

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 3A2221-20/10/1999

Date de publication : 20/10/1999

**SOUS-SECTION 1 TRANSPORTS DE MARCHANDISES À
DESTINATION DE L'ÉTRANGER**

Sommaire :

SOUS-SECTION 1

Transports de marchandises à destination de l'étranger

SOUS-SECTION 1

**Transports de marchandises à destination de
l'étranger**

1L'article [262-I-1°](#) du CGI exonère de la TVA les prestations de services directement liées à l'exportation.

À compter du 1er janvier 1993, et selon les dispositions de l'article 16-I de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992, ne sont plus considérées comme des exportations les livraisons de biens expédiés ou transportés à destination du territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne entrant dans le champ d'application de la directive CEE n° 77-388 modifiée du 17 mai 1977 du Conseil des Communautés européennes.

L'article 19-IV-1° de la loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995 entré en vigueur au 1er janvier 1996, modifie la rédaction de l'article [262-I](#) du CGI, qui dans son 1° énonce désormais que sont exonérées les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte en dehors de la Communauté européenne ainsi que les prestations de services directement liées à l'exportation.

Les développements ci-après tiennent compte de ces modifications.

A. OPÉRATIONS CONCERNÉES

2L'article [262-I-1°](#) du CGI exonère les prestations de services directement liées à l'exportation de biens. Cette exonération recouvre les transports afférents aux expéditions directes de marchandises vers des pays ou territoires d'exportation et certains transports d'approche effectués en vue d'acheminer vers ces pays ou territoires ces marchandises destinées à l'exportation.

3Elle concerne donc :

1° Les transports de marchandises effectués à destination d'un port, d'un aéroport, d'une gare routière ouverte au trafic international, d'une ville ou d'une gare frontière ou à proximité immédiate de la frontière en vue du transbordement de ces marchandises vers des pays ou territoires d'exportation.

2° Les transports de marchandises destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs bénéficiant de l'exonération de la TVA et transbordées à cet effet dans un port ou un aéroport.

3° Les transports de marchandises destinées à être placées sous les régimes suspensifs suivants en vue de l'exportation : entrepôt d'exportation prévu par le règlement CEE n° 2913/92 du 12 octobre 1992 et l'entrepôt national d'exportation (entrepôt de droit national ou de droit communautaire), y compris l'entrepôt franc à l'exportation.

Lorsque les marchandises placées en entrepôt d'exportation n'ont pas été effectivement exportées et font l'objet d'une communication du service des Douanes, il appartient, en principe, au titulaire du compte d'entrepôt d'acquitter le montant de la TVA afférente au transport correspondant. Toutefois, ce paiement n'a pas à être effectué lorsque la taxe afférente à la marchandise elle-même n'est pas due (se reporter à la DB [3 A 3313](#)).

4° Les transports d'approche non visés ci-dessus et qui sont effectués pour le compte d'entreprises exportatrices en vue d'acheminer vers des pays ou territoires d'exportation des marchandises destinées à l'exportation, quel que soit le lieu d'établissement du donneur d'ordre. Il est admis que ces mêmes transports d'approche soient exonérés lorsqu'ils sont exécutés pour le compte d'un transporteur titulaire d'un contrat de transport international.

5° Les dispositions de l'article 262-I exonèrent les prestations de services directement liées à l'exportation dont la liste est fixée par l'article [73 G](#) de l'annexe III au CGI.

L'exonération s'applique aux prestations de transports d'approche effectuées en vue d'acheminer des marchandises hors du territoire de la Communauté.

Cette disposition concerne aussi bien les transports d'approche nationaux que les transports d'approche intracommunautaires de marchandises qui sont, directement ou à la suite de transbordement immédiatement exportées à partir de la France ou éventuellement d'un autre État membre.

L'exonération est subordonnée à la réalisation des formalités mentionnées aux n°s [4 et suiv.](#) ci-après et DB [3 A 3321](#), n°s [19 et suivants](#). Le bénéfice de ces dispositions suppose en tout état de cause que les biens quittent le territoire de la Communauté, cette preuve pouvant être apportée notamment par l'exemplaire n° 3 de la déclaration d'exportation visé par le

bureau de douanes de sortie de la Communauté.

Exemple 1 : Une entreprise française expédie aux États-Unis des marchandises achetées en Allemagne. Elle confie à un transporteur allemand le transport par route de ces marchandises de l'Allemagne à Roissy où les biens seront transbordés à destination des États-Unis.

Le transport intracommunautaire réalisé par le transporteur allemand est normalement taxable en France dès lors que le preneur a fourni son numéro d'identification à la TVA en France (art. [259 A-3°-b](#) du CGI).

La prestation de transport intracommunautaire ainsi réalisée peut bénéficier de l'exonération ci-dessus, sous réserve de la justification de l'exportation.

Exemple 2 : Une entreprise française confie à un transporteur français le transport de Paris à Gênes des marchandises qu'elle exporte en Asie.

