

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Ministère de l'économie et des finances

BUDGET

Circulaire du 07/01/2013

Le régime fiscal suspensif

NOR : BUDD1300319C

Le ministre de l'économie et des finances,

La loi n°2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 a introduit une simplification des règles de fonctionnement des régimes d'entrepôts fiscaux suspensifs de TVA.

Jusqu'ici trois régimes fiscaux suspensifs de TVA étaient gérés par l'administration des douanes :

- l'entrepôt national d'exportation (ENE) ;
- l'entrepôt national d'importation (ENI) ;
- le régime du perfectionnement actif national (PAN).

Ces trois régimes sont désormais regroupés sous un seul et même « régime fiscal suspensif » (RFS) dont ils constituent une fonction chacun. En outre, deux fonctions supplémentaires peuvent être intégrées sous ce régime :

- le stockage ou entreposage dans les boutiques hors taxe ou les comptoirs de vente situés dans les ports et aéroports de biens destinés à faire l'objet de ventes à emporter en exonération de TVA à des voyageurs se rendant dans un pays tiers à la Communauté européenne ou un territoire considéré comme tel ;
- les opérations de travaux, d'entretien ou de construction, afférentes à des infrastructures ou installations situées en France, exploitées par une personne qui y est établie et qui est assujettie à la TVA, utilisées dans le cadre d'accords internationaux ou de traités pour le compte d'organismes internationaux qui financent les coûts desdites opérations.

La réglementation relative au régime fiscal suspensif permet donc d'effectuer les opérations suivantes :

- acheter des biens sur le marché intérieur ou en provenance d'un autre Etat membre en suspension de TVA, afin de les stocker et/ou de les transformer ;
- importer pour les stocker en suspension de TVA et/ou les transformer en suspension de TVA des marchandises tierces préalablement mises en libre pratique et/ou des biens en provenance des DOM ou des autres territoires exclus du territoire fiscal de la Communauté Européenne ;
- vendre en suspension de TVA les biens placés sous ce régime, sous réserve qu'ils restent placés sous un régime suspensif ;

- effectuer en suspension de TVA, certaines prestations de service sur des biens placés sous le régime pendant la durée de séjour. Les prestations de services afférentes aux opérations de placement des biens sont également réalisées en suspension ;
- stocker, en suspension de TVA, dans les boutiques hors taxe ou les comptoirs de vente situés dans les ports et aéroports des biens importés, acquis en provenance d'un autre Etat membre de la Communauté européenne ou pris sur le marché national et destinés à faire l'objet de ventes à emporter à des voyageurs quittant le territoire fiscal communautaire ;
- pour les exploitants assujettis à la TVA en France, effectuer des travaux, l'entretien ou la construction, afférentes à des infrastructures ou installations situées en France utilisées dans le cadre d'accords internationaux ou de traités pour le compte d'organismes internationaux qui financent les coûts desdites opérations.

Les dispositions légales et réglementaires encadrant le régime fiscal suspensif sont les suivantes :

- l'article 277 A du CGI
- les articles 85 à 85 L de l'annexe III au CGI
- les articles 29 B à 29 G de l'annexe IV au CGI.

La présente instruction a pour objet de préciser les modalités d'application et de fonctionnement du régime fiscal suspensif prévu par le a du 2° du I de l'article 277 A du code général des impôts (CGI). Elle abroge la DA 98-141 publiée au BOD 6277 du 20 juillet 1998.

Le 07/01/2013

Pour le ministre, et par délégation,

L'inspecteur des finances,
en charge de la sous-direction des droits indirect,

Le sous-directeur du commerce
international,

signé

signé

H. HAVARD

J.-M. THILLIER

SOMMAIRE

<p style="text-align: center;">PREAMBULE</p> <p>I. Champ d'application A. Territorialité B. Taxes suspendues C. Fonctions</p> <p>II. Principes généraux</p> <p>III. Définitions</p>	<p style="text-align: right;">p. 9</p> <p style="text-align: right;">p. 10</p> <p style="text-align: right;">p. 11</p>
<p style="text-align: center;">Titre I DISPOSITIONS COMMUNES</p> <p>CHAPITRE 1 – OPERATIONS REALISEES EN SUSPENSION</p> <p>Section 1 – Opérations concernées</p> <p>I. Livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens A Livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous un régime fiscal suspensif B Livraisons de biens placés sous un régime fiscal suspensif</p> <p>II. Prestations de services A Objet des prestations de services 1 – Prestations de services afférentes aux livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous un régime fiscal suspensif 2 – Prestations de services effectuées sous un régime fiscal suspensif B Nature des prestations de services</p> <p>Section 2 – Justification de l'exonération I. Mentions sur les factures II. Suppression des attestations</p> <p>CHAPITRE 2 – FONCTIONNEMENT DU REGIME FISCAL SUSPENSIF</p> <p>Section 1 – Ouverture du régime fiscal suspensif</p> <p>I. Demande d'autorisation d'ouverture A Conditions 1 – Conditions liées aux biens 2 – Conditions liées au demandeur B Dépôt de la demande C Forme et contenu de la demande</p> <p>II. Autorisation d'ouverture A Autorité compétente pour la délivrance de l'autorisation B Contenu de l'autorisation C Date d'effet de l'autorisation D Délai de validité de l'autorisation</p>	<p style="text-align: right;">p. 14</p> <p style="text-align: right;">p. 15</p> <p style="text-align: right;">p. 16</p> <p style="text-align: right;">p. 17</p> <p style="text-align: right;">p. 19</p>

Section 2 – Modifications relatives au fonctionnement du régime fiscal suspensif	p. 20
I. Demande de modification de l'autorisation d'ouverture du régime fiscal suspensif	
II. Décision modificative	
Section 3 – Fermeture du régime fiscal suspensif	p. 21
I. A la demande du titulaire de l'autorisation	
II. A l'initiative de l'administration	
CHAPITRE 3 – OBLIGATIONS DES OPERATEURS	p. 22
Section 1 – Déclarations d'entrée et de sortie	
I. Personnes habilitées à déposer les déclarations d'entrée et de sortie	
II. Procédure	p. 23
A Procédure normale : déclaration coup par coup	
1 – Opération de placement	
2 – Opérations d'apurement	
B Procédures simplifiées	
1 – Déclarations globalisées	
2 – Cas particulier : produits bénéficiant de l'apurement anticipé du perfectionnement actif prévu par le c de l'article 544 des DAC pour le secteur de l'aéronautique civil	
Section 2 – Mouvements	p. 25
I. Transferts de fonctions autorisés	
II. Circulation physique des biens	p. 26
A Sans cession	
1 – Circulation physique des biens entre plusieurs locaux (affectés ou non aux mêmes fonctions) repris dans la même autorisation de RFS	
2 – Circulation physique de biens entre deux locaux appartenant au même titulaire, mais repris dans deux autorisations de RFS différentes	
B Avec cession	
Section 3 – Tenue des registres	p. 29
I. Registre des stocks et des mouvements	
II. Registre des opérations	
III. Le regroupement des informations dans une comptabilité-matières	p. 31
IV. Lieu de tenue des registres	
Section 4 – Modalités de contrôle des documents	p. 32
I. Conservation des documents	
II. Présentation des factures et registres à l'administration	
Section 5 – Cautionnement	p. 33
CHAPITRE 4 – SORTIE DES BIENS DU REGIME FISCAL SUSPENSIF	p. 34
Section 1 – Exigibilité de la taxe	
I. Principes généraux	
II. Biens sortis du régime de façon irrégulière	
III. Biens détruits	

<p>Section 2 – Redevable de la taxe</p> <p>I. Le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime</p> <p>II. Le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons pendant son placement sous le régime</p> <p>III. Solidarité en paiement de la taxe</p>	p. 34
<p>Section 3 – Montant de la taxe due</p> <p>I. Le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime</p> <p>II. Le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons pendant son placement sous le régime</p> <p>III. Opérations facturées en devise étrangère</p> <p style="padding-left: 20px;">A Principe</p> <p style="padding-left: 20px;">B Mesure de simplification</p>	p. 35 p. 37 p. 38
<p>Section 4 – Dispense du paiement de la taxe</p>	p. 39
<p>Titre II</p> <p>DISPOSITIONS PARTICULIERES A CHAQUE FONCTION</p>	
<p>CHAPITRE 1 – STOCKAGE OU ENTREPOSAGE DE BIENS IMPORTES (RFSI)</p>	p. 40
<p>Section 1 – Conditions d'utilisation</p> <p>I. Conditions liées aux opérations</p> <p>II. Conditions liées aux marchandises</p>	
<p>Section 2 – Fonctionnement</p> <p>I. Placement des marchandises</p> <p style="padding-left: 20px;">A Procédure de droit commun</p> <p style="padding-left: 40px;">1 – Marchandises tierces mises en libre pratique et placées simultanément sous RFSI</p> <p style="padding-left: 40px;">2 – Marchandises communautaires en provenance de territoires fiscalement tiers (notamment échanges DOM/métropole ou DOM entre eux)</p> <p style="padding-left: 20px;">B Procédure simplifiée</p>	p. 40
<p>II. Séjour des marchandises sous le régime</p> <p style="padding-left: 20px;">A Délai de séjour</p> <p style="padding-left: 20px;">B Sorties temporaires</p> <p style="padding-left: 20px;">C Manipulations usuelles</p>	p. 41
<p>III. Apurement du régime</p> <p style="padding-left: 20px;">A Mise à la consommation en France</p> <p style="padding-left: 40px;">1 – Mise à la consommation nécessitant l'acquittement de la TVA et/ou d'autres taxes</p> <p style="padding-left: 40px;">2 – Mise à la consommation exonérée de l'acquittement de toute taxe</p>	p. 42
<p style="padding-left: 20px;">B Livraison intracommunautaire exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 <i>ter</i> du CGI</p> <p style="padding-left: 20px;">C Réexportation</p> <p style="padding-left: 20px;">D Changement de fonction</p> <p style="padding-left: 20px;">E Destruction</p>	p. 44

CHAPITRE 2 – STOCKAGE OU ENTREPOSAGE DE BIENS DESTINES A ETRE EXPORTES OU EXPEDIES HORS DU TERRITOIRE FISCAL (RFSE)	p. 45
Section 1 – Conditions d'utilisation	
I. Conditions liées aux opérations	
II. Conditions liées aux marchandises	
Section 2 – Fonctionnement	p. 46
I. Placement des marchandises	
A Procédure de droit commun	
B Procédure simplifiée	
II. Séjour des marchandises sous le régime	p. 47
A Délai de séjour	
B Sorties temporaires	
C Manipulations usuelles	
III. Apurement du régime	p. 48
A Mode normal d'apurement du régime : l'expédition hors du territoire fiscal	
1 – Exportation	
2 – Expédition de la métropole vers un autre Etat membre	
B Mode exceptionnel d'apurement : reversement des marchandises sur le marché national	p. 49
1 – Mise à la consommation nécessitant l'acquittement de la TVA et/ou d'autres taxes	
a- Déclaration de sortie	
b- Acquittement des taxes dues en raison de la mise à la consommation	
c- Intérêt de retard	
2 – Mise à la consommation exonérée de l'acquittement de toute taxe	
C Changement de fonction	p. 51
D Destruction	
 CHAPITRE 3 – STOCKAGE OU ENTREPOSAGE DANS LES BOUTIQUES HORS TAXE OU LES COMPTOIRS DE VENTE SITUÉS DANS LES PORTS ET AÉROPORTS DE BIENS DESTINÉS À FAIRE L'OBJET DE VENTES À EMPORTER À DES VOYAGEURS SE RENDANT DANS UN PAYS TIERS A LA COMMUNAUTE EUROPEENNE OU UN TERRITOIRE CONSIDERE COMME TEL (RFSCV)	 p. 52
Section 1 – Conditions d'utilisation	
I. Conditions liées aux opérations	
II. Conditions liées aux marchandises	
Section 2 – Fonctionnement	p. 53
I. Placement des marchandises	
A Procédure de droit commun	
B Procédure simplifiée	
II. Séjour des marchandises sous le régime	p. 54
A Délai de séjour	
B Sorties temporaires	

C Manipulations usuelles	
III. Apurement du régime	p. 55
A Mode normal d'apurement : vente à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays ou territoire tiers	
B Modes exceptionnels d'apurement	p. 55
1 – Exportation, autre que dans le cadre de la vente à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays ou territoire tiers	
2 – Mise à la consommation	
a- Acquiescement de la TVA et/ou d'autres taxes	
b- Exonération de toute taxe	
i- Livraisons exonérées de TVA en vertu du II de l'article 262 du CGI	
ii- Livraisons intracommunautaires exonérées de TVA en vertu du I de l'article 262 <i>ter</i> du CGI	
C Changement de fonction	p. 57
D Destruction	
CHAPITRE 4 – OPERATIONS DE TRAVAUX, D'ENTRETIEN OU DE CONSTRUCTION AFFERENTES A DES INFRASTRUCTURES OU INSTALLATIONS UTILISEES DANS LE CADRE D'ACCORDS INTERNATIONAUX OU DE TRAITES (RFSOI)	p. 58
Articles réservés	
CHAPITRE 5 – UTILISATION DE BIENS IMPORTES ET DESTINES A ETRE REEXPEDIES HORS DU TERRITOIRE FISCAL APRES AVOIR SUBI UN PERFECTIONNEMENT (RFSP)	p. 59
Section 1 – Conditions d'utilisation	
I. Conditions liées aux opérations	
II. Conditions liées aux marchandises	
Section 2 – Fonctionnement	p. 60
I. Placement des marchandises	
A Procédure de droit commun	
1 – Marchandises tierces mises en libre pratique et placées simultanément sous le RFSP	
2 – Marchandises communautaires en provenance de territoires fiscalement tiers (notamment échanges DOM/métropole ou DOM entre eux)	
B Procédure simplifiée	
II. Séjour des marchandises sous le régime	p. 61
A Délai de séjour	
B Sorties temporaires	
C Manipulations usuelles	
III. Apurement du régime	p. 61
A Modes normaux d'apurement	
1 – Réexportation	
2 – Mise à la consommation de biens faisant l'objet d'une livraison exonérée de TVA	

<p>a- Livraison exonérée de TVA en vertu du II de l'article 262 du CGI b- Livraison intracommunautaire exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 <i>ter</i> du CGI</p> <p>B Mode exceptionnel d'apurement : versement sur le marché national nécessitant l'acquittement de la TVA</p> <p>C Changement de fonction</p> <p>D Destruction</p>	<p>p. 64</p>
<p>ANNEXES</p>	
<p>Annexe I : Modèle de demande de régime fiscal suspensif</p> <p>Annexe II : Modèle d'autorisation de régime fiscal suspensif</p> <p>Annexe III : Modèle de registre des stocks et des mouvements</p> <p>Annexe IV : Modèle de registre des opérations</p> <p>Annexe V : Liste des manipulations usuelles</p> <p>Annexe VI : Fonctionnement du régime fiscal suspensif : calcul de la TVA</p> <p>Annexe VII : Statut des marchandises pouvant être placées sous RFS et déclarations de placement à souscrire</p> <p>Annexe VIII : Modalités d'apurement du RFS et déclarations à souscrire</p>	

PREAMBULE

I – Champ d'application

A – Territorialité

[1] Le territoire sur lequel s'applique le régime fiscal suspensif comprend, outre la France continentale, la Corse, la principauté de Monaco et les départements d'outre-mer (DOM).

Les instructions relatives au régime fiscal suspensif décrites dans la présente circulaire sont applicables dans tous ces territoires.

[2] Le régime fiscal suspensif s'applique dans les échanges avec les pays et territoires exclus du territoire fiscal communautaire.

On entend par territoires exclus du territoire fiscal de la Communauté :

- les pays et les territoires qui ne font pas partie du territoire douanier de la Communauté européenne, dénommés « pays et territoires tiers » ;
- les territoires suivants qui font partie du territoire douanier de la Communauté européenne mais qui en sont exclus fiscalement :
 - les départements français d'outre-mer (Martinique, Guadeloupe, Guyane, Réunion¹) ;
 - les îles Canaries (Espagne) ;
 - le mont Athos (Grèce) ;
 - les îles Aland (Finlande) ;
 - les îles anglo-normandes (Royaume-Uni).

Pour mémoire, en application du 2 de l'article 294 du CGI :

- les départements de la Guadeloupe et de la Martinique ne sont plus considérés comme territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre ;
- les départements de la Guyane et de la Réunion demeurent des territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre et à l'égard des départements de la Guadeloupe et de la Martinique.

B – Taxes suspendues

[3] Outre la TVA, le RFS permet de suspendre les taxes qui y sont assimilées (ex. taxe sur les huiles destinées à l'alimentation humaine, sur les appareils de reproduction ou d'impression, taxes fiscales affectées (ex-parafiscales)...).

De même, l'article 10 de la loi n°2004-639 sur l'octroi de mer prévoit que, lorsque, au moment de leur entrée dans un DOM, les biens sont placés sous un régime fiscal suspensif, l'octroi de mer ne devient exigible qu'au moment où les biens sont mis à la consommation lors de l'apurement du RFS. *A contrario*, l'octroi de mer n'est pas suspendu pour la livraison d'un bien produit dans un DOM pour être placé sous un RFS.

[4] Le régime fiscal suspensif a une vocation exclusivement fiscale. Par conséquent, le placement sous ce régime ne permet pas de suspendre d'autres dispositions nationales comme des mesures de politique commerciale nationales ou communautaires, des normes, etc...

1 Les opérations concernant le territoire de Mayotte feront l'objet d'une instruction spécifique.

Il est rappelé que les biens en provenance de pays tiers, non mis en libre pratique, doivent être placés sous un des régimes douaniers économiques communautaires pour pouvoir bénéficier d'une suspension de droits de douane et d'une exonération de TVA au titre de l'article 291 du CGI. Une autorisation telle que prévue par la réglementation communautaire doit être octroyée.

