieures pour autant qu'ils portent sur des opérations effectuées au cours de la même année civile.

Exemple : *Le requérant omet de porter sur la demande de remboursement qu'il dépose en janvier N+1 au titre des trois premiers mois de l'année N une facture pour laquelle la taxe est devenue exigible au cours de cette période. Il pourra demander le remboursement de la TVA afférente à cette dépense à l'occasion des autres demandes de remboursement qu'il pourra déposer au titre de l'année N, au plus tard avant le 30 septembre de l'année N+1.*

2. La TVA dont le remboursement ne peut être totalement ou partiellement obtenu

a) la TVA ayant grevé des achats de biens ou de services acquis à des fins étrangères à l'entreprise ou faisant l'objet d'une exclusion du droit à déduction

24. Il en est ainsi des dépenses dont le coefficient d'admission n'est pas égal à l'unité en application des 2, 3 et 4 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI :

- TVA grevant des biens et services qui sont utilisés à des fins étrangères à l'entreprise ;
- TVA grevant des dépenses afférentes à des véhicules ou engins conçus pour le transport des personnes ou à usage mixte ;
- TVA grevant les dépenses d'essences, de carburateurs, de gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux et pétrole lampant, gazole et superéthanol E 85;
- TVA grevant les dépenses de logement ou d'hébergement engagées au bénéfice des dirigeants et des salariés de l'entreprise ;

b) la TVA facturée par erreur au regard des dispositions du droit interne⁴

25. La TVA qui n'est pas due ou qui a été facturée par erreur à l'acquéreur des biens ou au preneur d'un service ne peut pas faire l'objet d'un remboursement en vertu des dispositions des articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI, alors même qu'elle aurait été versée au Trésor. Il en va notamment ainsi de la TVA facturée à raison de livraisons de biens qui sont exonérées ou peuvent l'être en application des dispositions des articles 262-I et 262 ter I du CGI.

26. Lorsqu'un assujetti communautaire a été facturé à tort d'une TVA française et que le montant de cette TVA a déjà fait l'objet d'un remboursement, l'envoi d'une facture rectificative n'est pas autorisé. Les notes d'avoir éventuellement adressées à ces assujettis doivent par conséquent préciser que les rabais, ristournes ou remises sont nets de taxe.

27. Cela étant, lorsque l'assujetti communautaire n'a pas demandé le remboursement de la TVA facturée à tort, son fournisseur ou son prestataire est néanmoins autorisé à lui adresser une facture rectificative sous réserve de satisfaire aux conditions suivantes :

- l'assujetti communautaire doit informer, par voie postale (et non pas au moyen du portail électronique), le service de remboursement de la TVA de sa volonté de renoncer au remboursement de la taxe mentionnée sur cette facture selon les modalités prévues aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI. A cet effet, il communique au service la facture litigieuse en sorte que celui-ci puisse l'identifier formellement comme ne pouvant plus être présentée à l'appui d'une demande de remboursement ;

- en retour, le service de remboursement de la TVA doit adresser à l'assujetti communautaire un justificatif prenant acte de sa renonciation à demander le remboursement selon les modalités prévues aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI de la TVA mentionnée à tort sur la facture en cause ;

- sur la foi de ce document, le fournisseur ou le prestataire peut adresser une facture rectificative à l'assujetti communautaire qui a fait part de sa renonciation au service de remboursement.

3. La proportion de la TVA qui peut faire l'objet d'un remboursement

28. Pour bénéficier du remboursement de la taxe ayant grevé des dépenses supportées en France, un assujetti communautaire doit effectuer des opérations ouvrant droit à déduction dans l'Etat membre de l'Union européenne dans lequel il est établi.

29. Si cet assujetti réalise à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, il ne peut obtenir le remboursement que de la seule quote-part de la TVA française afférente aux opérations ouvrant droit à déduction, déterminée conformément aux dispositions de l'article 173 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 telles qu'appliquées dans l'Etat membre dans lequel il est établi.

⁴ CJCE, arrêt C-35/05, aff. « Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH », du 15 mars 2007.

30. Si après l'introduction d'une demande de remboursement, la proportion dans laquelle la déduction a été opérée doit être corrigée conformément aux dispositions de l'article 175 de la directive 2006/112/CE, le requérant doit rectifier le montant dont le remboursement a été demandé ou déjà obtenu. Cette correction s'opère au moyen d'une déclaration spéciale présentée durant l'année civile qui suit la période de remboursement au titre de laquelle la correction doit être opérée via le portail électronique mis à sa disposition par son Etat d'établissement.

31. Dans le cas où la déclaration spéciale est transmise concomitamment à une demande de remboursement présentée durant l'année civile qui suit la période de remboursement au titre de laquelle la correction doit être opérée, la correction se traduit par la majoration ou la diminution du montant à rembourser.

32. Dans l'hypothèse où le requérant n'effectue aucune demande de remboursement durant cette année civile, la correction se traduit par un paiement ou un recouvrement séparé calculé à partir du prorata définitif mentionné sur la déclaration spéciale. Lorsque la correction opérée consiste dans une réduction de la proportion d'opérations ouvrant droit à déduction, le recouvrement correspondant s'effectue selon la procédure prévue au paragraphe 71.

B. PROCEDURE

1. Dépôt des demandes de remboursement

33. A partir du 1^{er} janvier 2010, la demande de remboursement de la TVA supportée en France par un assujetti communautaire est adressée au service de remboursement de la TVA via le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi. La directive 2008/9/CE fait en effet obligation aux Etats membres de mettre en place un tel dispositif à compter de cette date.

34. Cette demande doit être introduite au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période de remboursement.

a) Périodes au titre desquelles un remboursement peut être demandé

35. La demande de remboursement porte en principe sur une période qui ne doit être ni supérieure à une année civile, ni inférieure à trois mois civils. Toutefois, la période de remboursement peut être inférieure à trois mois lorsqu'elle constitue le solde d'une année civile.

En pratique, le requérant peut donc déposer, au plus, 5 demandes de remboursement au titre d'une même année civile :

- 4 demandes au plus, portant sur une période qui ne peut être inférieure à trois mois civils sauf en fin d'année ;
- et 1 demande complémentaire portant sur l'année civile entière.

36. Lorsque la demande de remboursement porte sur une période inférieure à une année civile mais au moins égale à trois mois, le montant de la TVA à rembourser ne doit pas être inférieur à 400 euros. Lorsque la demande de remboursement correspond à une année civile ou au solde d'une année civile, le montant de la TVA à rembourser doit être au minimum de 50 euros.