Cette prestation peut être exonérée par le transporteur dès lors qu'elle porte sur des biens dont l'exportation est justifiée.

En ce qui concerne certains transports assimilés à des transports de marchandises destinées à l'exportation (cf. DB [3 A 2224](#)).

Les opérations afférentes aux transports de marchandises vers des pays ou territoires d'exportation effectuées par des mandataires qui interviennent dans les opérations exonérées par l'article [262](#) du CGI sont exonérées de la TVA en application du 1er alinéa de l'article [263](#) du CGI.

Remarque : Acheminement de courrier à l'exportation.

L'acheminement des envois par les sociétés de courrier établies en France qui participent au trafic international des plis, paquets ou colis constitue une prestation de transport au sens de l'article [259 A-3° bis](#) du CGI.

La prestation que ces sociétés assurent, pour le compte des expéditeurs français, en acheminant vers des pays ou territoires d'exportation les plis, paquets ou colis qui leur sont confiés est exonérée de la TVA en application de l'article [262-I](#) du CGI.

B. CONDITIONS DE L'EXONÉRATION

4L'exonération est subordonnée à la réalisation de formalités qui diffèrent selon qu'il s'agit :

- de transports de marchandises vers un port ou un aéroport en vue de leur transbordement à destination de pays ou territoires d'exportation ;
- de transports de marchandises exécutés pour le compte de donneurs d'ordre étrangers ;
- de transports de marchandises autres que ceux désignés ci-dessus.

I. Marchandises transbordées dans un port ou un aéroport

5 Pour bénéficier de l'exonération, le transporteur doit présenter une attestation délivrée par le propriétaire de la marchandise, par l'expéditeur ou par l'intermédiaire (éventuellement par la société coopérative d'entreprises de transport routier se comportant comme un intermédiaire vis-à-vis de ses adhérents) visé par le service des Impôts dont ils dépendent et certifiant la destination des produits (CGI, ann. III, art. [73 A](#)).

L'attestation doit être délivrée, au plus tard, au moment de la facturation du transport et mentionner, outre la destination des produits et le nom du donneur d'ordre, les caractéristiques des marchandises transportées.

La présentation de l'attestation au visa du service pouvant constituer une gêne à l'exportation pour les entreprises qui réalisent de nombreuses expéditions vers l'étranger, les donneurs d'ordre désignés ci-dessus peuvent, sur demande justifiée adressée au directeur départemental, être dispensés du visa des attestations. La facture ou le document en tenant lieu délivrés par le transporteur doivent alors porter mention du numéro et de la date de la décision dont bénéficie l'exportateur ou le commissionnaire de transport.

Par mesure de simplification, il est admis que l'attestation prévue par l'article [73 A](#) de l'annexe III au CGI ne soit pas exigée des transporteurs qui apportent, par tout moyen reconnu valable par le service des Impôts (feuille de route ou récépissé du transport par exemple), la preuve que le transport est effectué à destination d'un port ou d'un aéroport en vue du transbordement des marchandises vers un pays ou territoire d'exportation.

II. Transports de marchandises à destination de l'étranger exécutés pour le compte de donneurs d'ordre étrangers

6 Conformément à l'article [73 H](#) de l'annexe III au CGI l'exonération est subordonnée à la délivrance par le donneur d'ordre (ou la personne agissant pour son compte) au transporteur d'une attestation par laquelle il certifie que les transports portent sur des marchandises destinées à l'exportation.

L'attestation est délivrée au plus tard au moment de la facturation du transport et mentionne, outre le nom du donneur d'ordre et la destination des produits, les caractéristiques des marchandises transportées.

Par ailleurs, le transporteur doit :

- inscrire jour par jour dans sa comptabilité ou sur le livre spécial prévu à l'article 286-I-3° du CGI, les transports effectués pour le compte de maisons étrangères, avec l'indication de la date de l'inscription et des noms et adresses des donneurs d'ordre étrangers ;
- mettre à l'appui de sa comptabilité les attestations qui lui sont délivrées par ses clients étrangers et les copies des factures que ces derniers doivent lui envoyer, dûment annotées des références (numéros, dates, points de sortie de la Communauté européenne) aux déclarations d'exportation des marchandises transportées.

Ces formalités ne sont pas exigées pour les transports de marchandises vers un port ou un aéroport en vue de leur transbordement à destination de pays ou territoires tiers dans la mesure où le transporteur présente l'attestation prévue à l'article [73 A](#) de l'annexe III au CGI.

Par ailleurs, il est admis que les transporteurs, qui apportent, par tout moyen reconnu valable par le service des Impôts, la preuve que les transports ont été effectués en vue d'acheminer vers des pays ou territoires d'exportation des marchandises destinées à l'exportation, soient dispensés d'exiger de leurs clients étrangers les attestations et copies de factures prévues par les articles [73 A](#) et [73 H](#) de l'annexe III au CGI.