De même, **le RFS ne permet pas de suspendre les droits d'accises**. En conséquence, lorsqu'un opérateur souhaite recevoir des biens en suspension à la fois de TVA et de droits d'accises, il doit satisfaire aux conditions posées par les textes en vigueur pour bénéficier des deux régimes suspensifs. De fait, la présente circulaire n'a ni pour objet, ni pour effet, de modifier les règles relatives à la détention, la circulation et la mise à la consommation des produits soumis à accises.

C – Fonctions

[5] Le 1 de l'article 85 E de l'annexe III au CGI prévoit que le RFS couvre une ou plusieurs des fonctions suivantes :

- stockage ou entreposage de biens importés (**dite "stockage à l'importation" ou RFSI**) ;
- stockage ou entreposage de biens pris sur le marché national ou communautaire destinés à être exportés ou expédiés vers un autre Etat membre de la Communauté européenne (**dite "stockage à l'exportation" ou RFSE**) ;
- stockage ou entreposage dans les boutiques hors taxe ou les comptoirs de vente situés dans les ports et aéroports de biens importés, acquis en provenance d'un autre Etat membre de la Communauté européenne ou pris sur le marché national et destinés à faire l'objet de ventes à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays ou territoire exclus du territoire fiscal communautaire (cf. [2]) (**dite "comptoir de vente" ou RFSCV**) ;
- opérations de travaux, d'entretien ou de construction, afférentes à des infrastructures ou installations situées en France, exploitées par une personne qui y est établie et qui est assujettie à la TVA, à l'exclusion des locaux des ambassades et des consulats, utilisées dans le cadre d'accords internationaux ou de traités pour le compte d'organismes internationaux qui financent les coûts desdites opérations (**dite RFSOI**) ;
- utilisation de biens importés qui sont destinés à faire l'objet d'une livraison exonérée au sens de l'article 262 du CGI, d'une exportation, d'une livraison intracommunautaire ou expédiés hors de France, après avoir subi l'une ou l'autre des opérations suivantes : opérations d'ouvrages, y compris le montage, l'assemblage ou l'adaptation à d'autres biens, opérations de transformation et de réparation, y compris la remise en état et la mise au point, opérations d'utilisation dans un processus de fabrication en vue de permettre ou de faciliter l'obtention d'autres produits destinés à être exportés ou expédiés hors de France, même si ces biens disparaissent au cours de l'opération (**dite "perfectionnement" ou RFSP**).

II – Principes généraux

[6] L'octroi et la gestion des cinq fonctions du régime fiscal suspensif (RFSE, RFSI, RFSP, RFSCV et RFSOI) relèvent de la compétence de la Direction générale des douanes et droits indirectes (DGDDI).

[7] L'octroi et la gestion de l'entrepôt de stockage de biens négociés sur un marché à terme (ex. céréales – prévu par le d du 2° du I de l'article 277 A du CGI) et de l'entrepôt destiné à la fabrication de biens réalisée en commun en exécution d'un contrat international (prévu par le e du 2° du I de l'article 277 A du CGI) relèvent de la compétence de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

Par conséquent, la présente instruction s'attache uniquement à préciser les dispositions générales applicables à l'ensemble des fonctions du régime fiscal suspensif géré par la DGDDI. Les dispositions spécifiques aux entrepôts fiscaux gérés par la DGFIP sont précisées dans une instruction publiée au BOI.

Toutefois, en application des articles L 80K et L 80L du livre des procédures fiscales (LPF), les agents des impôts et des douanes ont pouvoir pour contrôler les 3 types de régime suspensif de TVA prévus par le 2° du I de l'article 277 A du CGI.

III – Définitions

[8] Au sens de la présente circulaire, on entend par :

- « **titulaire de l'autorisation** » : personne à laquelle est délivrée l'autorisation et qui, à ce titre, est responsable de l'ensemble des opérations effectuées sous le régime, sans préjudice des dispositions relatives à la responsabilité en matière de représentation en douane.
- « **gestionnaire** » : personne qui a reçu mandat du titulaire de l'autorisation pour gérer le régime (ex. gestion physique des stocks, tenue des registres...).
- « **mandataire** » : personne qui a reçu mandat pour accomplir au nom et pour le compte de son mandant tout ou partie des formalités et obligations afférentes au régime.

Lorsque le titulaire de l'autorisation est établi dans un autre État membre de la Communauté européenne, personne désignée par lui pour accomplir en son nom et pour son compte les formalités et obligations afférentes au régime sollicité .

- « **bureau de gestion** » : bureau de douane habilité par l'autorisation à gérer le régime. Il s'agit, en règle générale, du bureau principal auprès duquel sont tenues les écritures de suivi du régime et qui connaît tout ou partie des opérations. Il agréé les registres ou la comptabilité-matières avant la délivrance de l'autorisation et définit la politique de contrôle du régime.
- « **livraison** » : transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire (article 256 II 1° du CGI).

Il s'agit donc de toutes les opérations comportant transfert de propriété de **biens corporels** (ventes, cessions, échanges...) ce qui exclut les biens incorporels (les opérations portant sur les biens incorporels constituent des prestations de services).

- « **acquisition intracommunautaire** » : obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté en France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne (article 256 *bis* I 3° du CGI).

L'affectation en France par un assujetti pour les besoins de son entreprise d'un bien de son entreprise expédié ou transporté à partir d'un autre État membre est assimilée à une acquisition intracommunautaire (article 256 *bis* II 2° du CGI).

- « **importation** » : sont considérées comme importation d'un bien (article 291 I 2 et 294 3 du CGI) :
 - l'entrée en France d'un bien, originaire ou en provenance d'un État ou d'un territoire n'appartenant pas à la Communauté européenne, et qui n'a pas été mis en libre pratique, ou d'un bien en provenance des territoires suivants :

- île d'Helgoland, territoire de Büsingen ;
- Ceuta, Melilla, îles Canaries ;
- îles Aland ;
- mont Athos ;
- Livigno, Campione d'Italia et les eaux nationales du lac de Lugano ;
- îles Anglo-Normandes ;
- la mise à la consommation en France d'un bien placé, lors de son entrée sur le territoire, sous l'un des régimes douaniers suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, zone franche, entrepôt franc, entrepôt d'importation, perfectionnement actif, admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, transit externe ou transit communautaire interne ;
- l'entrée en France métropolitaine d'un bien originaire ou en provenance des départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique ou de la Réunion ;
- l'entrée dans les départements de la Guadeloupe ou de la Martinique d'un bien originaire ou en provenance de la France métropolitaine, d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des départements de la Guyane ou de la Réunion, ou d'un autre pays ou territoire fiscalement tiers (cf. [2]) ;
- l'entrée dans le département de la Réunion d'un bien originaire ou en provenance de la France métropolitaine, d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des départements de la Guadeloupe, de la Guyane ou de la Martinique, ou d'un autre pays ou territoire fiscalement tiers (cf. [2]).
- « **exportation** » : est considérée comme une exportation (article 262 I et 294 2 du CGI) :
 - la livraison d'un bien expédié ou transporté par le vendeur ou pour son compte, en dehors de la Communauté européenne ;
 - la livraison d'un bien expédié ou transporté par l'acheteur qui n'est pas établi en France, ou pour son compte, hors de la Communauté européenne ;
 - l'expédition ou le transport d'un bien hors de France métropolitaine à destination des départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique ou de la Réunion ;
 - l'expédition ou le transport d'un bien hors des départements de la Guadeloupe ou de la Martinique à destination de la France métropolitaine, d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des départements de la Guyane ou de la Réunion, ou d'un autre pays ou territoire fiscalement tiers (cf. [2]) ;
 - l'expédition ou le transport d'un bien hors du département de la Réunion à destination de la France métropolitaine, d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des départements de la Guadeloupe, de la Guyane ou de la Martinique, ou d'un autre pays ou territoire fiscalement tiers (cf. [2]).
- « **livraison intracommunautaire** » : livraison d'un bien expédié ou transporté sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie (article 262 *ter* I 1° du CGI).

Le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre Etat membre de la Communauté européenne est assimilé à une livraison de bien (article 256 III du CGI).

- « **prestation de service** » : opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels. Cela comprend notamment :
 - les locations de biens meubles corporels (animaux, véhicules, matériels, etc.) ou incorporels (fonds de commerce, brevets) ;
 - les transports de personnes et de marchandises ;
 - les opérations de façon, depuis le 1^{er} janvier 1996, qui doivent remplir les conditions suivantes :
 - le façonnier ne doit pas devenir propriétaire des biens apportés par le donneur d'ouvrage (son client) ;
 - le façonnier peut fournir une partie des matériaux utilisés. Toutefois, la valeur de ceux-ci ne doit pas excéder la valeur des matières premières fournies par le client augmentée des frais de façon ;
 - les matériaux apportés par le client doivent être restitués à l'identique ou, sous certaines conditions, à l'équivalent ;
 - les opérations de façon doivent conduire à la réalisation d'un produit nouveau par l'entrepreneur de l'ouvrage.
- « **opération** » : prestations de services, livraisons, importations, acquisitions intracommunautaires.

TITRE I – DISPOSITIONS COMMUNES

CHAPITRE 1 – OPERATIONS REALISEES EN SUSPENSION

Section 1 – Opérations concernées

[9] Les opérations afférentes à des biens placés sous un régime fiscal suspensif ou à des biens destinés à y être placés peuvent être réalisées en suspension du paiement de la TVA, sous réserve du respect des conditions énoncées ci-dessous.

I – Livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens

A – Livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous un régime fiscal suspensif

[10] Lorsque les biens sont destinés à être placés sous un RFS, le I de l'article 277 A du CGI permet de réaliser en suspension du paiement de la TVA :

- les livraisons de biens pris sur le marché intérieur ;
- les importations de biens (mis en libre pratique) en provenance d'un pays ou territoire exclus du territoire fiscal communautaire (cf. [2]) ;
- les acquisitions intracommunautaires de biens en provenance d'un autre État membre de la Communauté européenne.

Ces opérations doivent avoir pour effet direct et immédiat le placement de ces biens sous un RFS.

Les biens doivent être acheminés vers le RFS dès l'achèvement des opérations de dédouanement, après avoir été éventuellement transbordés d'un moyen de transport à l'autre.

[11] S'agissant plus particulièrement de la suspension du paiement de la taxe à l'importation, le redevable de la taxe (déterminé conformément aux dispositions de l'article 293 A du CGI) doit justifier qu'il remplit au moment de l'importation les conditions qui permettent de placer ce bien sous un RFS.

B – Livraisons de biens placés sous un régime fiscal suspensif

[12] Conformément aux dispositions du 6° du I de l'article 277 A du CGI, les biens placés sous un RFS peuvent faire l'objet de livraisons en suspension du paiement de la TVA, si ces livraisons sont effectuées avec maintien des biens sous un régime suspensif de TVA prévu par le 1° et 2° du même article.

Ainsi, les livraisons afférentes à des biens placés sous un RFS peuvent être effectuées en suspension du paiement de la TVA en application du 6° du I de l'article 277 A du CGI, si les biens livrés sont placés sous une autorisation de RFS différente de celle sous laquelle ils étaient précédemment placés, sous réserve que ce transfert de régime soit autorisé (cf. [65]). Dans ces hypothèses, les biens en cause sont considérés comme maintenus sous le régime suspensif de TVA.

[13] En revanche, ne relèvent pas du 6° du I de l'article 277 A du CGI les livraisons qui ont pour effet direct et immédiat la sortie des biens du RFS. Ces livraisons n'ont pas lieu sous le RFS car, préalablement à leur réalisation, le propriétaire des biens doit les sortir du régime et acquitter la TVA due le cas échéant.

Il s'agit notamment :

- des ventes de biens à des particuliers. L'utilisation ou la consommation finales des biens sont interdites sous le RFS. Les biens doivent donc être sortis du RFS avant d'être vendus à des particuliers ;
- des livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne à destination d'un autre assujetti. La réglementation relative au RFS est strictement nationale. Les biens doivent donc être sortis du RFS avant d'être vendus à destination d'un assujetti dans un autre État membre.

Toutefois, le fait que ces livraisons intracommunautaires ne puissent pas bénéficier des dispositions du 6° du I de l'article 277 A du CGI n'empêche pas qu'elles soient exonérées de TVA au titre du 4 du II de l'article 277 A du CGI (cf. [125]).

II – Prestations de services

A – Objet des prestations de services

1 – Prestations de services afférentes aux livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous un régime fiscal suspensif

[14] Le 5° du I de l'article 277 A du CGI permet de réaliser en suspension du paiement de la TVA des prestations de services afférentes aux livraisons, importations ou acquisitions intracommunautaires qui ont pour effet direct et immédiat le placement des biens sous un RFS. Ces opérations sont décrites au [10].

2 – Prestations de services effectuées sous un régime fiscal suspensif

[15] Le 6° du I de l'article 277 A du CGI permet de réaliser en suspension du paiement de la TVA :

- les prestations de service afférentes aux livraisons de biens déjà placés sous l'un de ces régimes ;
- les prestations de service portant sur des biens déjà placés sous l'un de ces régimes qui ne sont pas afférentes à des opérations de livraison.

Dans l'un ou l'autre cas, les biens doivent demeurer sous le régime sous lequel ils ont été initialement placés.

B – Nature des prestations de services

[16] L'article 85 J de l'annexe III au CGI prévoit que les prestations de services définies aux [14] et [15] pouvant être réalisées en suspension de TVA sont les suivantes :

- transports de biens, commissions afférentes à ces transports ;
- chargement et déchargement des véhicules utilisés pour ces transports et manutentions accessoires des biens placés ou destinés à être placés sous un RFS et, de manière générale, toutes les opérations effectuées par les entreprises de manutention dans le cadre normal de leur activité ;
- locations de véhicules de transport, de matériels utilisés pour les opérations visées ci-dessus, de contenants et de matériels employés pour la protection des biens. Sont concernées les locations, avec ou sans personnel :

- de tous moyens de transport par route, fer, air, mer ou navigation intérieure, utilisés pour effectuer les transports de biens à destination du RFS ;
 - d'engins de manutention, tels que grues, ponts et tapis roulants, pompes, appareils de levage, diables, chariots... employés à l'occasion de ces transports et des opérations de chargement, déchargement et manutention qui leur sont accessoires ;
 - de conteneurs, caisses, cadres, palettes, agrès, bâches et autres matériels utilisés pour assurer la protection des marchandises pendant leur transport ;
- gardiennage et magasinage des biens pendant la durée du régime. Sont exonérés à ce titre : les frais de gardiennage et de surveillance des biens, d'utilisation de magasins, entrepôts, hangars, silos, chais, chambres froides, etc., y compris ceux décomptés au titre des opérations de manutention et d'assurance, afférents au magasinage ;
 - emballage des biens placés sous un régime fiscal suspensif ;
 - manipulations usuelles (cf. annexe V) et ouvraisons identiques à celles autorisées sous le régime communautaire de l'entrepôt douanier et portant sur des biens placés sous un RFS.

[17] La location des biens placés sous un RFS demeure imposable dans les conditions de droit commun. Il en est de même des prestations réalisées éventuellement avec ces biens (travaux immobiliers par exemple).

Section 2 – Justification de l'exonération

I – Mentions sur les factures

[18] L'article 85 L de l'annexe III au CGI prévoit que les assujettis qui effectuent des livraisons ou des prestations de services en suspension de TVA décrites aux [9] à [16] ci-dessus sont tenus d'indiquer sur leurs factures le numéro de l'autorisation d'ouverture du RFS ainsi que le nom du titulaire du régime et du gestionnaire lorsqu'il s'agit d'une personne distincte.

Conformément aux dispositions du I de l'article 284 du CGI, l'article 85 L prévoit que le destinataire de la livraison ou le preneur de la prestation est tenu au paiement de la taxe lorsque les biens ne reçoivent pas la destination prévue ou lorsque la prestation n'a pas porté sur des biens qui sont placés ou destinés à être placés sous un RFS.

II – Suppression des attestations

[19] L'obligation pour les destinataires et les preneurs des opérations réalisées en suspension de TVA de remettre à leurs fournisseurs et prestataires des attestations certifiant que les opérations sont afférentes à des biens placés ou destinés à être placés sous un régime suspensif, prévue anciennement par l'article 85 K de l'annexe III au CGI, est abrogée depuis le 1^{er} janvier 2011.

En conséquence, la justification de l'exonération repose uniquement sur les mentions portées sur la facture décrites au [18] ci-dessus.

CHAPITRE 2 – FONCTIONNEMENT DU REGIME FISCAL SUSPENSIF

Section 1 – Ouverture du régime fiscal suspensif

L'octroi d'un RFS doit faire l'objet d'une demande et d'une autorisation.

I – Demande d'autorisation d'ouverture

A – Conditions

1 – Conditions liées aux biens

[20] Ne peuvent pas être placés à titre général sous le régime, conformément aux dispositions du 1 de l'article 85 F de l'annexe III au CGI :

- les biens qui font l'objet d'interdictions ou de restrictions justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé, de la vie des personnes ou des animaux, de préservation des végétaux ou de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou pour des raisons liées à la propriété industrielle ou commerciale (par exemple, les marchandises de contrefaçon) ;
- les biens qui sont destinés à la vente au détail dans les locaux du RFS, à l'exception des ventes effectuées dans les boutiques hors taxes ou les comptoirs de vente situés dans les ports et aéroports. En effet, l'utilisation ou la consommation finales des biens sont interdites sous le RFS.

[21] Lorsque, pour les besoins de leur activité, des opérateurs utilisent ou stockent des biens autres que ceux énumérés aux paragraphes [132], [165], [208] et [271] à [272] dans les locaux ou installations à usage de régime fiscal suspensif, ces biens ne peuvent être placés sous le régime et être ainsi livrés en suspension de TVA (par exemple, stockage de biens communautaires destinés au marché français avec des biens placés sous RFSI). De même, les prestations portant sur ces biens ne peuvent être réalisées en suspension de TVA au titre du I de l'article 277 A du CGI.