Exemple 1 : *Au cours de l'année N, un assujetti communautaire satisfait aux conditions pour bénéficier du remboursement prévu aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI. Le montant de la taxe afférente aux dépenses supportées en France au titre de la période du 1^{er} janvier au 31 août est de 225 euros. Au cours de la période du 1^{er} septembre au 31 décembre, il ne supporte aucune dépense en France. Dans ces conditions, il pourra demander au titre de l'année N le remboursement de la taxe afférente aux dépenses supportées au cours de l'année, soit 225 euros, la date limite de dépôt de la demande étant fixée au 30 septembre de l'année N+1.*

Exemple 2 : *Au cours de l'année N, un assujetti communautaire satisfait aux conditions pour bénéficier du remboursement prévu aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI. En novembre N, il demande le remboursement d'un montant de TVA de 500 euros au titre de la période allant de janvier à octobre N. En novembre et en décembre N, le montant de la taxe afférente aux dépenses supportées en France est de 250 euros (100 euros pour le mois de novembre et 150 euros pour le mois de décembre). Il pourra demander le remboursement de cette TVA dès lors qu'il s'agit d'une demande portant sur une période constituant le solde d'une année civile et que le montant de la TVA remboursable est supérieur à 50 euros.*

b) Informations à fournir lors de l'introduction de la demande

37. Le requérant doit joindre à sa demande de remboursement, par voie électronique, une copie dématérialisée des originaux de factures ou documents d'importation lorsque la base d'imposition figurant sur ces documents est égale ou supérieure à un montant de 1000 euros ou à 250 euros pour les factures portant sur des dépenses de carburant.

38. Il est cependant précisé que la taille du fichier électronique contenant les factures ou documents d'importations dématérialisés est limité à 5 Mo dans les différents dispositifs de portail électronique mis en œuvre par les Etats membres. Dès lors, il est recommandé de numériser ces documents dans une résolution permettant de communiquer l'ensemble des documents dont la transmission est obligatoire tout en veillant à assurer leur lisibilité.

Si le dispositif électronique ne permet pas au requérant de transmettre la totalité des documents visés au § 37, il est recommandé de transmettre en priorité les factures dont les montants sont les plus importants.

En cas de transmission incomplète imputable à la capacité du dispositif électronique, le service de remboursement pourra communiquer au requérant une adresse électronique à laquelle envoyer les pièces dont la transmission était obligatoire mais dont la communication n'aura pas été possible⁵.

Dès lors que le service de remboursement de la TVA sollicite dans ces conditions la transmission des seules factures ou documents d'importations dont la transmission lors du dépôt de la demande de remboursement était obligatoire l'invitation du requérant à fournir ces documents ne peut être regardée comme constituant une première demande d'informations au sens du § 49 ci-dessous.

39. Toutefois, le service de remboursement peut solliciter la communication des documents dont la transmission était obligatoire à l'occasion d'une première demande d'informations complémentaires qui emporte alors les conséquences prévues aux § 47 et suivants.

40. Conformément aux dispositions des articles 41 decies et 41 undecies de l'annexe IV au CGI, chaque demande de remboursement doit comporter certaines informations concernant tout à la fois le requérant et, le cas échéant, son mandataire chargé de présenter la demande, les données bancaires, et les dépenses ayant supporté la TVA dont le remboursement est demandé.

Ces informations sont les suivantes :

41. S'agissant du requérant :

- son nom et son adresse complète ;
- une adresse électronique ;
- une description de ses activités professionnelles pour lesquelles les dépenses ont été réalisées, y compris le code NACE ;
- la période de remboursement couverte par la demande ;

⁵ Bien que cette demande ne soit encadrée par aucun délai, le requérant qui ne fournirait pas ces éléments obligatoires s'expose à une demande d'informations complémentaires en bonne et due forme conduisant à un allongement du délai d'instruction, ou à un rejet de sa demande dès lors que l'absence de communication de ces éléments constitue en soi un motif de rejet.

- une déclaration certifiant qu'il n'a effectué au cours de la période de remboursement aucune opération imposable en France à l'exception de celles visées aux paragraphes 15 à 18 de la présente instruction ;
- son numéro d'identification à la TVA ou le numéro d'enregistrement fiscal qui lui a été attribué dans son pays d'établissement sur le fondement de l'article 239 de la directive n°2006/112/CE.

42. S'agissant, le cas échéant, du mandataire :

- son nom et son adresse complète ;
- une adresse électronique ;
- son numéro d'identification à la TVA ou son numéro d'enregistrement fiscal ou tout autre numéro d'identification si le mandataire est une personne physique.

43. S'agissant des données du compte bancaire désigné pour le virement :

- la qualité et le nom du titulaire du compte bancaire ;
- les coordonnées bancaires au format IBAN et BIC (SWIFT) et nom de la banque.

44. S'agissant des factures relatives aux dépenses qui ont supporté la TVA dont le remboursement est demandé :

- le nom et l'adresse complète du fournisseur ou du prestataire ;
- sauf en cas d'importation, son numéro d'identification à la TVA ;
- sauf en cas d'importation, le préfixe de la France prévu à l'article 215 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;
- la date et le numéro de la facture ou du document d'importation.

Toutefois, il est admis de regrouper sur une seule ligne l'ensemble des factures d'un même fournisseur ou prestataire (ou les documents en tenant lieu tels que les tickets de caisse), lorsque leur montant unitaire est inférieur à 250 euros et que le nombre de factures émises par ce fournisseur est au moins égal à 10 au cours de la période au titre de laquelle le remboursement est demandé. Il est alors admis de mentionner la date et le numéro de référence de la première facture de la période et le montant global de toutes les factures regroupées sur cette ligne. Lorsqu'il s'agit de ticket de caisse ne comportant pas de numéro, un numéro de référence fictif pourra être indiqué pour satisfaire à l'obligation d'en mentionner un. Le requérant ayant choisi d'user de cette faculté doit porter le terme « GLOBALISATION » sur la ligne dédiée au fournisseur concerné et mentionner les codes dépenses prévus par l'article 41 undecies de l'annexe IV au CGI, sur cette même ligne.

Lorsqu'il est fait usage de cette faculté, la liste détaillée des factures qui ont fait l'objet d'une globalisation doit être jointe à la demande, ventilées par fournisseur et étant précisé que seuls les formats image sont admis.

Dans les cas pour lesquels les requérants sont soumis à des difficultés particulières tenant au nombre élevé de factures établis par un même prestataire ou fournisseur et qui ne peuvent, en raison de leur montant, bénéficier de cette tolérance, le requérant est invité à prendre contact avec le service de remboursement afin de convenir avec celui-ci, s'il le juge utile, de modalités particulières de transmission des factures concernées.

- la base d'imposition et le montant de la TVA, libellés en euros ;
- le montant de la TVA supportée sur les dépenses engagées en France prévu à l'article 242-0 N de l'annexe II au CGI libellé en euro et, le cas échéant, le prorata de déduction du requérant visé au 2 de l'article 242-0 Q de l'annexe II au CGI ;
- la nature des biens et des services acquis par le requérant, ventilés selon les codes et les sous codes dont les listes figurent en annexe I à la présente instruction.