III. Transports de marchandises autres que ceux désignés aux paragraphes I et II ci-dessus

7Il s'agit essentiellement des transports de marchandises afférents aux expéditions directes vers des pays ou territoires d'exportation et des transports d'approche (autres que ceux à destination d'un port ou d'un aéroport), effectués pour le compte d'un donneur d'ordre établi en France.

L'exonération est subordonnée à la preuve que les transports exécutés entrent dans les prévisions de l'article [262-I](#) du CGI ; cette preuve, qui est fournie par tout moyen, incombe aux transporteurs ; mais il appartient à l'administration d'apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, les justifications fournies.

Ainsi en ce qui concerne les transports routiers afférents aux expéditions directes de marchandises vers des pays ou territoires d'exportation, les transporteurs doivent présenter au service des Impôts toutes justifications de nature à établir que les marchandises transportées ont effectivement passé la frontière.

La principale justification en cette matière est constituée par le « compte rendu de voyages » qui accompagne l'autorisation de transport international délivrée par les services des préfectures.

Ce compte rendu établi à l'occasion de chaque voyage par l'exécutant du transport à destination de pays ou territoires d'exportation, doit être visé par les bureaux de douane à l'entrée et à la sortie du pays pour lequel l'autorisation est valable, puis renvoyé au retour aux services désignés ci-dessus.

Les redevables intéressés et notamment les transporteurs sous-traitants peuvent apporter la preuve que les marchandises transportées ont été effectivement acheminées vers un pays ou territoire d'exportation en conservant dans leur comptabilité un exemplaire de ces comptes rendus comportant les mêmes mentions que les originaux ou, à défaut, une photocopie de ces derniers

8La preuve de l'acheminement des marchandises à destination d'un pays ou territoire d'exportation est corroborée par la production des copies de factures et, le cas échéant, des lettres de voiture internationales ou de leurs photocopies lorsque ces derniers documents, non obligatoires, ont été établis par l'expéditeur ou sous sa responsabilité. Ces documents constituent, par ailleurs, la preuve de l'acheminement des marchandises vers un pays ou territoire d'exportation pour les transports qui ne nécessitent pas d'autorisation spéciale de

transport international (cf. RM n° 29142, M. Neuwirth, député, JO, débats AN, n° 87 du 14 octobre 1976, p. 6590).

Toutefois, un transporteur routier agissant en qualité de sous-traitant n'apporte pas la preuve que des transports de marchandises ont effectivement été réalisés à l'exportation en présentant une simple lettre de l'entrepreneur de transport principal attestant que les transports litigieux ont été effectués à l'exportation (CE, arrêt du 18 février 1976, req. n° 98967, sieur X...).

Les transporteurs qui éprouvent des difficultés pour apporter la preuve que les marchandises ont été ou sont destinées à être acheminées vers des pays ou territoires d'exportation peuvent demander à leur donneur d'ordre de leur délivrer une attestation par laquelle celui-ci certifie la destination des marchandises et s'engage à acquitter la TVA au cas où ces marchandises ne recevraient pas cette destination, sans préjudice des pénalités applicables.

9L'attestation doit être délivrée, au plus tard, au moment de la facturation du transport. Elle mentionne, outre le nom du donneur d'ordre et la destination des marchandises, les caractéristiques des marchandises transportées et, le cas échéant, tout renseignement concernant cette destination (notamment la référence à la déclaration d'exportation ou d'entrée en entrepôt d'exportation). Lorsqu'ils ne sont pas connus au moment de la délivrance de l'attestation, les renseignements peuvent être communiqués au transporteur, après cette délivrance, au moyen d'une note complémentaire portant référence à l'attestation en question.

Remarques :

101° En application de l'article 284 du CGI, le donneur d'ordre qui délivre l'attestation désignée au paragraphe 8 ci-dessus ainsi que celle prévue aux articles 73 A et 73 H de l'annexe III au CGI est tenu au paiement de l'impôt lorsque la marchandise n'a pas reçu la destination ayant motivé l'exonération.

112° Les entreprises qui effectuent les transports peuvent, dans un but de simplification, se dispenser de demander à leur donneur d'ordre la délivrance d'une attestation. Elles acquittent alors la TVA exigible lorsque, bien entendu, elles n'apportent pas, par d'autres moyens, la preuve que le transport peut bénéficier de l'exonération ; mais le donneur d'ordre assujetti opère la déduction de cette taxe dans les conditions prévues par les articles 271 à 273 du CGI.

123° Les transporteurs qui éprouvent des difficultés à présenter les justificatifs exigés pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 262-I du CGI, sont autorisés à facturer en franchise de taxe, sous le couvert des attestations prévues par l'article 275 du CGI, les transports effectués pour le compte d'entreprises exportatrices et portant sur des biens qui, en l'état ou après transformation, font normalement l'objet du négoce à l'exportation de ces entreprises.