[22] En revanche, le 3 de l'article 85 F prévoit que peuvent être placés sous le RFS les biens de toute origine ou provenance qui sont utilisés pour la réalisation des opérations destinées à assurer la conservation, à améliorer la présentation ou la qualité marchande ou à préparer la distribution ou la revente des marchandises placées sous ce régime.

[23] Enfin, conformément aux dispositions du 2 de l'article 85 E de l'annexe III au CGI, lorsque, en raison de leur nature, les biens destinés à faire l'objet d'un placement sous RFS présentent un risque particulier en matière de sécurité ou de fraude, l'administration peut exiger le placement de ces biens dans des locaux ou installations agréés par elle.

2 – Conditions liées au demandeur

[24] Conformément aux dispositions du 1 de l'article 85 de l'annexe III au CGI, le demandeur doit être **assujéti à la TVA en France**.

Le demandeur est la personne **destinataire des opérations** décrites aux [9] à [16] qu'il souhaite réaliser en suspension de TVA en utilisant le RFS.

[25] Lorsque le demandeur n'est pas établi en France mais :

- dans un autre Etat membre de la Communauté européenne : il doit être identifié à la TVA en France et y avoir désigné un mandataire pour accomplir en son nom et pour son compte les formalités et obligations afférentes au régime fiscal sollicité ;
- en dehors de la Communauté européenne : il doit avoir désigné en France un représentant fiscal (dans les conditions mentionnées au I de l'article 289 A du CGI) pour accomplir en son nom et pour son compte les formalités et obligations afférentes au régime fiscal sollicité. Par dérogation, s'il réalise en France exclusivement des exportations ou des livraisons exonérées en vertu de l'article 262 ou du I de l'article 262 *ter* du CGI en sortie de RFS, il peut avoir recours aux services d'un représentant fiscal ponctuel.

B – Dépôt de la demande

[26] Le a du 2 de l'article 85 de l'annexe III au CGI prévoit que la demande est déposée par l'assujetti qui souhaite bénéficier du régime fiscal suspensif pour les opérations dont il est destinataire ou preneur, c'est-à-dire le demandeur tel que défini au [24].

La demande peut également être déposée, pour le compte de l'assujetti, par la personne qui souhaite gérer le régime sollicité et qui est dénommée gestionnaire.

[27] La demande de RFS, doit être adressée :

- au directeur régional des douanes compétent, lorsque les lieux de stockage ou de mise en œuvre relèvent du ressort territorial de sa seule circonscription ;
- au directeur régional des douanes compétent pour le lieu de tenue de la comptabilité-matières ou des registres lorsque les lieux de stockage ou de mise en œuvre de ce régime relèvent de plusieurs circonscriptions douanières.

C – Forme et contenu de la demande

[28] La demande est rédigée sur papier libre conformément au modèle qui figure à l'annexe I.

Elle doit être datée et signée.

Elle doit être accompagnée de tous les documents et pièces nécessaires à l'examen de la demande (ex. plan des locaux de stockage, modèles de registres, mandat le cas échéant).

[29] Toute demande d'ouverture d'un régime fiscal suspensif doit notamment contenir les renseignements suivants :

- nom, raison sociale et adresse complète du demandeur et, le cas échéant, du mandataire (si le demandeur est établi dans un autre État membre) ou du représentant fiscal (si le demandeur est établi en dehors de la Communauté européenne), ainsi que du gestionnaire ;
- objet du régime ;
- fonction(s) demandée(s) ;
- opérations envisagées ;
- durée de séjour envisagée ;
- nature des biens ;
- adresse précise des locaux et installations destinés à être utilisés dans le cadre du régime ;
- adresse du principal établissement où seront tenus la comptabilité-matières ou les

- registres , en cas d'utilisation de plusieurs locaux ;
- personnel employé. Le demandeur devra préciser, de façon estimative, le nombre de personnes employées à la gestion du régime (tâches administratives ou manutentionnaires) ou à la fabrication des biens dans le cas d'une demande d'autorisation de RFSP ;
 - nom et adresse des opérateurs amenés à intervenir sur les biens pendant la durée du régime lorsque la demande concerne l'ouverture d'un régime pour les besoins de la réalisation de travaux ou ouvraisons ;
 - tous les autres renseignements utiles aux contrôles de l'administration.

II – Autorisation d'ouverture

[30] Conformément aux dispositions de l'article 19 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations et du décret n° 2001-492 du 6 juin 2001, toute demande d'ouverture d'un régime fiscal suspensif fait l'objet d'un accusé de réception.

Ces demandes sont instruites dans un délai maximum de deux mois à compter de leur réception par le service compétent. Conformément aux dispositions de l'article 21 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 précitée, le silence gardé pendant plus de deux mois vaut décision de rejet.

A – Autorité compétente pour la délivrance de l'autorisation

[31] Conformément aux dispositions du 3° de l'article 29 B de l'annexe IV au CGI, les autorisations sont délivrées par :

- le chef du bureau de douane gestionnaire des procédures compétent, ou le directeur régional des douanes dont il dépend, lorsque les lieux de stockage ou de mise en œuvre du régime relèvent d'un ou de plusieurs bureaux de douane de la même circonscription douanière,
- le chef du bureau de douane gestionnaire des procédures compétent pour le lieu où la comptabilité-matières ou les registres sont tenus ou bien pour le lieu où au moins une partie des activités de stockage ou de mise en œuvre du régime est effectuée, ou le directeur régional des douanes dont il dépend, lorsque les lieux de stockage ou de mise en œuvre de ce régime relèvent de plusieurs circonscriptions douanières.

NB : L'autorisation est une décision administrative individuelle. La détermination des autorités compétentes ne relève pas des règles fixées par le décret n°97-34 du 15 janvier 1997 relatif à la déconcentration des décisions administratives individuelles. En effet, cette détermination est effectuée par la loi et plus précisément par le 2° du I de l'article 277 A du CGI. En vertu de la loi, le ministre chargé du budget peut déléguer sa compétence par arrêté à des agents des impôts ou des douanes (cf. article 29 B de l'annexe IV au CGI).

B – Contenu de l'autorisation

[32] L'autorisation est établie conformément au modèle repris en annexe II.

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 85 A de l'annexe III au CGI, elle détermine les éléments constitutifs de ce régime, ses conditions d'octroi et de fonctionnement, ainsi que, le cas échéant, la durée pendant laquelle le bénéficiaire du régime est accordé. L'autorisation désigne également le bureau de douane chargé de la gestion du régime.

C – Date d'effet de l'autorisation

[33] L'autorisation d'ouverture d'un régime fiscal suspensif prend effet à la date fixée dans l'autorisation. A titre exceptionnel et pour des motifs dûment justifiés, l'autorisation peut être délivrée avec effet rétroactif au plus tôt à la date du dépôt de la demande.

D – Délai de validité de l'autorisation

[34] Conformément au 1 de l'article 85A de l'annexe III au CGI, l'autorisation d'ouverture d'un RFS détermine la durée pendant laquelle le bénéfice du régime est accordé.

Sans préjudice des dispositions de la section 3 ci-dessous, la durée de validité d'une autorisation :

- est illimitée dans la mesure où elle ne recouvre que les fonctions stockage à l'importation, stockage à l'exportation et/ou comptoir de vente ;
- est fixée par l'autorité qui délivre l'autorisation en fonction des besoins particuliers du demandeur, dans la limite de 3 ans maximum, si elle recouvre la fonction perfectionnement ;
- est limitée à la durée du contrat confiant l'exploitation des infrastructures et installations utilisées dans le cadre d'accords internationaux ou de traités pour le compte d'organismes internationaux si elle recouvre la fonction « OI ».

Lorsque l'autorisation comporte plusieurs fonctions, dont la fonction perfectionnement, la durée de validité de l'autorisation ne peut pas excéder 3 ans.

Section 2 – Modifications relatives au fonctionnement du régime fiscal suspensif

I – Demande de modification de l'autorisation d'ouverture du régime fiscal suspensif

[35] Conformément aux dispositions de l'article 85 B de l'annexe III au CGI, tout changement d'un élément constitutif de l'autorisation délivrée doit faire l'objet d'une demande et d'une autorisation.

Le titulaire présente à l'autorité de délivrance une demande de modification comportant les références de l'autorisation initiale et les éléments nécessaires à sa modification.

[36] Les éléments devant faire l'objet d'un avenant à l'autorisation en cas de modification sont précisés sur les modèles de demande (cf annexe I).

Il s'agit notamment de :

- la situation du titulaire de l'autorisation : une demande doit être adressée en cas de modification du nom ou de la raison sociale du titulaire du régime, notamment en cas de fusion, absorption, scission ou apport partiel d'actifs ;
- l'adjonction ou la suppression d'opérateurs dans le cas du RFSP ;
- les installations du titulaire de l'autorisation : adjonction ou suppression de locaux ou d'installations utilisés, changement du principal établissement où sont tenus les registres ;
- les conditions d'exploitation ;
- la nature des biens stockés ;
- les modifications du taux de rendement...

[37] Tout changement de raison sociale du titulaire entraînant un changement de numéro SIREN doit faire l'objet d'une nouvelle demande et d'une nouvelle autorisation.

II – Décision modificative

[38] La décision modificative est prise par l'autorité de délivrance de l'autorisation dans les mêmes conditions que l'autorisation d'ouverture et à la date fixée par cette autorité.

Elle consiste en une nouvelle version de l'autorisation initiale, incluant de manière visible (ex. gras, italique...) la (ou les) modification(s) accordée(s).

A titre exceptionnel et pour des motifs dûment justifiés, cette décision peut avoir un effet rétroactif au plus tôt à la date de dépôt de la demande.

Section 3 – Fermeture du régime fiscal suspensif

I – A la demande du titulaire de l'autorisation

[39] L'article 85 C de l'annexe III au CGI prévoit que la fermeture peut être demandée par le titulaire du régime. Elle doit être demandée deux mois avant la date souhaitée de fermeture auprès de l'autorité de délivrance de l'autorisation. Elle prend effet à la date mentionnée dans la demande.

II – A l'initiative de l'administration

[40] Le même article prévoit également que la fermeture peut être prononcée sur l'initiative de l'administration :

- en cas d'inactivité du régime pendant un an, c'est-à-dire en l'absence d'entrée ou de sortie de biens. Dans ce cas, la fermeture prend effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été notifiée.

La situation est appréciée en tenant compte de la nature de l'activité du régime, du secteur d'activité de la société, de la rotation plus ou moins longue des biens, de raisons conjoncturelles ou contractuelles interdisant toute entrée ou sortie du régime pendant une année. Par conséquent, préalablement à toute décision de fermeture, il doit être demandé à la société les raisons de cette inactivité.

La décision de fermeture est prise par l'autorité de délivrance de l'autorisation.

- lorsque les règles de fonctionnement du régime ou l'exécution des formalités et obligations liées au dit régime ne sont pas respectées. La fermeture prend effet dès la notification des constatations effectuées dans le cadre de la procédure de retrait prévue aux articles L 80K et L 80L du LPF.

Lorsque la fermeture est prononcée sur initiative de l'administration, le titulaire du régime est informé de l'intention de l'administration afin qu'il soit en mesure de présenter ses observations, conformément à l'article 24 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000.

CHAPITRE 3 – OBLIGATIONS DES OPERATEURS

Section 1 – Déclarations d'entrée et de sortie

[41] Les entrées et les sorties de biens du régime fiscal suspensif doivent faire l'objet d'une déclaration remise au bureau de gestion du régime.

[42] Des déclarations d'entrée (de placement) sous le régime fiscal suspensif doivent également être déposées lorsqu'un opérateur place des biens lui appartenant sous le régime fiscal suspensif en l'absence de toute transaction commerciale (par exemple, lorsqu'un bien sorti d'un perfectionnement aéronautique apuré avec anticipation est placé par son propriétaire sous un RFSP dont il est titulaire, en dehors de toute transaction, cf. [64]).

[43] Attention : sauf lorsqu'elles sont d'abord des déclarations douanières (cas des marchandises d'origine tierce), les déclarations d'entrée (de placement) en RFS et de sortie (d'apurement) sont des déclarations fiscales. Par conséquent, les dispositions relatives aux procédures douanières de présentation des marchandises au service ne s'appliquent pas.

I – Personnes habilitées à déposer les déclarations d'entrée et de sortie

[44] Conformément aux dispositions de l'article 85 D de l'annexe III au CGI, les déclarations doivent être déposées par l'assujetti propriétaire des biens, le titulaire de l'autorisation ou le mandataire agissant en son nom et pour son compte. Le mandataire peut être un commissionnaire en douane, le représentant fiscal mais également toute personne physique ou morale dûment habilitée (par exemple, le fournisseur des biens).

Lorsque les biens sont destinés à faire l'objet d'opérations d'ouvraison, les déclarations peuvent également être déposées par l'un des opérateurs chargés d'effectuer les opérations d'ouvraison et mentionnés sur l'autorisation d'ouverture du régime.

Les dispositions prévues à l'article 85 D de l'annexe III au CGI ne s'appliquent pas lorsque la déclaration est également une déclaration douanière. Dans ce cas, les règles en matière de dédouanement pour le compte d'autrui priment.

[45] Lorsque la personne qui souscrit la déclaration n'est pas établie en France mais :

- dans un autre État membre de la Communauté européenne : le III de l'article 95 de l'annexe III au CGI autorise cette personne à désigner un mandataire pour déposer la déclaration d'entrée et/ou de sortie des biens du RFS.

Dans l'hypothèse où la personne établie dans un autre État membre réalise, en France, exclusivement des exportations ou des livraisons exonérées en vertu de l'article 262 ou du I de l'article 262 *ter* du CGI en sortie du RFS, ou bien des importations en régime 42, le I de l'article 95 B de l'annexe III au CGI l'autorise, sans avoir à solliciter auprès des services fiscaux un numéro d'identification à la TVA en France, à recourir aux services d'un mandataire ponctuel. Ce mandataire peut alors être chargé de déposer la déclaration d'entrée et/ou de sortie des biens du RFS.

Si cette personne est le titulaire de l'autorisation, c'est le mandataire qu'elle a obligatoirement désigné (cf. [25]) qui dépose la déclaration d'entrée et/ou de sortie des biens du RFS ;

- en dehors de la Communauté européenne : c'est son représentant fiscal (ou représentant fiscal ponctuel, cf. [25]) qui dépose la déclaration d'entrée et/ou de sortie des biens du RFS.

II – Procédure

Le placement et l'apurement peuvent s'effectuer selon une procédure normale ou simplifiée.

A – Procédure normale : déclaration au coup par coup

[46] La procédure normale de placement et d'apurement du régime implique, selon les cas :

- le dépôt d'une déclaration douanière si l'entrée du bien sous le régime (ou sa sortie) constitue une opération douanière ;
- le dépôt d'une déclaration fiscale modèle DAU (code régime FR 40) si la sortie du bien du régime constitue une opération fiscale donnant lieu au paiement d'une taxe ;
- une inscription en comptabilité-matière ou dans les registres si l'entrée ou la sortie du régime constitue une opération fiscale qui ne donne lieu au paiement d'aucune taxe.

1 – Opération de placement

- Importations :

[47] Lorsque des marchandises tierces ou en provenance d'un territoire exclu du territoire fiscal de la Communauté Européenne sont placées sous RFS (RFSI, RFSP ou RFSCV) au moment de leur importation, deux opérations s'effectuent simultanément : le dédouanement et le placement sous le régime fiscal suspensif.

[48] Ces deux opérations s'effectuent sur un même document : la déclaration en douane.

Dans ce cas, la déclaration d'entrée est une déclaration douanière et fiscale, reprenant les renseignements exigibles au titre des deux réglementations.

[49] En conséquence, les dispositions relatives aux modalités de dédouanement et de présentation en douane s'appliquent lors du placement des marchandises sous le régime.

[50] La déclaration d'entrée doit être déposée auprès du bureau de placement (bureau de douane repris dans l'autorisation comme habilité à accepter les déclarations d'entrée).

- Livraisons, acquisitions intracommunautaires :

[51] Lorsque les marchandises acquises HT sur le territoire communautaire ou national sont placées sous RFS (RFSE ou comptoir de vente), il ne s'agit pas d'une opération douanière.

[52] Dans la mesure où aucune TVA n'est due, une inscription en comptabilité-matières ou dans les registres suffit.

Des extraits de la comptabilité-matières ou des registres doivent être transmis au bureau de gestion selon une périodicité infra-mensuelle (journalière, hebdomadaire, décadaire...) définie dans l'autorisation de RFS et, en tout état de cause, être tenus en permanence à disposition du bureau de gestion, selon les modalités prévues dans l'autorisation.

Dans le cas où les extraits sont transmis au bureau de gestion de manière dématérialisée, le titulaire envoie un fichier (ex. de type « pdf ») reprenant la liste des opérations réalisées ; le bureau de gestion envoie un accusé de réception par voie informatique selon les modalités prévues dans l'autorisation.

Dans le cas où les extraits sont transmis sous format papier, le titulaire envoie les extraits, signés, au bureau de gestion qui en accuse réception selon des modalités définies conjointement.

[53] Les dispositions relatives aux modalités de dédouanement et de présentation en douane ne s'appliquent pas.

2 – Opération d'apurement

- Exportations, réexportations :

[54] En sortie du régime fiscal suspensif, lorsque les biens sont exportés ou réexportés vers un pays tiers ou un territoire exclu du territoire fiscal de la Communauté Européenne, la déclaration de sortie (d'apurement) recouvre deux opérations :

- la sortie du régime fiscal suspensif en exonération de TVA au titre de l'exportation ;
- la formalité douanière d'exportation ou de réexportation.

Dans ce cas, la déclaration de sortie est une déclaration douanière et fiscale, reprenant les renseignements exigibles au titre des deux réglementations.

[55] En conséquence, les dispositions relatives aux modalités de dédouanement et de présentation en douane s'appliquent lors de la sortie des marchandises du régime.

[56] La déclaration de sortie doit être déposée auprès du bureau d'apurement (bureau de douane repris dans l'autorisation comme habilité à accepter les déclarations de sortie).