Dans l'hypothèse où les factures ne seraient pas libellées en euros, la conversion se fait selon le dernier taux de change déterminé par référence au cours publié par la Banque de France à partir du cours fixé par la Banque centrale européenne, le jour où la taxe est devenue exigible ou, si aucun taux de change n'est publié ce jour là, celui du jour de publication précédent.

c) Dépôt de la demande par un mandataire

45. Dans le cas où la demande de remboursement est déposée par un mandataire, celui-ci doit transmettre par voie postale au service de remboursement de la TVA un mandat dans les conditions définies aux BOI 3-D-2-99 et 3-D-5-99. Un modèle de mandat mis à jour est joint en annexe II. Ce document doit être libellé en langue française.

Si le requérant continue de recourir à un mandataire antérieurement désigné auprès du service de remboursement de la TVA, le mandat reste valable et ne doit pas être renouvelé dans le cadre de la procédure dématérialisée applicable à compter du 1^{er} janvier 2010.

NB : Les informations fournies par le requérant dans le cadre de sa demande de remboursement ou à la suite d'une demande d'informations complémentaires formulée par le service du remboursement de TVA doivent être communiquées en français de préférence ou en anglais .

2. Dépôt des déclarations spéciales

46. Dans le cas où le requérant dépose une déclaration spéciale en vue de communiquer la correction apportée à son prorata de déduction conformément au § 30, cette déclaration doit comporter les informations suivantes concernant le requérant et les informations corrigées :

- son nom et son adresse complète ;
- une adresse électronique ;
- son numéro d'identification à la TVA ou son numéro d'identification fiscal ;
- la période de remboursement couverte par la déclaration ;
- la valeur du prorata de déduction définitif sur la période visée.

3. Instruction des demandes

a) Délais d'instruction, demande d'informations complémentaires

47. Le service de remboursement de la TVA informe le requérant, par voie électronique, et dans les meilleurs délais, de la date à laquelle il a reçu sa demande de remboursement. Cette date constitue le point de départ du délai d'instruction de la demande de remboursement.

La transmission par voie électronique de cet accusé de réception au requérant s'effectue via l'Etat membre d'établissement dans le cadre du dispositif prévu à l'article 3 du Règlement de la Commission n°1174/2009 du 30 novembre 2009.

48. A compter de cette date, le service de remboursement de la TVA est enfermé dans un délai pour notifier au requérant sa décision d'accorder ou de rejeter la demande. La durée de ce délai varie en fonction de l'usage ou non de la faculté dont dispose l'Etat de remboursement de demander des informations complémentaires au requérant.

L'absence de réponse dans ce délai vaut décision implicite de rejet (LPF, art. R*198-10).

1°) Sans demande d'informations complémentaires

49. Le délai est au maximum de quatre mois.

Exemple : Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement au titre de l'année N-1. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N et ne juge pas utile de demander des informations complémentaires. Il doit notifier au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter sa demande de remboursement au plus tard le 6 mai N.

2°) En cas de demande d'informations complémentaires

50. S'il estime ne pas disposer des informations nécessaires pour statuer sur la demande, le service de remboursement de la TVA peut demander des informations complémentaires notamment auprès du requérant ou de l'administration de l'Etat membre d'établissement. Après une première demande et s'il le juge utile, le service de remboursement de la TVA a la possibilité de faire d'autres demandes d'informations complémentaires au requérant.

51. Dans le cadre de ces demandes d'informations complémentaires, le service de remboursement de la TVA peut solliciter du requérant la fourniture de l'original ou de la copie des factures mentionnant la TVA dont le remboursement est demandé. Lorsqu'une telle demande est formulée, les seuils visés au paragraphe 37 ne s'appliquent pas.

52. Les demandes d'informations complémentaires sont adressées par voie électronique. Toutefois, lorsque ces informations complémentaires sont demandées à une personne autre que le requérant lui-même, ou à l'administration fiscale de l'Etat membre dans lequel il est établi, la demande ne doit être transmise par voie électronique que dans le cas où le destinataire est équipé en conséquence pour la recevoir. Lorsque les demandes d'informations complémentaires sont adressées à une personne autre que le requérant, le service de remboursement de la TVA est tenu d'informer celui-ci par voie dématérialisée, dès lors que les délais d'instructions s'en trouvent allongés.

53. Qu'il s'agisse d'une première demande ou d'une demande postérieure, les informations complémentaires demandées doivent être fournies au service de remboursement de TVA dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'informations par le destinataire. Le service de remboursement de la TVA dispose pour sa part de deux mois à compter de la réception des informations complémentaires pour notifier sa décision.

* Délai d'instruction en cas de première demande d'informations

54. La première demande d'informations complémentaires doit intervenir dans les quatre mois de la date de réception de la demande de remboursement.

55. En tout état de cause, le service de remboursement de la TVA n'est pas tenu de faire part de sa décision avant l'échéance d'un délai de six mois qui court à compter de la date de réception de la demande de remboursement du requérant.

Exemple : Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Il demande le 20 janvier N au requérant de lui fournir les factures originales. Celui-ci accuse réception de cette demande le 22 janvier N et fournit les factures demandées qui sont reçues par le service le 1^{er} février N. Le service doit notifier au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter sa demande de remboursement au plus tard le 7 juillet N. La décision peut donc être prise au-delà du délai de deux mois suivant la réponse du requérant pour autant qu'elle est prise dans les six mois de la demande initiale.

56. Ce délai peut aller jusqu'à sept mois dans l'hypothèse où le service de remboursement de la TVA formulerait sa demande d'informations complémentaires à la fin du délai de 4 mois, et où le redevable fournirait sa réponse au terme du délai d'un mois suivant la réception de la demande, le service disposant alors de deux mois pour notifier sa décision.

Exemple : Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Il demande le 5 mai N au requérant de lui fournir les factures originales. Celui-ci accuse réception de cette demande le 7 mai N et fournit les factures demandées qui sont reçues par le service le 1^{er} juin N. Le service doit notifier au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter sa demande de remboursement avant le 1^{er} août N, soit au delà du délai de six mois suivants la réception de la demande.

* Délai d'instruction en cas de demande(s) supplémentaire(s) d'informations

57. Lorsque le service de remboursement de la TVA demande d'autres informations complémentaires, il dispose d'un délai de six mois pouvant être porté à huit mois maximum à compter de la réception de la demande initiale pour notifier au requérant les suites qu'il entend donner à sa demande de remboursement.