- Mises à la consommation, livraisons intracommunautaires :

[57] En sortie du RFS, lorsque les biens sont mis à la consommation ou livrés dans un autre État membre de la Communauté européenne, il ne s'agit pas d'une opération douanière.

[58] Dans les cas où la TVA (ou une autre taxe, cf. [3]) doit être acquittée, une déclaration fiscale doit être déposée auprès du bureau d'apurement accompagnée du paiement de la taxe.

Dans les cas où l'opération de sortie est exonérée de TVA et où aucune autre taxe n'est due (cf. annexe VI), une inscription en comptabilité-matière ou dans les registres suffit.

Des extraits de la comptabilité-matières ou des registres doivent être transmis au bureau de gestion selon une périodicité infra-mensuelle (journalière, hebdomadaire, décadaire...) définie dans l'autorisation de RFS et en tout état de cause être tenus en permanence à disposition du bureau de gestion, selon les modalités prévues dans l'autorisation.

Dans le cas où les extraits sont transmis au bureau de gestion de manière dématérialisée, le titulaire envoie un fichier (ex. de type « pdf ») reprenant la liste des opérations réalisées ; le bureau de gestion envoie un accusé de réception par voie informatique selon les modalités prévues dans l'autorisation.

Dans le cas où les extraits sont transmis sous format papier, le titulaire envoie les extraits, signés, au bureau de gestion qui en accuse réception selon des modalités définies conjointement.

[59] Les dispositions relatives aux modalités de dédouanement et de présentation en douane ne s'appliquent pas.

B – Procédures simplifiées

1 – Déclarations globalisées

[60] L'article 85 D de l'annexe III au CGI prévoit que, à la demande de l'opérateur, des déclarations récapitulatives peuvent être déposées, dans les conditions fixées par l'administration. Elles reprennent l'ensemble des entrées et des sorties pour une période n'excédant pas un mois.

Il doit être déposé une déclaration récapitulative pour les placements sous le régime et une déclaration récapitulative pour les sorties du régime.

[61] Lorsque les déclarations d'entrée et de sortie sont également des déclarations douanières, il peut être déposé des déclarations complémentaires globales selon les dispositions en vigueur prévues pour les procédures simplifiées de dédouanement (procédure de dédouanement à domicile (PDD), procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et procédure de dédouanement express (PDE)).

[62] Lorsque les déclarations de sortie sont des déclarations fiscales de mise à la consommation impliquant l'acquittement de la taxe, elles peuvent également être globalisées selon les dispositions prévues pour les procédures simplifiées de dédouanement.

[63] Lorsque les déclarations de placement et/ou d'apurement sont formalisées par des inscriptions en comptabilité-matières, la globalisation est constituée par la transmission au bureau de placement et/ou d'apurement d'un extrait de la comptabilité-matières ou des registres selon une périodicité définie dans l'autorisation par le bureau de gestion.

2 – Cas particulier : produits bénéficiant de l'apurement anticipé du perfectionnement actif prévu par le c de l'article 544 des DAC pour le secteur de l'aéronautique civil

[64] Le c de l'article 544 des dispositions d'application du code des douanes communautaire (DAC) permet de considérer, pour l'aéronautique civile, que le régime du perfectionnement actif est apuré avant même que le produit fini ne soit entièrement fabriqué ou réparé (cf. fiche 14 de la DA 04-067 publiée au BOD 6609 du 4 novembre 2004).

Cet apurement anticipé ne vaut que pour l'aspect douanier. En matière de TVA, il s'analyse comme une sortie du régime économique : la TVA suspendue lors du placement des biens sous le régime du perfectionnement actif devient alors exigible. Cette TVA peut toutefois être suspendue, notamment, par le placement des biens sous un RFS.

Dans ce cas, il est admis que le placement sous le RFS soit réalisé par simple inscription dans les registres (ou la comptabilité-matières), reprenant, en plus des mentions obligatoires prévues aux [85] et [92], la référence de la déclaration de placement sous PA avec la mention « article 544 c des DAC ».

Un même outil peut être utilisé pour tenir les écritures de suivi du régime du perfectionnement actif et les registres (ou la comptabilité-matières) du RFS, sous réserve qu'il permette d'identifier les opérations réalisées sous chaque régime.

L'apurement du RFS s'effectue selon les modalités prévues au [54] et suivants.

Section 2 – Mouvements

I – Transferts de fonctions autorisés

[65] Le transfert entre deux fonctions différentes est autorisé pour des biens placés :

- **sous la fonction stockage à l'importation vers les fonctions :**
 - perfectionnement,
 - comptoir de vente,
 - OI ;
- **sous la fonction stockage à l'exportation vers les fonctions :**
 - comptoir de vente,
 - OI,

- perfectionnement (si ces biens sont destinés à être utilisés avec des biens importés) ;
- **sous la fonction comptoir de vente vers les fonctions :**
 - stockage à l'importation (pour les biens importés),
 - stockage à l'exportation (pour les biens nationaux et communautaires),
 - OI,
 - perfectionnement (si ces biens sont destinés à être utilisés avec des biens importés, quand il s'agit de biens nationaux et communautaires) ;
- **sous la fonction perfectionnement vers les fonctions :**
 - stockage à l'importation (pour les biens importés),
 - stockage à l'exportation (pour les biens nationaux et communautaires),
 - comptoir de vente,
 - OI.

Compte tenu de la spécificité de la fonction OI (qui concerne avant tout des prestations et non des biens), les biens qui ont été mis en œuvre dans les prestations ne peuvent pas être transférés vers une autre fonction.

[66] Lorsque le transfert de biens est réalisé entre deux fonctions reprises dans la même autorisation, le transfert d'une fonction vers une autre fonction ne met pas fin au régime.

Par conséquent, les opérations effectuées en suspension de TVA sous la première fonction (livraison, prestations de services) devront être prises en considération pour le calcul de la TVA lors de la sortie définitive du RFS.

[67] Ce transfert peut être réalisé sur un même site (auquel cas une inscription dans les registres ou dans la comptabilité-matières doit faire apparaître ce transfert) ou s'accompagner d'une circulation physique des marchandises sur le même territoire fiscal entre deux lieux de stockage ou de transformation (cf. [68] et suivants).

II – Circulation physique des biens

[68] La circulation entre deux locaux de RFS se conçoit uniquement entre deux locaux situés sur le même territoire fiscal.

[69] Ainsi, lorsqu'un bien placé sous RFS en métropole doit être expédié vers un RFS dans un DOM, il doit d'abord faire l'objet d'une sortie du régime sous couvert d'une déclaration d'exportation (cf. [54] à [56]). Le bien est ensuite placé sous RFS dans le DOM selon les modalités décrites aux [47] à [50].

Il en va de même pour un bien placé sous RFS dans un DOM, et qui doit être expédié vers un RFS en métropole.

[70] Il est également rappelé que la réglementation relative au RFS est strictement française et n'est pas appliquée en tant que telle dans les autres États membres de la Communauté européenne.

Dès lors, lorsqu'un bien placé sous RFS en métropole doit être expédié vers un autre État membre, il doit d'abord faire l'objet d'une sortie du régime sous couvert d'une déclaration de sortie puis être soumis aux formalités liées aux livraisons intracommunautaires (dépôt d'une déclaration d'échange de biens).

[71] La circulation des biens entre le bureau de placement et le lieu de stockage ou de perfectionnement est réalisée sous couvert d'une copie de la déclaration de placement pour les biens importés puis placés sous RFS (RFSI / RFSP / RFSCV).

La circulation des biens entre le lieu de stockage ou de perfectionnement et le bureau de sortie est réalisée dans les conditions prévues en matière de procédures d'exportation.

[72] Les biens acquis sur le territoire national ou communautaire pour être placés sous RFS (RFSE ou RFSCV) circulent jusqu'au lieu de stockage accompagnés de la facture.

A – Sans cession

[73] Dans ce cas, la circulation physique des biens d'un site à un autre ne s'accompagne pas d'un changement de propriétaire (cession).

Les registres ou la comptabilité-matières doivent être annotés pour identifier les entrées et les sorties des biens de chaque site.

Pour justifier de leur statut en suspension, les biens doivent circuler entre les sites sous couvert du bon de livraison sur lequel doivent figurer le numéro d'autorisation de RFS, les références du bureau de gestion, ainsi que le nom et l'adresse du titulaire de l'autorisation et du gestionnaire du régime lorsqu'il s'agit d'une personne distincte. À défaut, une copie de l'autorisation de RFS peut être jointe au bon de livraison.

Le transfert de biens d'un lieu à un autre peut s'accompagner d'un changement de la fonction utilisée, dans les limites fixées au [65].

1 – Circulation physique de biens entre plusieurs locaux (affectés ou non aux mêmes fonctions) repris dans la même autorisation de RFS

[74] Le transfert doit apparaître dans le registre tenu dans le 1er local, qui doit être annoté de la date de sortie des biens et de leur lieu de destination.

Le registre tenu dans le 2e local doit être annoté de la date d'entrée des biens sur le site, de leur provenance et de l'ensemble des mentions obligatoires reprises au [85].

Il peut s'agir notamment des situations suivantes :

Exemple 1 : Circulation de biens entre plusieurs locaux repris dans une même autorisation de RFSI.

Exemple 2 : Circulation de biens entre plusieurs locaux dévolus à des fonctions différentes mais repris au sein d'une même autorisation.

Exemple 3 : Circulation de biens entre plusieurs sous-traitants repris dans la même autorisation de RFSP.

2 – Circulation physique de biens entre deux locaux appartenant au même titulaire, mais repris dans deux autorisations de RFS différentes

[75] **Cas n°1 : Les deux locaux sont affectés à la même fonction.**

Le transfert doit apparaître dans le registre du 1^{er} RFS qui doit être annoté de la date de sortie des biens et de leur lieu de destination, ainsi que du numéro de la 2e autorisation de RFS.

Le bien doit être repris dans le registre du 2^e RFS sous couvert du numéro de la déclaration d'entrée dans le premier RFS (dans le cas où cette déclaration d'entrée était constituée par une inscription en comptabilité-matière, le numéro à inscrire est celui correspondant aux références

des biens concernés dans cette comptabilité-matière). Ce registre doit être annoté de la date d'entrée des biens sous le régime, de leur provenance et de l'ensemble des mentions obligatoires reprises au [85].

Exemple : La société X gère des comptoirs de vente. A ce titre, elle possède des autorisations à Roissy et à Orly. Elle effectue un transfert de foulards entre les deux autorisations. La société annote le registre du premier RFS en précisant la date de sortie des foulards et les références du comptoir de vente situé à Orly, ainsi que le numéro de l'autorisation du deuxième RFS. Les foulards circulent accompagnés d'une copie de l'autorisation du premier RFS. A leur arrivée au deuxième comptoir de vente, la société X reprend les foulards dans le registre du deuxième RFS sous couvert du numéro de la déclaration d'entrée sous le 1^{er} RFS. Elle annote le registre du comptoir de vente de la date d'entrée des foulards sous le régime, de leur provenance et de l'ensemble des mentions obligatoires.

Il est à noter que la société aurait tout intérêt, dans cet exemple, et dans la mesure où les opérations qu'elle réalise sont identiques, à réunir tous ces locaux sous une seule et même autorisation afin de bénéficier d'une gestion centralisée de son régime auprès d'un seul bureau de douane.

[76] Cas n°2 : Les deux locaux sont affectés à des fonctions différentes

Le transfert doit apparaître de manière identique au 1^{er} cas dans les deux registres.

Exemple : La société X importe des jouets qu'elle place sous RFSI. Elle les transfère dans un deuxième site couvert par une autorisation de RFSP pour leur faire subir une ouvrason avant de les réexporter. La société annote le registre du premier RFS en précisant la date de sortie et l'adresse du 2^e site, ainsi que le numéro d'autorisation du 2^e RFS. Elle reprend les jouets dans le registre du 2^e RFS à leur arrivée au site de perfectionnement sous couvert du numéro de la déclaration d'entrée sous le 1^{er} RFS. Elle annote le registre de la date d'entrée des jouets sous le régime, de leur provenance et de l'ensemble des mentions obligatoires reprises au [85].

Il est à noter que la société a intérêt à solliciter la délivrance d'une autorisation réunissant les fonctions qu'elle utilise.

B – Avec cession

[77] Dans la mesure où le titulaire de l'autorisation de RFS est toujours le destinataire des opérations (cf. [24]), la circulation entre deux RFS (qu'ils soient ou non affectés aux mêmes fonctions) appartenant à deux titulaires différents implique nécessairement un transfert de propriété entre ces deux titulaires, c'est-à-dire une cession (livraison).

[78] Le premier titulaire du régime annote son registre de cette vente, précise le lieu de destination, la date de sortie, le numéro d'autorisation du 2^e RFS et le nom et l'adresse de son titulaire.

[79] Le deuxième titulaire inscrit les références des biens réceptionnés dans son registre, ainsi que les références de l'autorisation du 1^{er} RFS, le nom et l'adresse de son titulaire, ainsi que l'ensemble des mentions obligatoires reprises au [85].

Il est rappelé que le vendeur doit reprendre sur sa facture le numéro d'autorisation du régime, ainsi que le nom et l'adresse du titulaire (et, le cas échéant, du gestionnaire) de l'autorisation.

Exemple : Une société X a placé sous RFSE à Bordeaux un ordinateur destiné au marché américain. Pendant la durée de stockage, cet ordinateur est vendu à une société française Y qui envisage de l'expédier dans deux mois en Argentine. Dans l'attente de cette exportation, la société Y désire stocker cet ordinateur sous son RFSE à Grenoble.

La société X annote en conséquence son registre en précisant les références du RFSE octroyé à

la société Y. Elle mentionne sur la facture de vente le numéro d'autorisation du RFS, le nom et l'adresse du titulaire du régime. La société Y annote son propre registre.

[80] La cession peut ne pas s'accompagner d'une circulation physique entre deux lieux, dans le cas où la vente des biens est effectuée entre le titulaire d'une 1^{ère} autorisation de RFS dont la durée de validité arrive à son terme et le titulaire d'une autre autorisation de RFS qui couvre des opérations de stockage ou de perfectionnement sur le même lieu pour une nouvelle période.

Exemple : un tableau est placé par un marchand d'art new-yorkais sous RFSE dans un local situé à Paris préalablement à son exportation vers les États-Unis. Durant son placement et avant son exportation, le tableau est revendu par le marchand d'art new-yorkais à une galerie d'art saoudienne qui souhaite l'exporter vers l'Arabie Saoudite. Au moment de la vente, le tableau est donc placé sous une nouvelle autorisation de RFSE, délivrée à la galerie saoudienne. Toutefois, il n'est pas déplacé physiquement et reste dans le local situé à Paris.

N.B. : Si, lors de la cession, les biens ne sont pas placés sous une nouvelle autorisation de RFS mais restent sous celle du vendeur², celui-ci reste responsable des biens pendant toute la durée du placement sous le régime. Il est en outre solidaire du paiement de la taxe lors de la sortie des biens par l'acheteur (cf. **[114]**).

Section 3 – Tenue des registres

[81] Le III de l'article 277 A du CGI prévoit que le titulaire d'un RFS doit tenir deux registres :

- un registre des stocks et des mouvements des biens placés sous le régime ;
- un registre devant notamment faire apparaître, pour chaque bien, la nature et le montant des opérations réalisées (placement, ouvraisons, apurement), les noms et adresses des fournisseurs et des clients. Les prestations de services afférentes aux opérations de placement ainsi que celles réalisées en suspension sous le régime doivent faire l'objet d'une indication particulière sur ce registre.

[82] **Un modèle de ces registres doit être joint, pour agrément du bureau de gestion, à la demande d'ouverture du RFS.**

[83] Les mentions exigées sur ces registres sont reprises dans l'ordre chronologique des mouvements de biens ou de la réalisation des opérations.

[84] Les informations sont conservées dans leur contenu originel. Si une correction s'avère nécessaire, une nouvelle opération doit être enregistrée.

Ces registres peuvent être tenus sur support papier ou informatique.

Les registres doivent être présentés de manière à pouvoir identifier et isoler chaque fonction utilisée lorsque l'assujetti qui a obtenu l'ouverture d'un RFS a obtenu l'autorisation d'utiliser plusieurs fonctions.

I – Registre des stocks et des mouvements

[85] Conformément aux dispositions de l'article 29 C de l'annexe IV au CGI, le registre doit reprendre au minimum les mentions suivantes (cf. modèle en annexe III) :

² Conformément aux dispositions de l'article 85 de l'annexe III au CGI, la demande d'autorisation d'ouverture d'un RFS est déposée par l'assujetti qui souhaite bénéficier du régime suspensif pour les opérations dont il est le destinataire ou le preneur. Lorsque le bien change de propriétaire, il est donc en principe transféré sous une autorisation de RFS différente de celle sous laquelle il était antérieurement placé. Toutefois, il est admis que le bien puisse rester placé sous la même autorisation de RFS après sa vente. Le vendeur reste donc titulaire de l'autorisation et responsable des biens qui sont placés sous le régime sous couvert de son autorisation.

1° désignation du bien. Il s'agit des éléments nécessaires à l'identification et au suivi du bien pendant la durée de séjour. Il peut être fait mention d'une codification particulière (référence du produit) ou la référence à la nomenclature combinée ;

2° date d'entrée du bien sous le régime et référence à la déclaration d'entrée ;

3° quantité (masse nette, volume ou unité) ;

4° adresse complète du lieu de provenance du bien ;

5° date de sortie du bien du régime et référence à la déclaration de sortie du régime ;

6° adresse complète du lieu de destination du bien à la sortie du régime ;

7° la fonction utilisée lorsque l'assujéti qui a obtenu l'ouverture du RFS a obtenu l'autorisation d'utiliser plusieurs fonctions.

A l'issue de ces opérations, ce registre indique les stocks détenus sous le régime, le cas échéant, par fonction mentionnée sur la déclaration d'ouverture du régime.

[86] Une situation mensuelle des stocks doit pouvoir être présentée, à sa demande, au bureau de gestion du régime.

[87] Le registre doit contenir les indications nécessaires au suivi et à l'identification des biens qui font l'objet de prestations de services.