Exemple 1 : *Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Il demande le 5 mai N au requérant de lui fournir les factures originales. Celui-ci accuse réception de cette demande le 7 mai N et fournit les factures demandées qui sont reçues par le service le 1^{er} juin N. Le service demande d'autres informations complémentaires. Il doit notifier au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter sa demande de remboursement au plus tard le 6 septembre N.*

Exemple 2 : *Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Il demande des informations complémentaires le 15 janvier N qui lui sont fournies par le requérant le 1^{er} février N. Il demande d'autres informations complémentaires le 15 février N qu'il obtient le 1^{er} mars N. A l'issue du délai de deux mois dont il dispose pour faire part de sa décision le délai de 6 mois depuis la réception de la demande n'étant pas écoulé c'est ce dernier délai qui constitue la date limite de la notification de la décision, soit au plus tard le 6 juillet N.*

Exemple 3 : *Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Il demande des informations complémentaires le 5 mai N. Le requérant lui répond le 6 juin N :*

- Si le service de remboursement de la TVA ne demande pas d'autres informations complémentaires il doit notifier sa décision au plus tard le 6 août N (soit à l'issue du délai de deux mois à compter de la réception des informations demandées) ;

- Le service demande d'autres informations complémentaires le 6 juillet N, et le requérant lui répond le 7 août N. Le service doit notifier sa décision au plus tard le 6 septembre N (soit à l'expiration du délai maximum de 8 mois et alors même qu'à cette date le délai de deux mois dont il dispose normalement pour se déterminer à compter de la réception de la réponse du requérant n'est pas échu).

b) Notification de la décision

58. Le service de remboursement de la TVA informe le requérant, par voie électronique, du sens de la décision et de la date à laquelle elle a été prise.

La transmission par voie électronique de ce message d'information au requérant s'effectue via l'Etat membre d'établissement dans le cadre du dispositif prévu à l'article 3 du Règlement de la Commission n°1174/2009 du 30 novembre 2009.

4. Motivation de la décision

59. Dans le cas de rejet total ou partiel d'une demande de remboursement, le service de remboursement de la TVA informe le requérant des motifs de rejet au moment de la notification de sa décision.

5. Paiement et intérêts moratoires

60. Dans l'hypothèse où le requérant demande que le remboursement soit effectué dans un Etat membre autre que la France, les frais bancaires exigés pour le virement sont déduits des sommes qui lui sont remboursées.

61. Lorsque la demande de remboursement est acceptée, le service de remboursement de la TVA est tenu de procéder au remboursement du montant ayant fait l'objet d'une admission au plus tard dans un délai de 10 jours ouvrables à compter de l'échéance du délai prévu au paragraphe 49 ou, dans le cas où des informations complémentaires ont été demandées, dans un délai de 10 jours ouvrables à compter de l'expiration des délais déterminés dans les conditions précisées aux paragraphes 50 à 57.

62. Faute de respecter ce délai, des intérêts moratoires sont dus au requérant. Ils sont calculés sur le montant de la TVA dont le remboursement a fait l'objet d'une décision d'admission, au taux prévu à l'article L. 208 du LPF, et sont dus à compter du jour qui suit l'expiration du délai calculé selon les modalités du paragraphe précédent, et jusqu'au jour où le paiement est effectivement intervenu.

Exemple 1 (reprise des données de l'exemple au paragraphe 49 ci dessus) : *Si le remboursement intervient après le 16 mai N, le service de remboursement de TVA est redevable d'intérêts moratoires liquidés sur la période courant du 17 mai N à la date de paiement du remboursement octroyé.*

Exemple 2 : *Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Il doit notifier au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter sa demande de remboursement au plus tard le 6 mai N. Si le service notifie sa décision d'accepter le 15 février N, il ne sera contraint d'acquitter des intérêts moratoires que dans l'hypothèse où il n'aurait pas procédé au paiement avant le 17 mai N (soit 10 jours après l'expiration du délai de 4 mois suivant la réception de la demande).*

Exemple 3 : *Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Il demande le 20 janvier N au requérant de lui fournir les factures originales. Celui-ci accuse réception de cette demande le 22 janvier N et fournit les factures demandées qui sont reçues par le service le 1^{er} février N. Le service doit notifier au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter sa demande de remboursement au plus tard le 6 juillet N. Si le remboursement intervient après cette date, des intérêts moratoires seront dus par le service pour la période courant du 17 juillet N à la date du paiement.*

Exemple 4 : *Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Le service demande des informations complémentaires dont le requérant accuse réception le 6 mai N. Le service reçoit sa réponse le 6 juin N soit dans le délai de 1 mois imparti au requérant pour répondre. Le service notifie sa décision d'acceptation le 6 août N soit deux mois après réception des éléments demandés*

- s'il procède le même jour au paiement. Aucun intérêt moratoire n'est dû.

- s'il procède au paiement après le 16 août, les intérêts moratoires seront dus à compter du 17 août N et jusqu'à la date du paiement.

Exemple 5 (reprise des données de l'exemple 3 du paragraphe 57 ci-dessus) : *les intérêts seront dus à compter du 17 août dans la première hypothèse et à compter du 17 septembre N dans la deuxième si le service de remboursement de la TVA n'a pas procédé au remboursement à cette date.*

63. Les intérêts moratoires ne sont pas dus lorsque le requérant n'a pas fourni au service de remboursement de la TVA toutes les informations complémentaires demandées dans les délais impartis. Il en est de même lorsqu'il a omis de transmettre avec sa demande de remboursement la copie des factures visée au § 37.

64. Toutefois, si le requérant fournit les copies des factures au delà du délai dont disposait le service de remboursement de la TVA pour instruire sa demande, les intérêts moratoires peuvent être dus si la décision de rembourser a néanmoins été prise par le service et que le paiement n'est pas encore intervenu à cette date.

Exemple : Le requérant introduit le 5 janvier N sur le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi une demande de remboursement. Le service de remboursement de la TVA reçoit et accuse réception de cette demande le 6 janvier N. Il demande le 20 janvier N au requérant de lui fournir les copies des factures. Le requérant accuse réception le 22 janvier N. A l'issue du délai de six mois dont dispose le service pour statuer sur la demande, soit le 6 juillet N, le service, sur la foi d'informations demandées à un tiers, décide néanmoins de faire droit à la demande et notifie son acceptation au requérant. Il pourra être tenu de verser des intérêts moratoires à compter du jour où le requérant fournit les copies des factures demandées jusqu'au jour où le service procède au paiement. Ainsi, si le requérant fournit en définitive les copies des factures demandées le 10 septembre N, des intérêts seront dus à compter de cette date et jusqu'à celle du paiement si elle est postérieure.

En revanche, l'absence de réponse aux demandes d'informations complémentaires prive définitivement du droit à intérêts.

65. Lorsque les données fournies par le requérant ne permettent pas de créditer le compte du montant du remboursement admis totalement ou partiellement par le service de remboursement de la TVA (coordonnées bancaires erronées, compte inexistant), les intérêts moratoires ne sont dus qu'à l'issue d'un délai de 10 jours à compter de la date à laquelle le requérant aura fourni des données bancaires valides sur invitation du service ayant constaté l'impossibilité d'effectuer le virement.

6. Contentieux.

66. Les demandes de remboursement introduites par les assujettis étrangers sont, sous réserve des dispositions particulières relatives aux délais de présentation, instruites et les décisions notifiées dans les conditions analogues à celles concernant les demandes de remboursement de crédit de taxe déductible non imputables présentées par les entreprises installées en France. (DB 13 O 222, n° 3).