Il doit être repris la référence (numéro d'enregistrement dans le registre des opérations) à la prestation de service mentionnée sur le registre des opérations.

Cas particulier de la fonction perfectionnement

[88] Lorsque la prestation aboutit à la création d'un bien nouveau au cours de processus industriel, ce dernier doit être mentionné dans le registre des stocks et des mouvements. Est considéré comme bien nouveau, un bien dans lequel le produit placé sous le RFS disparaît lors de la fabrication du bien nouveau.

[89] Cette opération est retracée de la façon suivante dans le registre :

- date de sortie du stock du bien utilisé ;
- date d'entrée dans le stock du bien nouveau.

Ces deux dates doivent normalement être identiques. Il est admis, à titre de règle pratique, qu'elles puissent être la date de fin d'exécution de la prestation qui a abouti à la création du bien nouveau ;

- désignation du bien nouveau ;
- quantité obtenue (masse nette, volume, unité) ;
- éléments nécessaires à l'identification et au suivi du bien pendant la durée de séjour.

[90] Bien entendu, les prestations de services effectuées au cours du processus de fabrication doivent apparaître dans le registre des opérations et faire référence aux étapes de fabrication telles que décrites lors de la demande.

II – Registre des opérations

[91] Ce registre retrace toutes les opérations définies aux [9] à [16] qui sont effectuées pour le placement des biens sous le RFS ou sur ces biens durant leur séjour sous le régime.

[92] Conformément aux dispositions de l'article 29 D de l'annexe IV au CGI, ce registre (cf. annexe IV) indique pour chaque bien et pour chaque livraison, importation, acquisition intracommunautaire ou prestation de service effectués en suspension les mentions suivantes :

1° date de l'opération ;

2° montant de l'opération avec sa contre-valeur en euros, lorsque ce montant est exprimé en devises ;

3° nom et adresse complète et, s'il y a lieu, numéro d'identification à la TVA du fournisseur ;

4° nom et adresse complète et, s'il y a lieu, numéro d'identification à la TVA du client ;

5° désignation du bien et référence dans le registre des stocks et des mouvements de biens ;

6° pour les prestations de services, nature de l'opération et, s'il y a lieu, la désignation du bien auquel est afférente la prestation ainsi que la référence dans le registre des stocks et des mouvements ;

7° fonction utilisée lorsque l'assujetti qui a obtenu l'ouverture d'un RFS a obtenu l'autorisation d'utiliser plusieurs fonctions.

A titre d'exemple, sont reprises sur ce registre les opérations suivantes :

Exemple n°1 : Opérations afférentes à une livraison

Un opérateur français a acheté à un fournisseur français une machine. Cette machine doit être vendue après essais de fonctionnement à un client aux États-Unis. Cette machine est donc placée sous RFSE.

Le transport de cette machine destinée à être placée sous RFSE est effectué en suspension de TVA. Dans ce cas, cette opération doit être reprise sur le registre des opérations.

Exemple n° 2 : Dans l'exemple n° 1, l'opérateur peut demander à une société de service d'effectuer l'essai et la mise au point de la machine préalablement à l'exportation. Cette prestation de service est effectuée en suspension de TVA. Dans ce cas, cette opération de prestation sous le régime, qui relève des manipulations usuelles, est à reprendre dans le registre des opérations.

III – Le regroupement des informations dans une comptabilité-matières

[93] Les opérateurs sont autorisés, sur leur demande, à regrouper les informations contenues dans les registres mentionnés ci-dessus dans une « comptabilité-matières » identifiant, le cas échéant, les biens placés sous différentes fonctions du régime, ainsi que la date d'entrée et de sortie de ces fonctions.

L'article 29 G de l'annexe III au CGI prévoit que la comptabilité-matières doit retracer distinctement les informations concernant les biens et les opérations pour chaque fonction utilisée.

IV – Lieu de tenue des registres

[94] Les registres doivent être tenus dans les lieux de stockage ou dans les lieux d'utilisation des biens.

Lorsque les biens sont stockés ou utilisés dans différents lieux, un registre « principal » reprenant les informations relatives aux stocks, mouvements et opérations réalisés sur l'ensemble des lieux repris dans l'autorisation doit être tenu au lieu de stockage ou de perfectionnement principal ou, à défaut, sur l'un des sites utilisés. Ce lieu doit être mentionné dans l'autorisation.

En outre, un registre « secondaire » reprenant spécifiquement les stocks, mouvements et opérations réalisées *in situ* doit être tenu sur chaque lieu de stockage.

[95] Cependant, les registres informatisés peuvent être tenus dans un autre lieu qui est mentionné dans l'autorisation d'ouverture, à condition que les documents, données et traitements soumis au droit de contrôle prévu aux articles L 80K et L 80L du LPF soient accessibles et consultables sans délai par les agents de l'administration sur les sites de stockage ou de perfectionnement utilisés, quel que soit le lieu habituel de saisie, d'élaboration et de détention de ces éléments.

Section 4 – Modalités de contrôle des documents

I – Conservation des documents

[96] Conformément aux dispositions de l'article L. 102 B du LPF, l'article 29 E de l'annexe IV au CGI prévoit que les registres doivent être conservés pendant un délai de 6 ans à compter de la date de la dernière opération qui y est mentionnée. Si les registres sont tenus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle la suspension de TVA est intervenue.

[97] Par ailleurs, le 2° du III de l'article 277 A du CGI prévoit que le titulaire de l'autorisation de RFS doit détenir un double des factures ou documents en tenant lieu et les pièces justificatives relatives aux opérations effectuées en suspension de TVA et décrites aux [9] à [16].

[98] Ces documents sont conservés dans les locaux utilisés dans le cadre du régime, c'est-à-dire au lieu de stockage ou d'utilisation des biens. Lorsque les biens sont stockés ou utilisés dans des locaux différents, les documents sont conservés au lieu du principal établissement désigné dans l'autorisation d'ouverture.

[99] Cependant, les factures transmises par voie électronique peuvent être conservés dans un autre lieu qui est mentionné dans l'autorisation à condition que les documents, données et traitements soumis au droit de contrôle prévu aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF soient accessibles et consultables sans délai par les agents de l'administration dans les locaux utilisés dans le cadre du régime, quel que soit le lieu habituel de saisie, d'élaboration et de détention des factures ou des documents en tenant lieu.

[100] Sur justifications présentées lors du dépôt de la demande d'autorisation, le titulaire de l'autorisation peut être dispensé de détenir de manière permanente le double des factures lorsque cette obligation génère des difficultés sérieuses pour les opérateurs (par exemple, lorsque la facturation sur support informatique est gérée sur un autre site).

Les factures ou les documents en tenant lieu doivent pouvoir être présentés à la première demande de l'administration dans le cadre du droit de contrôle prévu aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF.

II – Présentation des factures et registres à l'administration

[101] En application de l'article L. 96 B du LPF, l'administration peut demander communication des registres ou de la comptabilité-matières décrits dans la section 3 ci-dessus. A la demande de l'administration, les registres tenus sur support informatique sont restitués sur support papier.

[102] Par ailleurs, les agents des douanes et des impôts peuvent se faire présenter les registres ou la comptabilité-matières, ainsi que les factures ou les documents en tenant lieu, dans le cadre du droit de contrôle institué par les articles L 80K et L 80L du LPF.

Section 5 – Cautionnement

[103] Le placement d'un bien sous RFS n'est pas subordonné à la mise en place automatique d'un cautionnement.

Le cautionnement doit être demandé seulement en cas de réelle nécessité, solvabilité douteuse, absence de dépôt de déclaration et retard persistant dans le paiement de l'impôt.

La possibilité d'exiger une garantie est prévue à l'article 276 du CGI.

La direction des services fiscaux dont relève l'assujetti pour le paiement de la TVA et la direction régionale des douanes territorialement compétente peuvent être consultées sur la nécessité de produire une garantie.

[104] Le montant du cautionnement est limité au montant de la TVA due et éventuellement des taxes ou cotisations assimilées qui sont afférentes aux biens et services reçus en franchise.

La caution est apportée par un établissement de crédit agréé ou une société d'assurance agréée ou encore par une société mère ou sœur dans le cadre du cautionnement de groupe. La caution est constatée sous la forme de la soumission générale cautionnée pour le dédouanement publiée dans la DA n°06-052 (BOD n°6691 du 15 décembre 2006).

[105] Remarque : Il est rappelé que la détention de produits soumis à accises en suspension de droits est régie par les dispositions de l'article 302 du CGI. Ainsi, un opérateur souhaitant détenir des produits sous le régime de la suspension des droits d'accises doit prendre le statut d'entrepôt agréé (EA) et fournir une caution solidaire garantissant le paiement des droits dus selon les règles propres au cautionnement en vigueur pour ces produits (cf. règlement du cautionnement CIA 200).

CHAPITRE 4 – SORTIE DES BIENS DU REGIME FISCAL SUSPENSIF

Section 1 – Exigibilité de la taxe

I – Principes généraux

[106] Sans préjudice des dispositions reprises au paragraphe [66], le 1 du II de l'article 277 A du CGI prévoit que toute sortie des biens du régime fiscal suspensif met fin à la suspension du paiement de la TVA.

La fermeture du RFS, dans les conditions décrites aux [39] et suivants, met également fin à la suspension du paiement de la TVA.

[107] L'article 1695 du CGI prévoit que la TVA due en sortie du régime fiscal suspensif est perçue, comme en matière de douane, par la Direction générale des douanes et droits indirects.

II – Biens sortis du régime de façon irrégulière

[108] Si le bien a fait l'objet d'une sortie irrégulière du régime fiscal suspensif ou si la sortie du bien n'a pas fait l'objet d'une déclaration de sortie, la TVA est due. Tel est le cas lorsque le bien a disparu pendant la durée de séjour sous le régime.

Il est rappelé que les manquants constatés dans le cadre de la procédure de contrôle prévue aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF par rapport aux mentions figurant dans les registres peuvent donner lieu à l'application d'amendes conformément au 3 de l'article 1788 A du CGI.

III – Biens détruits

[109] Lorsque l'opérateur justifie d'une destruction, volontaire (destruction de biens devenus invendables ou inutilisables) ou accidentelle (par exemple, incendie), du bien placé sous le régime, la TVA n'a pas à être perçue.

Cette constatation de destruction peut s'effectuer sous couvert d'un procès-verbal de destruction établi par le service des douanes à la demande de l'opérateur. Il peut toutefois être accepté tout autre mode de preuve. Dans tous les cas, les registres doivent être annotés en conséquence.

Section 2 – Redevable de la taxe

[110] Le 2 du II de l'article 277 A du CGI détermine le redevable de la TVA en sortie de RFS selon que les biens ont fait l'objet d'une cession sous ce régime ou non.

I – Le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime

[111] La TVA doit être acquittée :

- par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation, si l'opération de placement constituait une importation, c'est-à-dire la personne reprise comme destinataire sur la déclaration de placement ;
- par le destinataire, si l'opération de placement constituait une livraison, c'est-à-dire par l'acheteur ;
- par l'acquéreur, si l'opération de placement constituait une acquisition intracommunautaire, c'est-à-dire par l'acheteur ;

- par le preneur, pour les prestations de services réalisées lors du placement ou sous le régime.

[112] Par conséquent, lors d'une mise à la consommation en France en sortie de régime fiscal suspensif nécessitant l'acquittement de la taxe, ces personnes doivent être reprises dans la case 8 de la déclaration comme destinataire réel des marchandises.

II – Le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons pendant son placement sous le régime

[113] La TVA doit être acquittée par la personne devenue propriétaire à l'issue de la dernière livraison réalisée sous le régime.

Exemple : Un ordinateur placé sous RFSI par une société A est vendu sous ce régime successivement à une société Y puis X. Cette dernière trouve comme client une société Z en France. La cession de X à Z ne s'effectue pas sous ce régime.

La société X est donc redevable de la TVA en tant que dernier destinataire de la livraison réalisée sous le RFSI.

C'est, par conséquent, la société X qui apparaît comme destinataire réel dans la case 8 de la déclaration d'apurement.

III – Solidarité en paiement de la taxe

[114] Conformément aux dispositions du c du 2 du II de l'article 277 A du CGI, la personne qui a obtenu l'autorisation du régime est solidairement tenue au paiement de la taxe lorsqu'elle n'est pas le redevable de la taxe au sens des a et b du 2 du II du même article.

Section 3 – Montant de la taxe due

[115] La TVA due doit correspondre à celle qui aurait été acquittée si chacune des opérations réalisées en suspension avait été imposée. Ainsi, la base d'imposition n'est pas constituée par la valeur du bien qui sort du régime, mais par la somme des opérations qui ont été réalisées en suspension de TVA, compte tenu des déductions qui auraient été effectuées en cas d'opérations successives.

Pour les biens placés sous RFS et qui ont fait l'objet d'un transfert de fonction conformément aux dispositions reprises aux paragraphes **[65]** et suivants, il doit être tenu compte de toutes les opérations effectuées sous les fonctions successives.

De même, pour les biens qui ont fait l'objet d'une cession avec maintien sous un régime suspensif, il doit être tenu compte de toutes les opérations effectuées sous les régimes successifs.

Exemples : cf annexe VI

[116] Toutefois, aucune taxe ne doit être acquittée lors de la sortie du régime dans les situations suivantes :

- la TVA due en sortie du RFS est suspendue par une disposition légale.

Exemple 1 : présentation d'un AI2 conformément aux dispositions de l'article 275 du CGI ;

Exemple 2 : placement sous un régime suspensif de TVA visé au I de l'article 277 A du CGI ;

- l'opération en cause (livraison, importation, acquisition intracommunautaire ou prestation de services) bénéficie par ailleurs d'une exonération légale.

Exemple : Déchargement d'un aéronef de marchandises destinées à être placées sous un RFS. Cette prestation de service étant exonérée de TVA par le 7° du II de l'article 262 du CGI, elle n'a pas à être reprise pour le calcul de la TVA due en sortie du RFS ;

- l'opération en cause (livraison, importation, acquisition intracommunautaire ou prestation de services) a été soumise à la TVA pendant le placement du bien sous le régime.

En effet, la TVA a déjà été acquittée sur ces opérations. Elle n'est donc pas due en sortie du RFS et ne doit pas être prise en compte pour le calcul de la TVA due en sortie du régime.

Exemple 1 : Une société X achète à une société Y des cartons pour emballer un ordinateur placé sous RFSI. Les cartons sont achetés TTC. Lors de la sortie du régime, la société X acquitte seulement la TVA suspendue, c'est-à-dire celle sur l'ordinateur.

Exemple 2 : Une société X place sous RFSP des cartes mémoire pour la fabrication d'imprimantes. La carcasse de l'imprimante est livrée TTC par une société française à la société X.

Une partie des imprimantes ne peut être réexportée vers un pays tiers ou expédiée vers un autre État membre. Elles doivent donc être mises à la consommation en France. Lors de la sortie du régime des imprimantes, la société X acquitte la seule TVA suspendue, c'est-à-dire la TVA relative aux cartes mémoire.

[117] Pour les biens placés sous RFSE, le troisième alinéa du b du 1 de l'article 85 E de l'annexe III au CGI prévoit que la TVA due en sortie de régime, lorsque le versement sur le territoire est autorisé de façon exceptionnelle par le service, est assortie du paiement de l'intérêt de retard prévu au 4° du 3 du II de l'article 277 A du CGI (cf. [193]).

[118] Le 3 du II de l'article 277 A du CGI précise la composition de la taxe due en sortie de RFS selon que les biens ont fait l'objet d'une cession sous ce régime ou non.

I – Le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime

[119] Lors de la sortie du bien du régime, la TVA due est celle exigible au titre de chacune des opérations qui ont été légalement réalisées en suspension de la TVA du fait du placement du bien sous le régime. Le montant de la TVA à acquitter est donc égal à la somme des TVA exigibles au titre :

1° de l'opération (livraison, acquisition intracommunautaire, importation) qui a eu pour effet direct et immédiat le placement du bien sous le régime ;

2° des prestations de services liés à cette opération ;

3° des prestations de services effectuées sur le bien pendant la durée de son séjour sous le régime.

Exemple : Un ordinateur d'une valeur de 1.000 € a été acheté par une société X à une société norvégienne. Le coût du transport s'élève à 5 €. L'ordinateur est placé sous RFSI. Pendant la durée de séjour, l'ordinateur est reconditionné par une société prestataire de service pour un coût de 15 €. L'ordinateur est vendu à une société française après la sortie du RFS.

Le montant de la TVA a acquitté par la société X lors de la sortie du régime est calculé comme suit :

$$\begin{array}{r}
1.000 \times 19,6\% = 196 \text{ €} \\
+ \\
5 \times 19,6\% = 0,98 \text{ €} \\
+ \\
15 \times 19,6\% = 2,94 \text{ €} \\
\hline
199,92 \text{ €}
\end{array}$$

ou, compte tenu du taux de TVA identique : $1020 \times 19,6\% = 199,92 \text{ €}$

[120] Si le bien qui sort du régime ne représente qu'une partie des biens placés sous ce régime, la sortie du régime entraîne le paiement de la quote-part de la taxe afférente à ce bien. Cette quote-part est déterminée conformément aux dispositions ci-dessus.

II – Le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons pendant son placement sous le régime

[121] La TVA due est celle exigible au titre de la **dernière livraison** qui a été réalisée en suspension de taxe sous le régime.

Exemple : Un ordinateur d'une valeur de 800 € a été placé sous RFSI par une société X. Il a été vendu à une société Y pour une valeur de 900 €. La société sort l'ordinateur du régime avant de le vendre à une société Z en France pour une valeur de 910 €.

Si aucune prestation de services n'a été réalisée en suspension, le montant de la TVA due par la société Y auprès du service des douanes est : $900 \text{ €} \times 19,6\% = 176,40 \text{ €}$.

[122] Si des prestations de services ont été réalisées pendant la durée de séjour sous le régime, il convient d'ajouter au montant de la TVA due au titre de la dernière livraison, la TVA exigible au titre des seules prestations de services facturées au destinataire de la dernière livraison, qu'elles aient été effectuées avant ou après cette livraison.

Il peut s'agir :

- des prestations de services afférentes à l'opération (livraison, importation, acquisition intracommunautaire) qui a eu pour effet direct et immédiat le placement du bien sous le régime ;
- des prestations de services afférentes à l'une des livraisons effectuées sous le régime ;
- des prestations de services portant sur le bien qui ne sont pas afférentes à des opérations de livraison.

Exemple n° 1 : Un ordinateur d'une valeur de 800 € a été placé sous RFSI par une société X. Un reconditionnement a été effectué à la demande de la société X par une société de prestation de service en suspension de TVA pour un montant de 5 €. Il a été vendu à une société Y pour une valeur de 900 €. La société Y sort l'ordinateur du régime avant de le vendre à une société Z en France pour une valeur de 910 €.

Le montant de la TVA due par la société Y auprès du service des douanes est : $900 \text{ €} \times 19,6\% = 176,40 \text{ €}$

Exemple n° 2 : Un ordinateur d'une valeur de 800 € a été placé sous RFSI par une société X. Il a été vendu à une société Y pour une valeur de 900 €. Avant la vente, un reconditionnement a été effectué à la demande de la société X par une société de prestation de service en suspension de

TVA pour un montant de 5 €. La prestation, bien qu'effectuée avant la vente, a été facturée à la société Y. La société Y sort l'ordinateur du régime avant de le vendre à une société Z en France pour une valeur de 910 €.

Le montant de la TVA due par la société Y auprès du service des douanes est : $900 \text{ €} \times 19,6\% + 5 \text{ €} \times 19,6\% = 176,40 \text{ €} + 0,98 \text{ €} = 177,38 \text{ €}$

Exemple n° 3 : Un ordinateur d'une valeur de 800 € a été placé sous RFSI par une société X. Il a été vendu à une société Y pour une valeur de 900 €. Un reconditionnement a été effectué à la demande de la société Y par une société de prestation de service en suspension de TVA pour un montant de 5 €. La société Y sort l'ordinateur du régime avant de le vendre à une société Z en France pour une valeur de 910 €.

Le montant de la TVA due par la société Y auprès du service des douanes est : $900 \text{ €} \times 19,6\% + 5 \text{ €} \times 19,6\% = 176,40 \text{ €} + 0,98 \text{ €} = 177,38 \text{ €}$

Exemples théoriques en annexe VI

Remarque : Si le bien qui sort du régime ne représente qu'une partie des biens placés sous ce régime, la sortie du régime entraîne le paiement de la quote-part de la taxe afférente à ce bien. Cette quote-part est déterminée conformément aux dispositions ci-dessus.

III – Opérations facturées en devise étrangère

A – Principe

[123] Le 1 *bis* de l'article 266 du CGI prévoit que, lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition à la TVA sont exprimés dans une devise étrangère, le taux de change à retenir est celui du dernier taux déterminé par référence au cours constaté sur le marché des changes entre banques centrales et publié par la Banque de France, connu au jour de l'exigibilité de la taxe. Cette disposition concerne tous les assujettis qui, dans le cadre de contrats internationaux, facturent et règlent en devises étrangères certaines opérations soumises à la TVA en France.

Elle s'applique donc aux opérations effectuées en suspension du paiement de la TVA, pour lesquelles l'exigibilité de la TVA est intervenue dans les conditions de droit commun, antérieurement à la sortie du bien du régime fiscal suspensif.

Exemple : Une société acquiert des ordinateurs en provenance du Royaume-Uni qui lui sont facturés 10 000 £ le 27 septembre 2011 et les place sous RFSE. Pour une raison reconnue valable, le service autorise exceptionnellement la société à reverser les ordinateurs sur le marché français. Les biens n'ayant fait l'objet d'aucune livraison pendant leur placement sous le régime, la TVA due est celle exigible au titre de l'acquisition intracommunautaire. Cette opération étant facturée en livres sterling, le montant facturé doit être converti en euros pour calculer la TVA due. Le taux de change à retenir est celui publié par la Banque de France le 27 septembre 2011, soit $1 \text{ €} = 0,86980 \text{ £}$. La valeur à retenir est donc $10\,000 / 0,86980 = 11\,496,90 \text{ €}$.

B – Mesure de simplification

[124] Il est admis que le redevable de la taxe due au moment de la sortie du régime puisse retenir soit :

- le dernier taux déterminé par référence au cours constaté sur le marché des changes entre banques centrales et publié par la Banque de France, connu au jour de la sortie du régime ;
- le taux de change calculé à cette date selon les dispositions communautaires en vigueur, pour déterminer la valeur en douane. Il s'agit dans ce dernier cas du taux de change

constaté l'avant-dernier mercredi du mois précédent, publié au JORF daté de ce mercredi ou du jeudi.

Toutefois, en cas de variation d'au moins 5% du taux de conversion d'une monnaie, la clause de sauvegarde doit être mise en œuvre.

Pour les monnaies dont le taux de conversion n'est pas publié au JORF, la conversion de ces monnaies s'effectue en principe, d'après le cours moyen calculé mensuellement par la Banque de France et qui fait l'objet d'une publication au bulletin officiel des douanes. Toutefois, pour des raisons dûment justifiées, les opérateurs peuvent effectuer cette conversion d'après le dernier cours de change pratiqué par la Banque de France ou par les intermédiaires agréés qui effectuent le règlement des affaires commerciales internationales.

Section 4 – Dispense du paiement de la taxe

[125] Le 4 du II de l'article 277 A du CGI prévoit que le redevable de la TVA est dispensé de son paiement en sortie de régime lorsque le bien :

- est exporté vers un pays tiers ou un territoire exclu du territoire fiscal de la Communauté européenne ;
- fait l'objet d'une livraison intracommunautaire ;
- fait l'objet d'une livraison exonérée en vertu de l'article 262 du CGI :
 - livraison portant sur certains navires et aéronefs et les objets destinés à y être incorporés ou utilisés pour leur exploitation ;
 - livraisons de biens destinés à l'avitaillement de ces bateaux et aéronefs ainsi que des bateaux de guerre ;
 - livraisons d'or aux instituts d'émission.

[126] Le redevable doit justifier que les conditions de l'exonération sont réunies lors de la sortie du bien du régime. En outre, les biens doivent être acheminés **hors de la Communauté européenne, à destination d'un autre État membre de la CE ou du destinataire de la livraison exonérée en France, dès l'achèvement des opérations d'apurement du régime**, après avoir éventuellement été transbordés d'un moyen de transport à un autre (cf. DB 3 A 3211).

[127] Si la personne qui fait sortir les biens du RFS n'est pas établie en France mais :

- dans un autre Etat membre de la Communauté européenne : le III de l'article 95 de l'annexe III au CGI autorise cette personne à désigner un mandataire pour acquitter la taxe en son nom. Si cette personne est le titulaire de l'autorisation, c'est nécessairement son mandataire qui acquitte la taxe en son nom ;
- en dehors de la Communauté européenne : c'est son représentant fiscal qui acquitte la taxe à sa place.

[128] Cependant, si cette personne réalise exclusivement des opérations pour lesquelles elle est dispensée du paiement de la TVA, comme décrit au [125] ci-dessus, ou bien des importations en régime 42, et qu'elle est établie :

- dans un autre État membre de la Communauté européenne : le I de l'article 95 B de l'annexe III au CGI l'autorise, sans avoir à solliciter auprès des services fiscaux un numéro d'identification à la TVA en France, à recourir aux services d'un mandataire ponctuel. Ce mandataire est alors chargé d'accomplir les obligations déclaratives afférentes à ces opérations ;
- en dehors de la Communauté européenne : le III de l'article 289 A du CGI l'autorise à charger un représentant fiscal ponctuel d'accomplir les obligations déclaratives afférentes à ces opérations.

TITRE II – DISPOSITIONS PARTICULIERES A CHAQUE FONCTION

Chapitre 1 – STOCKAGE OU ENTREPOSAGE DE BIENS IMPORTES (RFSI) (anciennement Entrepôt National d'Importation – ENI)

Section 1 – Conditions d'utilisation

[129] La distinction du type d'entrepôt (entrepôts publics/entrepôts privés), prévue anciennement par l'article 85 E de l'annexe III au CGI, est abrogée depuis le 1^{er} janvier 2011.

Ainsi, même si la gestion du ou des lieux de stockage est assurée par un tiers (désigné comme « le gestionnaire » dans l'autorisation) et/ou si ce ou ces lieux sont utilisés par d'autres opérateurs, l'autorisation de RFSI est toujours délivrée à l'opérateur réalisant des opérations telles que décrites aux paragraphes suivants.

I – Conditions liées aux opérations

[130] Le recours à cette fonction permet d'importer des biens (au sens du [8]) et de les stocker en suspension de TVA.

[131] Ainsi, il peut notamment être recouru à cette fonction pour :

- le stockage en métropole, en suspension de TVA, de marchandises en provenance des DOM qui ne sont pas destinées à être vendues immédiatement ;
- le stockage en suspension de TVA de marchandises en provenance d'un pays tiers mises en libre pratique, sur lesquelles il n'y a plus aucun droit de douane et qui ne sont pas destinées à être vendues immédiatement ;
- le stockage dans un DOM, en suspension de TVA, de marchandises en provenance de métropole ou d'un pays de la Communauté européenne, qui ne sont pas destinées à être vendues immédiatement.

II – Conditions liées aux marchandises

[132] Seules les marchandises importées peuvent être placées sous RFSI.

[133] Les biens pris sur le marché intérieur ou communautaire ne peuvent donc pas être placés sous RFSI.

Exemple : Une société française X ne peut pas stocker sous RFSI des pièces détachées de véhicules communautaires en provenance du Royaume-Uni et destinées à être livrées à un client allemand.

Section 2 – Fonctionnement

I – Placement des marchandises

A – Procédure de droit commun

[134] Les dispositions relatives aux modalités de dédouanement et de présentation en douane s'appliquent lors du placement des marchandises sous le régime puisque celles-ci proviennent soit d'un territoire exclu du territoire fiscal de la Communauté Européenne pour lequel des formalités douanières ont été maintenues, soit de pays tiers.

[135] Lorsque les marchandises proviennent de pays tiers, elles sont simultanément mises en libre pratique et placées sous ce régime.

[136] Les marchandises sont placées pour le RFSI au moyen d'une déclaration douanière modèle DAU selon les modalités en vigueur.

[137] La déclaration est à la fois une déclaration de placement sous le régime qui a un caractère fiscal et une déclaration de mise en libre pratique à caractère douanier.

1 – Marchandises tierces mises en libre pratique et placées simultanément sous RFSI

[138] La déclaration de placement est une déclaration modèle DAU – IM/EU identifiée par le code régime 07 00 « Mise en libre pratique de marchandises tierces et placement simultané sous le régime fiscal suspensif » (mention spéciale 90700).

Exemple : Matériel importé en France par une société américaine, placé sous RFSI préalablement à sa livraison à la filiale allemande de cette société.

Cette déclaration doit reprendre en case 49 les références de l'autorisation de RFSI octroyée.

NB : Pour les produits soumis à accises, le régime 07 ne peut être sollicité que si les accises sont également suspendues lors de l'importation par un entrepositaire agréé.

Si seule la TVA est suspendue par le placement sous le RFSI et que les accises doivent être acquittées, c'est le régime 45 « Mise en libre pratique et mise à la consommation soit de la TVA soit des accises de marchandises et leur placement sous un régime d'entrepôt fiscal » qui doit être sollicité.

2 – Marchandises communautaires en provenance de territoires fiscalement tiers (notamment échanges DOM/métropole ou DOM entre eux)

[139] La déclaration de placement est une déclaration modèle DAU – CO identifiée par le code régime 07 00 « Placement sous RFSI de marchandises communautaires » (mention spéciale 90700).

Cette déclaration doit reprendre en case 49 les références de l'autorisation de RFSI octroyée.

B – Procédure simplifiée

[140] Le placement peut s'effectuer par déclaration simplifiée selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et procédure de dédouanement express (PDE).

II – Séjour des marchandises sous le régime

A – Délai de séjour

[141] Le délai de séjour sous le régime est celui nécessaire à la réalisation des opérations envisagées. Ce délai doit être spécifié dans la demande d'ouverture du régime (cf. [29]).

B- Sorties temporaires

[142] La notion d' « enlèvement temporaire », prévue anciennement au 2 de l'article 85E pour les

biens stockés en ENI, et qui consistait, lorsque les circonstances le justifiaient, à enlever temporairement des marchandises placées sous le régime sans que celui-ci ne soit apuré, a été supprimée.

Dans la mesure où désormais, le RFS est un régime suspensif attaché à des marchandises et non plus un lieu agréé, les biens stockés sous RFSI peuvent être sortis de leurs lieux de stockage seulement s'ils sont transférés vers d'autres sites repris dans l'autorisation.

La circulation physique des biens doit s'effectuer dans les conditions prévues au [73] et suivants.

Le registre des stocks et des mouvements doit être annoté en conséquence (lieu, date de sortie et durée).

C – Manipulations usuelles

[143] Les marchandises placées sous le régime peuvent, au cours de leur stockage, subir des manipulations.

[144] Les manipulations autorisées sont reprises à l'annexe V et sont identiques à celles autorisées sous le régime de l'entrepôt douanier.

[145] Les prestations de services liées aux manipulations usuelles sont effectuées en suspension de TVA. De même, les biens nationaux ou communautaires utilisés pour la réalisation des manipulations usuelles peuvent être livrés en suspension de TVA (cf. [22]).

Ces biens et ces prestations doivent apparaître dans le registre des stocks et mouvements et celui des opérations.

Exemple : Livraison en suspension de TVA de cartons, films plastiques utilisés lors d'un reconditionnement de biens placés sous RFSI.

III – Apurement du régime

A – Mise à la consommation en France

[146] Le RFSI est apuré par la mise à la consommation des biens en France.

Les modalités d'apurement du régime varient en fonction de la nécessité d'acquitter une taxe ou non.

1 – Mise à la consommation nécessitant l'acquittement de la TVA et/ou d'autres taxes

[147] Lorsque la TVA (ou toute autre taxe) doit être acquittée en sortie du RFSI, la mise à la consommation s'effectue par le dépôt d'une déclaration fiscale modèle DAU – FR identifiée par le code régime 40 07 (mention spéciale 90800) ou, si les marchandises qui ont été placés sous RFSI sont des marchandises communautaires en provenance d'un territoire fiscalement tiers, par le dépôt d'une déclaration fiscale modèle DAU – FR identifiée par le code régime 49 07 (mention spéciale 90800).

[148] L'apurement peut s'effectuer par déclaration simplifiée douanière selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), de procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et de procédure de dédouanement express (PDE).

2 – Mise à la consommation exonérée de l'acquittement de toute taxe

[149] Lorsque les marchandises qui ont été placées sous RFSI font l'objet d'une livraison exonérée de TVA en vertu du II de l'article 262 du CGI, aucune TVA ne doit être acquittée.

Il s'agit des opérations suivantes :

- livraisons de :
 - navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer ;
 - bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer ;
 - bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime ;
 - bateaux de sauvetage et d'assistance en mer ;
- livraisons portant sur des objets destinés à être incorporés dans ces bateaux ou utilisés pour leur exploitation en mer, ainsi que sur les engins et filets pour la pêche maritime ;
- livraisons d'aéronefs utilisés par les compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent ;
- livraisons portant sur des objets destinés à être incorporés dans ces aéronefs ou utilisés pour leur exploitation en vol ;
- livraisons d'or aux instituts d'émission.

NB : les marchandises destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs doivent faire l'objet d'une déclaration d'exportation selon les modalités décrites au **[157]**.

[150] Lorsque le bien qui sort du RFSI fait l'objet d'une livraison exonérée de TVA et qu'**aucune autre taxe** ne doit être acquittée, la déclaration de sortie est matérialisée par une inscription en comptabilité-matières ou dans les registres (cf. **[58]**).

Un double de la facture doit être conservé à l'appui du registre des stocks et des mouvements ou de la comptabilité-matières.

Dans la mesure où une taxe, autre que la TVA, doit être acquittée, cette mise à la consommation s'effectue selon les modalités décrites au **[147]**.

[151] Les déclarations de sortie peuvent être établies selon une procédure simplifiée décrite au **[52]** qui consiste à déposer des déclarations récapitulatives (extrait de comptabilité-matières) reprenant l'intégralité des sorties sur une période déterminée.

[152] Pour bénéficier de la procédure simplifiée, le titulaire de l'autorisation ou son mandataire doit en faire la demande auprès de la direction régionale des douanes qui a délivré l'autorisation de RFS.

L'autorisation de la procédure simplifiée peut être octroyée dès la délivrance de l'autorisation de RFS.

Dans tous les cas, il doit être mentionné la périodicité du dépôt de la déclaration récapitulative.

B – Livraison intracommunautaire exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 *ter* du CGI

[153] Les marchandises qui, à la sortie du RFSI, font l'objet d'une livraison intracommunautaire, ou d'un transfert, exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 *ter* du CGI ne font pas l'objet d'une déclaration douanière.

[154] Dans la mesure où aucune autre taxe n'est due lors de cette sortie, la déclaration fiscale de sortie du RFS est matérialisée par une inscription dans le registre des stocks et des mouvements ou dans la comptabilité-matières.

Une copie de la facture accompagnant l'envoi vers l'État membre de destination doit être annexée au registre des stocks et des mouvements ou à la comptabilité-matières.

[155] Ce mode d'apurement est, le cas échéant, indépendant des modalités de détention, de circulation et de mise à la consommation des produits soumis à accises ainsi qu'aux modalités d'acquiescement des taxes pour le développement de certaines industries prévues par l'article 71 de la loi de finances rectificative pour 2003³.

[156] L'inscription dans les registres ou dans la comptabilité-matières ne dispense pas l'opérateur de reprendre les marchandises dans sa déclaration d'échange de biens (DEB).