67. Elles sont donc assimilées à des réclamations contentieuses.

68. En cas de rejet total ou partiel de la demande de remboursement, l'assujetti non établi en France peut contester la décision devant le Tribunal administratif de Montreuil dans le délai de quatre mois⁶ suivant sa réception en cas de décision de rejet expresse ou de l'expiration du délai pour statuer prévu aux paragraphes 47 et suivants.

69. Les jugements du Tribunal administratif peuvent être attaqués par la voie d'appel devant la Cour administrative d'appel de Paris.

70. Les arrêts rendus par la Cour administrative d'appel peuvent être déférés au Conseil d'Etat par voie de recours en cassation.

7. Contrôle

a) La procédure de reprise

71. Lorsqu'à l'issue d'un contrôle postérieur au remboursement de TVA, il apparaît que l'assujetti établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne ne remplissait pas les conditions exigées pour bénéficier des restitutions accordées, celui-ci doit être invité à reverser au Trésor les sommes indûment perçues.

72. La TVA remboursée à tort est reprise selon la procédure de rectification contradictoire, prévue aux articles L.55 et suivants du LPF, par la notification d'une proposition de rectification modèle n° 2120-SD à l'assujetti établi dans un autre Etat membre. Une lettre modèle n° 3926-SD sera adressée à cet opérateur en réponse à ses observations.

⁶ Dispositions combinées de l'article R 421-7 du code de justice administrative et de l'article 643 du code de procédure civile. Délai spécial d'instance.

b) Le délai de reprise

73. Dès lors que la créance de l'Etat a un caractère fiscal, l'administration ne peut exercer son droit de reprise que dans les délais prévus aux articles L.169 et suivants du LPF, soit, pour les taxes sur le chiffre d'affaires jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (LPF, art. L.176). Ce délai doit être respecté quelle que soit la date à laquelle est intervenu le remboursement effectuée, à tort, susceptible de motiver l'exercice du droit de reprise.

74. En pratique, le point de départ du délai de reprise est constitué par la période (trimestre ou année) au titre de laquelle la demande de remboursement est souscrite, c'est-à-dire au cours de laquelle l'exigibilité de la taxe est intervenue⁷.

c) La mise en recouvrement des rappels

75. L'avis de mise en recouvrement prévu à l'article L.256 du LPF qui sera émis à l'issue de la procédure contradictoire, visera la proposition de rectification modèle n° 2120-SD qui comportera les motifs du rappel envisagé (LPF, art. R*256-1) et, éventuellement la sanction citée au point ci-dessous (sanctions applicables).

d) Les sanctions applicables

76. A compter du 1^{er} janvier 2006, l'amende prévue à l'article 1729 du CGI, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, sanctionne les rappels de créance fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat, en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses.

77. Cette sanction est la seule éventuellement applicable. Les intérêts de retard (CGI, art. 1727) ne doivent pas être réclamés.

e) Suspension des remboursements

78. Lorsqu'une amende administrative ou des intérêts ont été imposés mais n'ont pas été payés, le service de remboursement de la TVA est autorisé à suspendre tout remboursement supplémentaire à l'assujetti concerné à concurrence du montant non payé.

CHAPITRE II : REMBOURSEMENT DE LA TVA SUPPORTEE, PAR UN ASSUJETTI ETABLI EN FRANCE, DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE DE L'UNION EUROPEENNE DANS LEQUEL IL N'EST PAS ETABLI

79. Les assujettis établis en France peuvent demander le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée supportée dans un autre Etat membre dans les conditions prévues par la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 en déposant leurs demandes de remboursement souscrites par voie électronique sur le portail mis à leur disposition sur le portail fiscal www.impots.gouv.fr.

Le portail électronique mis à la disposition par la DGFIP est constitué de deux « e-services » disponibles au sein de l'« espace abonné » de la rubrique Professionnels :

- « Effectuer une démarche » : permet à l'assujetti français, ou à son mandataire de déposer des demandes de remboursement de TVA supportée dans un autre Etat membre et des déclarations spéciales d'ajustement du prorata de déduction ;

- « Suivre une démarche » : permet à l'assujetti français ou son mandataire de consulter les informations mises à sa disposition par le service des impôts, y compris dans le cas où l'Etat membre de remboursement a demandé à la France de notifier ses actes et décisions relatifs au remboursement de TVA dans le cadre du dispositif prévu à l'article 3 du Règlement de la Commission n° 1174/2009 du 30 novembre 2009.

⁷ Ainsi le service de remboursement de la TVA dispose d'un délai expirant le 31 décembre 2012 pour reprendre un crédit de TVA remboursé à tort au titre de l'année 2009.

- 80.** Le service des impôts accuse réception, par voie électronique, de la demande dans les meilleurs délais.
- 81.** Toute demande doit être introduite avant le 30 septembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la taxe dont le remboursement est demandé est devenue exigible.
- 82.** Une demande est réputée introduite lorsque toutes les informations exigées par l'Etat membre de remboursement en application des articles 8, 9 et 11 de la directive 2008/9/CE sont fournies.
- 83.** Le service des impôts ne transmet pas à l'Etat membre de remboursement une demande de remboursement lorsqu'au cours de la période de remboursement, le requérant établi en France :
- n'est pas un assujetti à la TVA ;
 - n'effectue que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées sans droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée à un stade antérieur en vertu des articles 261 à 261 E du CGI ;
 - bénéficie de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI ;
 - bénéficie du régime forfaitaire agricole prévu aux articles 298 bis, quater et quinques du CGI.
- 84.** Le service des impôts accuse réception de la demande dans les meilleurs délais et informe le requérant par voie électronique de sa décision de transmettre ou non la demande à l'Etat membre de remboursement concerné.
- 85.** Les modalités de traitement des demandes de remboursement introduites via le portail électronique français sont celles que prévoit la législation applicable dans chaque Etat membre du remboursement.

CHAPITRE III : MODALITES ET CONDITIONS DE REMBOURSEMENT DE LA TVA SOUTENUE EN FRANCE PAR UN ASSUJETTI QUI EST ETABLI HORS DE L'UNION EUROPEENNE.

- 86.** La treizième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 novembre 1986 a pour objet d'accorder aux assujettis établis dans un pays situé hors de l'Union européenne un remboursement identique à celui qui est accordé aux assujettis communautaires. Toutefois, elle autorise les Etats membres à limiter le remboursement aux assujettis établis dans des Etats tiers qui accordent aux assujettis communautaires des avantages comparables dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires.
- 87.** Les dispositions de la treizième directive ne sont pas modifiées par la directive 2008/9/CE. Elles figurent désormais aux articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI.
- 88.** Le remboursement aux assujettis établis hors de l'Union européenne est subordonné à des conditions de deux ordres tenant :
- à la situation des assujettis (section 1) ;
 - aux opérations réalisées (section 2).

Par ailleurs, le remboursement aux assujettis établis hors de l'Union européenne obéit à une procédure spécifique caractérisée notamment par l'obligation pour les assujettis établis hors de l'Union européenne de désigner un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir en leur lieu et place les formalités administratives (section 4).

Section 1 : Situation des assujettis

89. Les assujettis établis hors de l'Union européenne, à l'exception de ceux établis dans des pays ou territoire inscrits sur une liste arrêté par le ministre du budget⁸, peuvent obtenir le remboursement de la TVA supportée en France qui leur a été régulièrement facturée si, au cours de la période sur laquelle porte la demande de remboursement, ils n'ont pas eu en France le siège de leur activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle et qui sous réserve d'exceptions visées infra, n'ont pas réalisé de livraisons de biens ou de prestations de services réputées avoir eu lieu en France.

90. Ces dispositions sont codifiées aux articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI issu du décret n° 2010-413 du 27 avril 2010.

91. Par assujetti, il faut entendre toute personne qui effectue de manière indépendante des livraisons de biens ou des prestations de services relevant d'une activité économique dans son Etat d'établissement.

92. Le remboursement selon ces modalités concerne les assujettis qui disposent hors de l'Union européenne du siège de leur activité ou d'un établissement stable à partir duquel sont effectuées les opérations dont la réalisation a donné lieu à l'engagement de dépenses grevées de TVA en France.

93. Les dispositions des articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI sont étendues aux assujettis établis dans le département de la Guyane et à Saint-Pierre-et-Miquelon ainsi que dans les collectivités d'outre-mer. Elles n'ont pas lieu de s'appliquer aux assujettis établis dans les autres départements français d'outre-mer ou en Principauté de Monaco.

94. Le bénéfice du remboursement selon ces modalités est donc réservé aux assujettis établis hors de l'Union européenne :

- qui ne sont pas établis en France au sens des § 10 à 12 ci dessus ;

- et qui n'effectuent pas de livraisons de biens ou de prestations de services dont le lieu d'imposition est situé en France, à l'exception des opérations exonérées visées au § 16 ou des livraisons ou prestations de services visées aux § 17 et 18 pour lesquelles la taxe est due par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur.

Ces deux conditions doivent être satisfaites au cours de la période de remboursement.

95. Un assujetti établi hors de l'Union européenne qui souhaite bénéficier des dispositions des articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI doit introduire une demande de remboursement et certifier qu'il ne réalise pas d'opérations réputées se situer en France.

Section 2 : Les opérations réalisées

96. Les assujettis hors Union sont autorisés à demander le remboursement de la TVA ayant grevé les services qui leur ont été rendus ou les biens qu'ils auront acquis ou importés en France, au cours de la période de remboursement pour la réalisation ou pour les besoins des opérations désignées ci-après :

- opérations dont le lieu d'imposition se situe à l'étranger mais qui ouvriraient droit à déduction si leur lieu était situé en France (§ 19 à 22) ;

- prestations et livraisons qui bien qu'étant situées en France ne privent par l'assujetti du remboursement selon les modalités spécifiques (§ 16 à 18).

⁸ A la date de la présente instruction, aucun pays ou territoire ne figure sur cette liste.

Section 3 : Détermination de la taxe à rembourser

97. La taxe à rembourser est en principe déterminée selon les règles du droit à déduction applicable en France.

98. En particulier, la taxe susceptible d'être restituée est, conformément aux dispositions de l'article 271-I-2 du CGI, celle dont l'exigibilité est intervenue chez le fournisseur des biens et services où à l'importation.

99. Par ailleurs, les exclusions et limitation prévues notamment par l'article 298-4 du CGI mais également pour les dépenses dont le coefficient d'admission n'est pas égal à l'unité en application du 2, 3 et 4 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI sont applicables.

100. Ainsi ne peut faire l'objet d'un remboursement la taxe afférente :

- aux véhicules ou engins conçus pour le transport des personnes ou à usage mixte et les dépenses y afférentes ;

- aux dépenses d'essences, de carburateurs, de gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux et pétrole lampant, gazole et superéthanol E 85 ;

- aux dépenses de logement ou d'hébergement engagées au bénéfice des dirigeants et des salariés de l'entreprise.

Section 4 : Procédures

A. DEPOT DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT

1. Périodes au titre desquelles un remboursement peut être demandé

101. La demande peut être déposée dès le mois qui suit un trimestre civil ou, le cas échéant, chaque année civile. En tout état de cause, elle doit être déposée, au plus tard dans les six mois qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe à restituer est devenue exigible, soit jusqu'au 30 juin N+1.

102. Une demande peut être déposée au titre d'un trimestre si le montant de la taxe à rembourser est au moins de 200 euros.

103. Si au cours d'un trimestre T, le montant de la taxe à rembourser est inférieur à 200 euros, il est reporté sur le trimestre suivant (T+1). Si ce montant, cumulé avec celui de la taxe à rembourser au titre de T+1 atteint 200 euros, la taxe peut faire l'objet d'une demande au titre de T+1. A défaut, elle est reportée sur le trimestre suivant (T+2).

Lorsque le cumul de la taxe à rembourser à l'issue du quatrième trimestre civil est inférieur à 200 euros, ce montant est alors considéré comme le solde d'une année civile qui peut donner lieu à remboursement lorsqu'il est au moins égal à 25 euros.

Exemple : *Au cours de l'année 2010, un assujetti hors Union, remplissant les conditions pour bénéficier des dispositions des articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies visés ci-dessus, acquiert en France des biens et services ouvrant droit à remboursement. Le montant de la taxe remboursable s'élève à 225 euros pour le premier trimestre, 150 euros pour le second trimestre, 100 euros pour le troisième trimestre, 40 euros pour le quatrième trimestre. L'assujetti hors Union obtiendra au titre du premier trimestre un remboursement de 225 euros. Il ne pourra pas déposer de demande au titre du deuxième trimestre, mais pourra demander un remboursement de 250 euros au titre du troisième trimestre. Enfin le montant de 40 euros pourra être remboursé à l'issue de l'année 2010.*

2. Choix et agrément du représentant fiscal

104. L'assujetti établi hors de l'Union européenne doit désigner un représentant établi en France qui s'engage à remplir les formalités et obligations qui lui incombent. L'article 242-0 Z octies de l'annexe II au CGI fait obligation aux assujettis hors Union de désigner un représentant fiscal qui remplit en leur lieu et place les formalités nécessaires pour obtenir le remboursement.

105. Toute latitude est laissée aux assujettis hors Union dans le choix d'un représentant. Il suffit qu'il s'agisse d'une entreprise assujettie à la TVA (commissionnaire en douane agréé, commerçant industriel, prestataire de services, banque, etc...) établie en France et dûment connue à ce titre de l'administration fiscale. Le représentant doit justifier de sa désignation par l'assujetti hors Union. A cet égard, une simple correspondance est suffisante, dès lors que les termes en sont suffisamment explicites (cf. modèle de mandat en annexe III).