C – Réexportation

[157] Les marchandises sont réexportées sous couvert de déclarations douanières modèle DAU - CO/EU/EX identifiée par le code régime 10 07 « Exportation définitive en suite de placement sous le régime fiscal suspensif » (mention spéciale 90800).

Lorsque les marchandises sont destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs, le code complémentaire communautaire F61 doit être sollicité.

[158] C'est à l'appui de ces déclarations que doivent être présentés, le cas échéant, les documents destinés à accompagner les marchandises jusque dans le pays de destination ainsi que les titres requis dans le cadre du contrôle du commerce extérieur (licence 02, AEMG, etc.), de la politique agricole commune ou des accises.

[159] L'apurement peut s'effectuer par déclaration simplifiée douanière selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), de procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et de procédure de dédouanement express (PDE).

D – Changement de fonction

[160] Le transfert de biens placés sous RFSI vers une autre fonction est réalisé dans les limites et conditions fixées au [65] et suivants.

E – Destruction

[161] La destruction des biens placés sous RFSI met fin au régime. Elle est réalisée dans les conditions fixées au [109].

³ Lorsqu'elles sont dues sur les ventes à destination d'un autre État membre de l'Union européenne, ces taxes sont acquittées directement auprès de leurs affectataires.

CHAPITRE 2 – STOCKAGE OU ENTREPOSAGE DE BIENS DESTINÉS À ÊTRE EXPORTÉS OU EXPÉDIÉS HORS DU TERRITOIRE FISCAL (RFSE)

(anciennement Entrepôt National d'Exportation – ENE)

Section 1 – Conditions d'utilisation

[162] La distinction du type d'entrepôt fiscal (entrepôts publics/entrepôts privés), prévue anciennement par l'article 85 E de l'annexe III au CGI, est abrogée depuis le 1^{er} janvier 2011.

Ainsi, même si la gestion du ou des lieux de stockage est assurée par un tiers (désigné comme « le gestionnaire » dans l'autorisation) et/ou si ce ou ces lieux sont utilisés par d'autres opérateurs, l'autorisation de RFSE est toujours délivrée à l'opérateur réalisant des acquisitions de biens telles que décrites aux paragraphes suivants.

I – Conditions liées aux opérations

[163] Le recours à cette fonction permet à un opérateur d'acquérir des biens sur le marché communautaire et sur le marché national en suspension de TVA afin de les stocker, sous réserve qu'ils soient expédiés vers un autre État membre de la Communauté européenne ou exportés (au sens du **[8]**).

[164] Ainsi il peut notamment être recouru à cette fonction pour :

- le stockage de marchandises vendues à l'exportation mais que leur destinataire situé hors du territoire fiscal de la Communauté européenne désire laisser en France sous contrôle douanier, par exemple en vue d'obtenir leur livraison échelonnée ou de pouvoir les commercialiser directement à partir de ce pays en préservant le secret commercial vis-à-vis de ses fournisseurs ;
- l'avitaillement en exonération de TVA des navires et aéronefs visés aux 2^o et 4^o du II de l'article 262 du CGI ;
- le stockage de marchandises acquises en France ou dans la Communauté européenne dans le but de les livrer dans un autre État membre ou de les exporter vers les DOM ;
- le stockage de marchandises acquises dans un DOM dans le but de les exporter vers la métropole, un autre État membre de la Communauté européenne ou un autre DOM ;
- l'acquisition par une personne établie dans un pays tiers à la Communauté européenne de biens destinés à faire l'objet d'une exportation ou d'une expédition hors de France lorsque, par leur nature même, ces biens nécessitent leur maintien temporaire sur le territoire français pour des raisons techniques (ex. mise au point, adaptation, besoin de formation des personnels chargés à l'étranger de la mise en œuvre ou l'utilisation des biens).

II – Conditions liées aux marchandises

[165] **Seules les marchandises françaises ou communautaires peuvent être placées sous le RFSE.**

[166] *Remarque* : Le RFSE est exclusivement réservé aux marchandises qui se trouvent libres de toute sujétion douanière sur le marché intérieur. Lorsque des marchandises qui se trouvaient antérieurement placées sous un régime douanier économique les exonérant des impositions à l'importation (admission temporaire ou perfectionnement actif par exemple) sont constituées en

entrepôt préalablement à leur réexportation, il s'agit d'un entrepôt douanier, seul apte à proroger les effets de l'exonération accordée sous le précédent régime.

[167] Le RFS ne peut pas être utilisé pour les produits relevant de la politique agricole commune lorsque leur exportation ouvre droit à l'octroi de restitutions. Il convient dans un tel cas de recourir au régime de l'entrepôt douanier pour le préfinancement des restitutions ou au régime du préfinancement avec transformation.

Section 2 – Fonctionnement

I – Placement des marchandises

A – Procédure de droit commun

[168] La déclaration de placement des marchandises sous le RFSE est constituée par une inscription en comptabilité-matières ou dans les registres puisqu'il s'agit nécessairement d'une livraison ou d'une acquisition intracommunautaire (cf. [52]).

[169] Cette inscription en comptabilité-matières ou dans les registres est réalisée par l'assujetti propriétaire des biens, le titulaire de l'autorisation ou son mandataire, c'est-à-dire par toute personne ayant reçu procuration pour effectuer les formalités de placement (cf. [44]).

[170] Les déclarations d'entrée en RFSE ne sont pas douanières mais fiscales.

Il n'y a donc pas lieu de présenter les marchandises au bureau de douane. De même, l'inscription en comptabilité-matières ou dans les registres ne fait courir aucun délai pendant lequel les marchandises doivent être tenues à la disposition des agents des douanes pour contrôle.

[171] L'inscription en comptabilité-matières ou dans les registres ne dispense pas l'opérateur de reprendre cette marchandise dans sa déclaration d'échange de biens (DEB) lorsqu'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire.

[172] Lors du placement des biens sous RFSE, les documents d'accompagnement exigibles à la circulation intérieure ou intracommunautaire doivent être normalement établis. En revanche, aucun document d'accompagnement des marchandises destiné à être utilisé lors de l'acheminement des marchandises vers le pays de destination ne doit être visé lors du placement sous le régime. Ces documents seront présentés à l'appui de la déclaration d'apurement du régime lorsque les marchandises seront effectivement exportées hors du territoire fiscal ou douanier.

B – Procédure simplifiée

[173] Les déclarations de placement peuvent être établies selon une procédure simplifiée décrite au [52] qui consiste à déposer des déclarations récapitulatives (extrait de comptabilité-matière) reprenant l'intégralité des entrées sur une période déterminée.

La période récapitulative ne peut excéder un mois.

[174] Pour bénéficier de la procédure simplifiée, le titulaire de l'autorisation ou son mandataire doit en faire la demande auprès de la direction régionale des douanes qui a délivré l'autorisation de RFS.

L'autorisation de la procédure simplifiée peut être octroyée dès la délivrance de l'autorisation de RFS.

Dans tous les cas, il doit être mentionné la périodicité du dépôt de la déclaration récapitulative.

II – Séjour des marchandises sous le régime

A – Délai de séjour

[175] Jusqu'au 31 décembre 2010, le délai de séjour sous ENE était limité à 2 ans. Depuis le 1^{er} janvier 2011, cette limitation est supprimée.

Le délai de séjour sous le régime est celui nécessaire à la réalisation des opérations envisagées. Ce délai doit être spécifié dans la demande d'ouverture du régime (cf. **[29]**).

Dans le cas où le régime concerne l'acquisition par une personne établie dans un pays tiers à la Communauté européenne de biens destinés à faire l'objet d'une exportation ou d'une expédition hors de France mais que, par leur nature même, ces biens nécessitent leur maintien temporaire sur le territoire français pour des raisons techniques (ex. pour la mise au point, l'adaptation, le besoin de formation des personnels chargés à l'étranger de la mise en œuvre ou l'utilisation des biens destinés à être exportés), le délai de séjour des biens en France ne peut excéder la durée fixée au contrat pour la réalisation desdites opérations. En tout état de cause, elle ne peut excéder 3 ans (article 85 E 1 b de l'annexe III du CGI).

B – Sorties temporaires

[176] La notion d' « enlèvement temporaire », prévue anciennement au 2 de l'article 85E pour les biens importés et stockés en ENE, et qui consistait, lorsque les circonstances le justifiaient, à enlever temporairement des marchandises placées sous le régime sans que celui-ci ne soit apuré, a été supprimée.

Dans la mesure où désormais, le RFS est un régime suspensif attaché à des marchandises et non plus un lieu agréé, les biens stockés sous RFSE peuvent être sortis de leurs lieux de stockage seulement s'ils sont transférés vers d'autres sites repris dans l'autorisation.

La circulation de ces biens doit s'effectuer dans les conditions prévues au **[73]** et suivants.

Le registre des stocks et des mouvements doit être annoté en conséquence (lieu, date de sortie et durée).

C – Manipulations usuelles

[177] Les marchandises placées sous le régime peuvent, au cours de leur stockage, subir des manipulations.

Les manipulations autorisées sont reprises à l'annexe V et sont identiques à celles autorisées sous le régime de l'entrepôt douanier.

[178] Les prestations de services liées aux manipulations usuelles sont effectuées en suspension de TVA. De même, les biens nationaux ou communautaires utilisés pour la réalisation des manipulations usuelles peuvent être livrés en suspension de TVA (cf. **[22]**).

Exemple : Livraison en suspension de TVA de cartons, films plastiques utilisés lors d'un reconditionnement de biens placés sous RFSE.

Ces biens et ces prestations devront apparaître dans le registre des stocks et des mouvements et celui des opérations.

III – Apurement du régime

A – Mode normal d'apurement du régime : l'expédition hors du territoire fiscal

[179] Le RFSE est apuré par l'exportation des biens, telle que définie au [8], ou leur expédition vers un autre État membre de la Communauté européenne.

1 – Exportation

[180] Les marchandises sont exportées sous couvert de déclarations douanières modèle DAU – CO/EU/EX identifiée par le code régime 10 07 « Exportation définitive en suite de placement sous le régime fiscal suspensif » (mention spéciale 90600).

Ces déclarations doivent reprendre en case 49 les références de l'autorisation de RFSE octroyée.

Lorsque les marchandises sont destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs, le code complémentaire communautaire F61 doit être sollicité.

[181] C'est à l'appui de ces déclarations que doivent être présentés, le cas échéant, les documents destinés à accompagner les marchandises jusque dans le pays de destination ainsi que les titres requis dans le cadre du contrôle du commerce extérieur (licence 02, AEMG, etc.), de la politique agricole commune ou des accises.

[182] L'apurement peut s'effectuer par déclaration simplifiée douanière selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), de procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et de procédure de dédouanement express (PDE).

2 – Expédition de la métropole vers un autre État membre

[183] Les marchandises qui, à la sortie du RFSE, font l'objet d'une livraison intracommunautaire, ou d'un transfert, exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 *ter* du CGI ne font pas l'objet d'une déclaration douanière.

[184] Dans la mesure où aucune taxe n'est due lors de cette sortie, la déclaration fiscale de sortie du RFS est matérialisée par une inscription dans le registre des stocks et des mouvements ou dans la comptabilité-matières.

Une copie de la facture accompagnant l'envoi vers l'État membre de destination doit être annexée au registre des stocks et des mouvements ou à la comptabilité-matières.

[185] Ce mode d'apurement est, le cas échéant, indépendant des modalités de détention, de circulation et de mise à la consommation des produits soumis à accises ainsi qu'aux modalités d'acquittement des taxes pour le développement de certaines industries prévues par l'article 71 de la loi de finances rectificative pour 2003⁴.

[186] L'inscription dans les registres ou dans la comptabilité-matières ne dispense pas l'opérateur de reprendre la marchandise dans sa déclaration d'échange de biens (DEB).

[187] Les déclarations fiscales de sortie peuvent être établies selon une procédure simplifiée qui consiste à déposer des déclarations récapitulatives (extrait de comptabilité-matière) reprenant l'intégralité des sorties sur une période déterminée.

La période récapitulative ne peut excéder un mois.

⁴ Lorsqu'elles sont dues sur les ventes à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne, ces taxes sont acquittées directement auprès de leurs affectataires.

[188] Pour bénéficier de la procédure simplifiée, le titulaire de l'autorisation ou son mandataire doit en faire la demande auprès de la direction régionale des douanes qui a délivré l'autorisation de RFS.

L'autorisation de la procédure simplifiée peut être octroyée dès la délivrance de l'autorisation de RFS.

Dans tous les cas, il doit être mentionné le délai de dépôt de la déclaration récapitulative.

B – Mode exceptionnel d'apurement : reversement des marchandises sur le marché national

1 – Mise à la consommation nécessitant l'acquittement de la TVA et/ou d'autres taxes

a – Déclaration de sortie

[189] Les autorités compétentes pour la délivrance des autorisations peuvent autoriser, à titre exceptionnel et pour des motifs sérieux dûment justifiés, le reversement sur le marché intérieur des produits précédemment placés sous le RFSE.

Ce mode d'apurement ne peut pas être autorisé pour des biens acquis par une personne établie dans un pays tiers à la Communauté européenne et destinés à faire l'objet d'une exportation ou d'une expédition hors de France lorsque par leur nature même ces biens nécessitent leur maintien temporaire sur le territoire français pour des raisons techniques.

[190] Ce reversement s'effectue sous couvert d'une déclaration fiscale modèle DAU-FR identifiée par le code régime FR 40 00 « Mise à la consommation de marchandises ne faisant pas l'objet d'une livraison exonérée de TVA » (mention spéciale 90600).

NB : Dans la mesure où le reversement des marchandises sur le marché national est autorisé à titre exceptionnel, ce mode d'apurement ne peut faire l'objet d'aucune procédure simplifiée.

Toutefois, dans le cas où les marchandises étaient initialement placées sous un RFSE en vue de faire l'objet de livraisons à l'avitaillement de navires ou d'aéronefs, l'utilisation d'une procédure simplifiée peut être autorisée pour la mise à la consommation des marchandises qui doivent être livrées à des navires ou aéronefs ne pouvant bénéficier de l'avitaillement en exonération de TVA. Dans ce cas, cette mise à la consommation reste soumise à l'acquittement de l'intérêt de retard (cf. **[193]** à **[196]** ci-dessous).

b – Acquittement des taxes dues en raison de la mise à la consommation

[191] Ce reversement doit donner lieu au paiement de la TVA et des taxes précédemment suspendues auprès du bureau d'apurement repris dans l'autorisation (selon les modalités reprises au chapitre 3, titre I).

[192] Outre les taxes (TVA et taxes assimilées) habituellement perçues par la douane, le service doit percevoir les taxes dont l'opérateur a obtenu l'exonération ou le remboursement en raison de la constitution des marchandises sous RFSE. Il s'agit notamment de la taxe BAPSA sur les farines, semoules et gruaux de blé tendre. Cela ne fait pas obstacle à l'application de la réglementation en vigueur dans le domaine de la détention, la circulation et la mise à la consommation des produits soumis à accises.

c – Intérêt de retard

[193] Le versement des biens sur le marché national est subordonné à l'acquittement de l'intérêt de retard prévu au 4° du 3 du II de l'article 277A du CGI.

Cet intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la taxe devenue exigible a été suspendue par le placement des biens sous le régime, jusqu'au dernier jour du mois précédant celui au cours duquel les biens sont sortis du régime.

Par exemple, pour un bien placé sous le régime le 20 mai et finalement reversé sur le marché national le 22 octobre, l'intérêt de retard devra être calculé sur la base d'une période allant du 1^{er} juin au 30 septembre.

Le III de l'article 1727 du CGI prévoit que le taux de l'intérêt de retard est de 0,40 % par mois.

[194] Les dispositions concernant l'intérêt de retard sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Par mesure d'équité et afin de pas faire rétroagir ce dispositif, pour les biens placés sous ENE avant cette date et dont le reversement sur le marché national a été exceptionnellement autorisé depuis cette date, l'intérêt de retard est calculé à compter du 1^{er} janvier 2011 et non à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le bien a été placé sous ENE.

[195] L'intérêt de retard est calculé pour chaque bien en fonction de sa durée de placement sous le régime suspensif.

Lorsque le bien change de lieu de stockage mais est maintenu sous la même autorisation de RFS et ne change pas de propriétaire, la date à retenir pour le calcul de l'intérêt de retard est celle du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le bien a été placé initialement sous le régime suspensif.

Lorsque le bien est transféré sous une autorisation différente de celle sous laquelle il était précédemment placé, le bien est considéré comme maintenu sous le régime suspensif (cf. **[12]**). La date à retenir pour le calcul de l'intérêt de retard est alors celle du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le bien a été initialement placé sous le RFS.

[196] L'intérêt de retard est liquidé sur le DAU sous le code-taxe « J236 : intérêts de retard en suite de régime fiscal suspensif ».

2 – Mise à la consommation exonérée de l'acquittement de toute taxe

[197] Lorsque les biens placés sous RFSE font l'objet à leur sortie d'une livraison exonérée de TVA en vertu du II de l'article 262 du CGI, aucune TVA ne doit être acquittée (art 277A II 4 du CGI). Il s'agit des opérations suivantes :

- livraisons de :
 - navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer ;
 - bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer ;
 - bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime ;
 - bateaux de sauvetage et d'assistance en mer ;
- livraison portant sur des objets destinés à être incorporés dans ces bateaux ou utilisés pour leur exploitation en mer, ainsi que sur les engins et filets pour la pêche maritime ;
- livraison d'aéronefs utilisés par les compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent ;
- livraison portant sur des objets destinés à être incorporés dans ces aéronefs ou utilisés pour leur exploitation en vol ;
- livraisons d'or aux instituts d'émission.

NB : les marchandises destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs doivent faire l'objet d'une déclaration d'exportation selon les modalités décrites au [180].

[198] Dès lors que ni la TVA ni aucune autre taxe n'est due lors de cette sortie, la déclaration fiscale de sortie du RFS est matérialisée par une inscription dans les registres ou dans la comptabilité-matières (cf. [58]).