106. Le représentant choisi doit obtenir l'agrément du service de remboursement de la TVA après que celui-ci se sera éventuellement rapproché du service local des impôts dont dépend l'intéressé. A cette occasion, le représentant fiscal souscrit un engagement écrit de reverser la TVA à la place de l'assujetti hors Union dans le cas où ce dernier ne remplirait pas effectivement les conditions exigées pour bénéficier des restitutions demandées. S'il apparaissait, postérieurement à l'examen de la demande, que l'assujetti hors Union est en fait lui-même redevable de la taxe en France, celui-ci pourrait être directement recherché en paiement des taxes dont il aurait abusivement obtenu le remboursement.

107. Le représentant fiscal peut être tenu de présenter une caution solvable, garantissant le respect, par le bénéficiaire du remboursement, de son obligation de reversement. Le représentant n'est pas tenu, pour lui-même de présenter un cautionnement.

108. L'avis du comptable compétent sera à chaque fois pris, tant en ce qui concerne la nécessité du cautionnement, qu'en ce qui concerne l'agrément de la caution.

109. La demande de remboursement doit être déposée en un seul exemplaire auprès de la Direction Générale des Finances Publiques, Service de remboursement de TVA, 10 rue du Centre TSA 60015, Noisy-le-Grand Cedex (téléphone : + 33.1.57.33.84.00 ; courriel : sr-tva-dresg@dgfip.finances.gouv.fr). La demande de remboursement doit être accompagnée des originaux des factures ou des documents d'importation établissant les montants de TVA française supportée par l'assujetti hors Union. Après avoir déposé son visa sur ces factures et documents, le service de remboursement de la TVA les restitue à l'issue de l'instruction.

110. La demande est établie en caractères d'imprimerie. Sur cette demande, l'assujetti hors Union certifie qu'il ne réalise pas de livraisons de biens en France ou de prestations réputées se situer dans ce pays.

111. La demande est souscrite sur le formulaire français (imprimé 3559) téléchargeable à partir de l'adresse suivante : <http://www.impots.gouv.fr>, rubrique « *formulaires* ».

B. INSTRUCTION DES DEMANDES

1. Délais d'instruction, demande d'informations complémentaires et notification

112. Toute demande qui ne satisfait pas à l'une des conditions énoncées aux points précédents peut faire l'objet d'une décision de rejet de la part du service de remboursement de la TVA.

113. Cela étant, toute décision de rejet fondée sur un manquement aux règles énoncées ci-dessus ne prive pas l'assujetti qui serait en mesure de renouveler sa demande dans les délais qui s'imposent à lui de régulariser sa situation en présentant une nouvelle demande de remboursement accompagnée de toutes les pièces utiles y compris celles qui avaient déjà été présentées dans le cadre de la demande précédente.

114. En revanche, le fait de présenter des documents, autres que la demande elle-même, rédigés dans une langue étrangère ne peut motiver une décision de rejet.

115. Une demande de renseignements peut être envoyée au requérant ou à l'entreprise qui a émis la facture si cela s'avère indispensable à l'instruction au fond de la demande ou dans certaines situations particulières.

116. Les demandes de remboursement introduites par les assujettis établis hors de l'Union européenne sont, sous réserve des dispositions particulières relatives aux délais de présentation, instruites et les décisions notifiées dans les conditions analogues à celles concernant les demandes de remboursement de crédits de taxe déductible non imputables présentées par les entreprises installées en France.

117. C'est ainsi, notamment, que le service doit statuer sur les demandes de remboursement dans un délai de six mois à compter de la date de leur présentation (LPF, art. R*198-10).

118. Les notifications et décisions adressées au représentant fiscal sont effectuées par l'envoi de lettres d'avis de décision, convenablement aménagées, n° 4155 pour les admissions totales et n° 4135 et 4140 pour les admissions partielles ou les rejets.

119. Dans cette dernière hypothèse, les motifs de la décision sont reproduits au verso de l'imprimé qui est alors adressé par pli recommandé avec accusé de réception.

120. Dans le cas où le remboursement doit être effectué, sur demande du requérant, dans l'Etat où il est établi, les frais bancaires sont à sa charge.

121. S'agissant des moyens de paiement utilisés, deux cas sont à envisager :

-l'assujetti établi hors de l'Union européenne possède un compte bancaire en France : la DRESG prépare un ordre de virement bancaire ou postal et l'adresse à l'agence comptable des impôts de Paris pour imputation de la dépense et visa des moyens de règlement ;

-l'assujetti établi hors de l'Union européenne ne possède pas de compte bancaire en France : la DRESG établit les ordres de paiement libellés en euros, sans omettre d'y porter la domiciliation bancaire si l'intéressé en possède une dans son pays d'origine, et la mention « Frais à la charge du bénéficiaire ».

122. Ces titres sont assignés sur la caisse de l'agent comptable des impôts de Paris, à charge pour celui-ci de les faire exécuter pour son compte par l'un des comptables chargés des règlements à l'étranger. Dans le cas où l'assujetti hors Union ne possède aucun compte bancaire, il appartient alors à ce comptable de se faire préciser par le requérant le mode de règlement choisi (mandat, espèces) avant de procéder au remboursement.

2. Contentieux (voies de recours contre les décisions défavorables)

123. Les règles définies aux paragraphes 66 à 70 sont applicables.

3. Contrôle

124. Les règles définies aux paragraphes 71 à 78 sont applicables.

125. Suspension des remboursements en cas de poursuites pénales. Dans le cas où un remboursement a été obtenu de façon frauduleuse et a donné lieu à l'engagement de poursuites pénales sur le fondement des dispositions de l'article 1741 du CGI ou de l'article 313-1 du code pénal, tout remboursement ultérieur présenté par l'assujetti établi hors de l'Union européenne sera refusé dès le dépôt de la plainte et jusqu'à ce qu'une décision définitive soit intervenue sur les pénalités encourues.

4. Intérêts moratoires

126. Les intérêts moratoires sont dus dans les mêmes conditions que pour les demandes de remboursement de crédit de TVA présentées par les entreprises installées en France, c'est-à-dire lorsque le remboursement n'est pas intervenu avant l'expiration du délai de six mois décompté à partir du jour où la demande est considérée comme complète ou lorsque le remboursement est intervenu après une précédente décision de rejet. (DB 13 O 1511).

C. RECTIFICATION DE FACTURES ET DES AVOIRS

127. La TVA qui n'est pas due ou qui a été facturée par erreur à l'acquéreur des biens ou au preneur d'un service ne peut pas faire l'objet d'un remboursement en vertu des articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI, alors même qu'elle a été versée au Trésor. Il en va notamment ainsi de la TVA facturée à raison de livraisons de biens qui sont exonérées ou peuvent l'être en application des dispositions des articles 262-I et 262 ter I du CGI.

128. Lorsqu'un assujetti hors Union a été facturé à tort d'une TVA française et que le montant de cette TVA à déjà fait l'objet d'un remboursement, l'envoi d'une facture rectificative n'est pas autorisé. Les notes d'avoir éventuellement adressées à ces assujettis doivent préciser que les rabais, ristournes ou remises sont nets de taxe.

129. Cela étant, lorsque l'assujetti hors Union n'a pas demandé le remboursement de la TVA facturée à tort, son fournisseur ou son prestataire est néanmoins autorisé à lui adresser une facture rectificative sous réserve de satisfaire aux conditions suivantes :

- l'assujetti établi hors de l'Union européenne doit informer, par voie postale, le service de remboursement de la TVA de sa volonté de renoncer au remboursement de la taxe mentionnée sur cette facture selon les modalités prévues aux articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI. A cet effet, il communique au service la facture litigieuse en sorte que celui-ci puisse l'identifier formellement comme ne pouvant plus être présentée à l'appui d'une demande de remboursement ;

- en retour, le service de remboursement de la TVA doit adresser à l'assujetti hors Union un justificatif prenant acte de sa renonciation à demander le remboursement selon les modalités prévues aux articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI de la TVA mentionnée à tort sur la facture en cause ;

- au vu de ce document, le fournisseur ou le prestataire de l'assujetti hors Union est autorisé à lui adresser une facture rectificative.

DB liée : **3 E 2226 § 10**

DB supprimée : **3 D 1323**

BOI supprimé : **3 D-2-97, 3 D-3-98, 3 D-2-99 (à l'exception des § 17 à 23)**

BOI lié : **3 D-1-98, 3 D-2-98, 3 D-5-99, 3 D-1-04**

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

ANNEXE I

Codes à utiliser dans la demande de remboursement pour ventiler la nature des biens et services acquis par le requérant

◆ La ventilation de la nature des biens et services acquis est effectuée comme suit :

1 = carburant

2 = locations de moyens de transport

3 = dépenses liées aux moyens de transport autres que les biens et services visés aux codes 1 et 2

4 = péages routiers et taxes de circulation

5 = dépenses de voyages telles que frais de taxi, frais de transport public

6 = hébergement

7 = denrées alimentaires, boissons et services de restauration

8 = droit d'entrée aux foires et expositions

9 = dépenses de luxe, de divertissement et de représentation

10 = autres.

Lorsque le code 10 est utilisé, la nature des biens livrés et des services fournis doit être indiquée.

◆ Liste des sous-codes spécifiques retenus par la France parmi la liste figurant à l'annexe au Règlement n° 1174/2009 du 30 novembre 2009 et permettant de préciser la nature des biens et services acquis :

Code principal	Sous-codes
Code 1 Carburant	1.1.1 Essence destinée aux moyens de transport d'une masse supérieure à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.1.2. Gazole destiné aux moyens de transport d'une masse supérieure à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.1.3. GPL destiné aux moyens de transport d'une masse supérieure à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.1.4. Gaz naturel destinée aux moyens de transport d'une masse supérieure à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.1.5. Biocarburant destinée aux moyens de transport d'une masse supérieure à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.2.1. Essence destinée aux moyens de transport d'une masse inférieure ou égale à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.2.2. Gazole destiné aux moyens de transport d'une masse inférieure ou égale à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.2.3. GPL destiné aux moyens de transport d'une masse inférieure ou égale à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.2.4. Gaz naturel destiné aux moyens de transport d'une masse inférieure ou égale à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
	1.2.5. Biocarburant destiné aux moyens de transport d'une masse inférieure ou égale à 3,5 t, à l'exclusion des moyens de transport pour passagers payants
Code 2 Location de moyens de transport	1.3.1. Essence destinée aux moyens de transport pour passagers payants
	1.3.2. Gazole destiné aux moyens de transport pour passagers payants
	1.3.3. GPL destiné aux moyens de transport pour passagers payants
	1.3.4. Gaz naturel destiné aux moyens de transport pour passagers payants
	1.3.5. Biocarburant destiné aux moyens de transport pour passagers payants
	1.4. Carburant destiné spécifiquement aux véhicules d'essai
	1.5. Produits pétroliers utilisés pour la lubrification des moyens de transport ou des moteurs
Code 3 Dépenses relatives aux moyens de transport (à l'exclusion des marchandises et biens relevant des codes 1 et 2)	1.7. Carburant destiné aux moyens de transport de marchandises
	1.10. Carburant destiné aux machines et tracteurs agricoles
	2.1 Location de moyens de transport avec une masse plus grande que 3,5 t exception faite des moyens de transport pour passagers payants
	2.2 Location de moyens de transport avec une masse inférieure ou égale à 3,5 t exception faite des moyens de transport pour passagers payants
	2.3 Location de moyens de transport pour passagers payants
	2.4 Location de moyens de transport de marchandises
2.5 Location de voitures particulières ou universelles	
Code 3 Dépenses relatives aux moyens de transport (à l'exclusion des marchandises et biens relevant des codes 1 et 2)	3.1 Dépenses concernant les moyens de transport avec une masse plus grande que 3.500kg exception faite des moyens de transport pour passagers payants
	3.2 Dépenses concernant des moyens de transport avec une masse inférieure ou égale à 3.500kg exception faite des moyens de transport pour passagers payants
	3.3 Dépenses concernant les moyens de transport pour passager payant
	3.4 Dépenses concernant les moyens de transport de marchandises
	3.5 Dépenses d'entretien concernant les voitures de tourisme et universelles
	3.7 Dépenses exception faite de l'entretien, du garage ou parking concernant les voitures de tourisme et universelles

Code 4 Péages routiers et taxes de circulation	
Code 5 Frais de voyage, tels que les frais de taxi et les frais de transport en commun	5.1. Frais de voyage, tels que les frais de taxi et les frais de transport en commun pour l'assujetti ou un employé de l'assujetti
	5.2. Frais de voyage, tels que les frais de taxi et les frais de transport en commun pour une personne autre
Code 6 Hébergement	6.1. Dépenses d'hébergement pour l'assujetti ou un employé de l'assujetti
	6.2. Dépenses pour une personne autre
Code 7 Alimentation, boissons et services de restauration	7.1.1. Produits alimentaires et boissons fournis par les hôtels, bars, restaurants et pensions, y compris le petit déjeuner pour l'assujetti, un employé de l'assujetti
	7.1.2. Produits alimentaires et boissons fournis par les hôtels, bars, restaurants et pensions, y compris le petit déjeuner pour une personne autre
Code 8 Droits d'entrée aux foires et expositions	
Code 9 Dépenses de luxe, de divertissement et de représentation	9.3. Dépenses de réception et de représentation
	9.4. Dépenses d'entretien d'un bateau de plaisance
	9.5. Dépenses relatives à des œuvres d'art, des articles de collection et des antiquités
Code 10 Autres	Précisions à apporter en texte libre

•