Dans la mesure où une taxe, autre que la TVA, doit être acquittée, cette mise à la consommation s'effectue selon les modalités décrites au [190].

[199] Les déclarations fiscales de sortie peuvent être établies selon une procédure simplifiée décrite au [52] qui consiste à déposer des déclarations récapitulatives (extrait de comptabilité-matière) reprenant l'intégralité des entrées sur une période déterminée.

La période récapitulative ne peut excéder un mois.

[200] Pour bénéficier de la procédure simplifiée, le titulaire de l'autorisation ou son mandataire doit en faire la demande auprès de la direction régionale des douanes qui a délivré l'autorisation de RFS.

L'autorisation de la procédure simplifiée peut être octroyée dès la délivrance de l'autorisation de RFS.

Dans tous les cas, il doit être mentionné la périodicité du dépôt de la déclaration récapitulative.

[201] Dans la mesure où aucune TVA n'est due, l'intérêt de retard ne peut être calculé. Il n'a donc pas à être acquitté.

C – Changement de fonction

[202] Le transfert de biens placés sous RFSE vers une autre fonction est réalisé dans les limites et conditions fixées au [65] et suivants.

D – Destruction

[203] La destruction des biens placés sous RFSE met fin au régime. Elle est réalisée dans les conditions fixées au [109].

CHAPITRE 3 – STOCKAGE OU ENTREPOSAGE DANS LES BOUTIQUES HORS TAXE OU LES COMPTOIRS DE VENTE SITUÉS DANS LES PORTS ET AÉROPORTS DE BIENS DESTINÉS À FAIRE L'OBJET DE VENTES À EMPORTER À DES VOYAGEURS SE RENDANT DANS UN PAYS TIERS A LA COMMUNAUTE EUROPEENNE OU UN TERRITOIRE CONSIDERE COMME TEL (RFSCV)

[204] A l'occasion de la création du RFS le 1^{er} janvier 2011, qui regroupe les précédents régimes suspensifs de TVA, une nouvelle fonction a été créée pour couvrir le stockage ou l'entreposage, dans les boutiques hors taxe ou les comptoirs de vente situés dans les ports et aéroports, de biens destinés à faire l'objet de ventes à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays tiers à la Communauté européenne ou un territoire considéré comme tel.

Section 1 – Conditions d'utilisation

I – Conditions liées aux opérations

[205] Le recours à cette fonction permet à un opérateur d'importer et d'acquérir des biens sur le marché communautaire et sur le marché national en suspension de TVA, afin de les stocker ou de les entreposer avant de les vendre à des voyageurs se rendant dans un pays tiers à la Communauté européenne ou un territoire considéré comme tel (au sens du [2]).

[206] Le stockage ou l'entreposage des biens doit avoir lieu dans une boutique hors taxe ou un comptoir de vente situé dans un port ou un aéroport ouvert au trafic international, c'est-à-dire avec les pays tiers à la Communauté européenne ou les territoires considérés comme tels (au sens du [2]).

Par conséquent, aucune autorisation de RFSCV ne peut être accordée pour les comptoirs de vente ou les boutiques situés dans les zones exclusivement dédiées aux voyages intérieurs à la France métropolitaine ou à la Communauté européenne.

[207] Une autorisation de RFSCV peut être accordée lorsque la boutique est située dans une zone ouverte à la fois au trafic international et au trafic interne à la France ou à la Communauté européenne.

Dans ce cas, les ventes aux voyageurs ne se rendant pas dans un pays ou territoire tiers doivent être facturées avec application de la TVA française.

II – Conditions liées aux marchandises

[208] Tout bien, quelle que soit son origine ou sa provenance, peut être placé sous cette fonction, à la condition qu'il soit susceptible de faire l'objet, en exonération de TVA, de ventes à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays tiers à la Communauté européenne ou un territoire considéré comme tel.

Il ne peut donc s'agir que de biens pouvant être emportés dans des bagages.

[209] Sont considérés comme des voyages effectués à destination de pays tiers à la Communauté européenne ou de territoires considérés comme tels :

- les trajets effectués directement au départ de la France métropolitaine à destination de ces pays ou territoires ;
- les trajets effectués directement au départ d'un DOM à destination de ces pays ou territoires ainsi qu'à destination de la France métropolitaine et des États membres de la Communauté européenne.

La qualité d'acheteur en exonération de TVA est justifiée obligatoirement auprès du vendeur par la présentation du titre de transport qui indique la destination du voyageur (pays tiers ou territoire assimilé) ou, pour les équipages en transit, tout autre document reconnu localement valable par le service des douanes.

[210] Le RFS ne peut pas être utilisé pour les produits relevant de la politique agricole commune lorsque leur exportation ouvre droit à l'octroi de restitutions.

Section 2 – Fonctionnement

I – Placement des marchandises

A – Procédure de droit commun

[211] Pour les marchandises importées, les dispositions relatives aux modalités de dédouanement et de présentation en douane s'appliquent lors du placement des marchandises sous le régime. En effet, ces marchandises proviennent soit de territoires exclus du territoire fiscal de la Communauté Européenne pour lesquels des formalités douanières ont été maintenues, soit de pays tiers.

[212] Lorsqu'ils proviennent de pays tiers, les biens sont simultanément mis en libre pratique (c'est-à-dire "communautarisés") et placés sous ce régime.

Ils sont placés sous le RFSCV au moyen d'une déclaration douanière modèle DAU – IM/EU identifiée par le code régime 07 00 « Mise en libre pratique de marchandises tierces et placement simultané sous le régime fiscal suspensif ».

Cette déclaration doit reprendre en case 49 les références de l'autorisation de RFSCV octroyée.

NB : Pour les produits soumis à accises, le régime 07 ne peut être sollicité que si les accises sont également suspendues lors de l'importation par un entrepositaire agréé.

Si seule la TVA est suspendue par le placement sous le RFSCV et que les accises doivent être acquittées, c'est le régime 45 « Mise en libre pratique et mise à la consommation soit de la TVA soit des accises de marchandises et leur placement sous un régime d'entrepôt fiscal » qui doit être sollicité.

[213] Lorsqu'il s'agit de marchandises communautaires en provenance de territoires fiscalement tiers, la déclaration de placement est identifiée par le code régime CO 07 00 « Placement sous RFS de marchandises communautaires ».

Cette déclaration doit reprendre en case 49 les références de l'autorisation de RFSCV octroyée.

[214] Pour les marchandises qui font l'objet d'une livraison interne ou d'une acquisition intracommunautaire, la déclaration de placement sous le RFSCV est constituée par une inscription en comptabilité-matières ou dans les registres.

Cette inscription en comptabilité-matières ou dans les registres est réalisée par l'assujetti propriétaire des biens, le titulaire de l'autorisation ou son mandataire, c'est-à-dire par toute personne ayant reçu procuration pour effectuer les formalités de placement (cf. **[44]**).

Ces déclarations d'entrée ne sont pas douanières mais fiscales.

Il n'y a donc pas lieu de présenter les marchandises au bureau de douane. De même, l'inscription en comptabilité-matières ou dans les registres ne fait courir aucun délai pendant lequel les marchandises doivent être tenues à la disposition des agents des douanes pour contrôle.

L'inscription en comptabilité-matières ou dans les registres ne dispense pas l'opérateur de reprendre cette marchandise dans sa déclaration d'échange de biens (DEB) lorsqu'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire.

B – Procédure simplifiée

[215] Le placement des marchandises importées peut s'effectuer par déclaration simplifiée douanière selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et procédure de dédouanement express (PDE).

[216] Lorsque les déclarations de placement sont formalisées par des inscriptions en comptabilité-matières ou dans les registres, la globalisation peut être constituée par la transmission au bureau de placement d'un extrait de la comptabilité-matières ou des registres selon une périodicité définie dans l'autorisation, en accord avec le bureau de gestion (cf. [52]).

II – Séjour des marchandises sous le régime

A – Délai de séjour

[217] Le délai de séjour sous le régime est celui nécessaire à la réalisation des opérations envisagées. Ce délai doit être spécifié dans la demande d'ouverture du régime (cf. [29]).

B – Sorties temporaires

[218] Dans la mesure où désormais, le RFS est un régime suspensif attaché à des marchandises et non plus un lieu agréé, les biens stockés sous RFSCV peuvent être sortis de leurs lieux de stockage seulement s'ils sont transférés vers d'autres sites repris dans l'autorisation.

La circulation de ces biens devra s'effectuer dans les conditions prévues au [73].

Le registre des stocks et des mouvements doit être annoté en conséquence (lieu, date de sortie et durée).

C – Manipulations usuelles

[219] Les marchandises placées sous le régime peuvent, au cours de leur stockage, subir des manipulations.

Les manipulations autorisées sont reprises à l'annexe V et sont identiques à celles autorisées sous le régime de l'entrepôt douanier.

[220] Les prestations de services liées aux manipulations usuelles sont effectuées en suspension de TVA. De même, les biens nationaux ou communautaires utilisés pour la réalisation des manipulations usuelles peuvent être livrés en suspension de TVA (cf. [22]).

Exemple : Livraison en suspension de TVA de cartons, films plastiques utilisés lors d'un reconditionnement de biens placés sous RFSCV.

Ces biens et ces prestations doivent apparaître dans le registre des stocks et des mouvements et celui des opérations.

III – Apurement du régime

A – Mode normal d'apurement : vente à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays ou territoire tiers

[221] Toute vente réalisée dans une boutique hors taxe ou un comptoir de vente doit être constatée par un document, dont un exemplaire est remis à l'acheteur. Ce document est constitué par un ticket de caisse ou, le cas échéant, par une facture. Ces documents doivent indiquer si la vente est faite en exonération de TVA.

Le ticket de caisse doit comporter au moins les indications qui permettent de connaître :

- la nature, la valeur unitaire, le nombre des articles vendus ;
- l'identité de l'acheteur (mention des cinq premières lettres) ;
- le numéro de son titre de transport (mention des cinq premiers chiffres ou lettres du titre de transport) ;
- la destination de l'acheteur. En l'absence de cette indication, la vente est réputée effectuée toutes taxes comprises ;
- la date de la transaction.

Ces indications sont destinées à permettre un contrôle par le service entre le moment de la vente et celui de l'embarquement.

La facture doit comprendre les mêmes indications que celles qui figurent sur le ticket de caisse et permettre l'identification des marchandises vendues (par exemple, marque et numéro d'appareil photographique). Elle doit porter la mention pré-imprimée suivante, en caractère très apparents :

« La réimportation des présents articles par les voyageurs de retour d'un pays tiers à la Communauté européenne doit être déclarée au service des douanes ».

Les articles vendus doivent être revêtus de la mention "exportation" (étiquette autocollante) lorsqu'ils sont destinés à être transportés en dehors de la Communauté européenne.

[222] Une déclaration récapitulative des ventes réalisées au cours du mois doit être établie par le gestionnaire du RFSCV et mise à la disposition du service des douanes en cas de vérification.

B – Modes exceptionnels d'apurement

1 – Exportation, autre que dans le cadre de la vente à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays ou territoire tiers

[223] Lorsque les biens ne sont pas vendus pour être emportés dans les bagages des voyageurs se rendant dans un pays ou territoire tiers, ils peuvent être exportés selon les procédures habituelles.

[224] Les marchandises sont exportées sous couvert de déclarations douanières modèle DAU - CO/EU/EX identifiée par le code régime 10 07 « Exportation définitive en suite de placement sous le régime fiscal suspensif ».

Ces déclarations doivent reprendre en case 49 les références de l'autorisation de RFSCV octroyée.

Lorsque les marchandises sont destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs, le code complémentaire communautaire F61 doit être sollicité.

[225] C'est à l'appui de ces déclarations que doivent être présentés, le cas échéant, les documents destinés à accompagner les marchandises jusque dans le pays de destination ainsi que les titres requis dans le cadre du contrôle du commerce extérieur (licence 02, AEMG, etc.), de la politique

agricole commune ou des accises.

[226] L'apurement peut s'effectuer par déclaration simplifiée douanière selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), de procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et de procédure de dédouanement express (PDE).

2 – Mise à la consommation

a – Acquittement de la TVA et/ou d'autres taxes

[227] Lorsque des biens placés sous le RFSCV sont vendus à des voyageurs ne se rendant pas dans un pays ou territoire tiers, ils doivent être sortis du RFS préalablement à leur vente TTC.

De même, les produits précédemment placés sous le RFSCV peuvent être reversés sur le marché intérieur, s'ils sont vendus à un autre assujetti ne disposant pas d'un régime suspensif par exemple.

[228] Cette mise à la consommation s'effectue sous couvert d'une déclaration fiscale modèle DAU – FR identifiée par le code régime 40 07 ou, si les marchandises qui ont été placés sous RFSCV sont des marchandises communautaires en provenance d'un territoire fiscalement tiers, par le dépôt d'une déclaration fiscale modèle DAU – FR code régime 49 07.

[229] L'apurement peut s'effectuer par déclaration simplifiée douanière selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), de procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et de procédure de dédouanement express (PDE).

[230] Ce reversement doit donner lieu au paiement de la TVA et des taxes précédemment suspendues auprès du bureau d'apurement repris dans l'autorisation (selon les modalités reprises au chapitre 3, titre I).

[231] Outre les taxes (TVA et taxes assimilées) habituellement perçues par la douane, le service doit percevoir les taxes dont l'opérateur a obtenu l'exonération ou le remboursement en raison de la constitution des marchandises sous RFSCV. Il s'agit notamment de la taxe BAPSA sur les farines, semoules et gruaux de blé tendre. Cela ne fait pas obstacle à l'application de la réglementation en vigueur dans le domaine de la détention, la circulation et la mise à la consommation des produits soumis à accises.

b – Exonération de toute taxe

[232] Lorsque le bien qui sort du RFSCV fait l'objet d'une livraison exonérée de TVA et qu'aucune autre taxe ne doit être acquittée, la déclaration de sortie est matérialisée par une inscription en comptabilité-matières ou dans les registres (cf. [58]).

Un double de la facture doit être conservé à l'appui du registre des stocks et des mouvements ou de la comptabilité-matières.

i – Livraison exonérée de TVA en vertu du II de l'article 262 du CGI

[233] La sortie du RFSCV des marchandises qui font l'objet d'une livraison exonérée de TVA en vertu du II de l'article 262 du CGI ne donne pas lieu à l'acquittement de la TVA.

Compte tenu de la spécificité des biens pouvant être placés sous RFSCV, il ne peut s'agir que des opérations suivantes :

- livraisons portant sur des objets destinés à être incorporés dans certains bateaux ou utilisés pour leur exploitation en mer, ainsi que sur les engins et filets pour la pêche maritime. Ces bateaux sont les suivants :
 - navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer ;
 - bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer ;
 - bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime ;
 - bateaux de sauvetage et d'assistance en mer ;
- livraisons portant sur des objets destinés à être incorporés dans les aéronefs utilisés par les compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent.

NB : les marchandises destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs doivent faire l'objet d'une déclaration d'exportation selon les modalités décrites au [224].

[234] Dès lors que ni la TVA ni aucune autre taxe n'est due lors de cette sortie, la déclaration fiscale de sortie du RFS est matérialisée par une inscription dans les registres ou dans la comptabilité-matières (cf. [58]).

ii – Livraison intracommunautaire exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 *ter* du CGI

[235] Les marchandises qui, à la sortie du RFSCV, font l'objet d'une livraison intracommunautaire, ou d'un transfert, exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 *ter* du CGI ne font pas l'objet d'une déclaration douanière.

NB : Les ventes à emporter dans les bagages des voyageurs à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne ne relèvent pas de cette situation, mais du [207] ci-dessus.

[236] Dans la mesure où aucune autre taxe n'est due lors de cette sortie, la déclaration fiscale de sortie du RFS est matérialisée par une inscription dans le registre des stocks et des mouvements ou dans la comptabilité-matières.

Une copie de la facture accompagnant l'envoi vers l'État membre de destination doit être annexée au registre des stocks et des mouvements ou à la comptabilité-matières.

[237] En revanche, si une taxe (autre que la TVA, mais habituellement perçue par la douane) doit être acquittée à la sortie du RFS, une déclaration fiscale modèle DAU- FR code régime 40 07 doit être déposée, accompagnée du paiement de la taxe.

[238] L'inscription dans les registres ou dans la comptabilité-matières ne dispense pas l'opérateur de reprendre la marchandise dans sa déclaration d'échange de biens (DEB).

C – Changement de fonction

[239] Le transfert de biens placés sous RFSCV vers une autre fonction est réalisé dans les limites et conditions fixées au [65] et suivants.

D – Destruction

[240] La destruction des biens placés sous RFSCV met fin au régime. Elle est réalisée dans les conditions fixées au [109].

**CHAPITRE 4 – OPÉRATIONS DE TRAVAUX, D'ENTRETIEN OU DE
CONSTRUCTION, AFFÉRENTES À DES INFRASTRUCTURES OU INSTALLATIONS
UTILISÉES DANS LE CADRE D'ACCORDS INTERNATIONAUX OU DE TRAITÉS
(RFSOI)**

[241] à [268] Réservés

Chapitre 5 – UTILISATION DE BIENS IMPORTES ET DESTINES A ETRE REEXPORTES OU REEXPEDIES HORS DU TERRITOIRE FISCAL APRES AVOIR SUBI UN PERFECTIONNEMENT (RFSP)

(anciennement Perfectionnement Actif National – PAN)

Section 1 – Conditions d'utilisation

I – Conditions liées aux opérations

[269] Les opérations de transformation suivantes peuvent être effectuées :

- ouvraison, y compris le montage, l'assemblage et l'adaptation à d'autres biens ;
- transformation de biens ;
- réparation, y compris la remise en état et la mise au point ;
- utilisation dans un processus de fabrication en vue de permettre ou de faciliter l'obtention d'autres produits destinés à être exportés ou expédiés hors du territoire fiscal même si les biens importés disparaissent au cours du processus de transformation.

[270] Ainsi, il peut notamment être recouru au RFSP pour :

- la transformation, en métropole, de marchandises en provenance des DOM qui sont destinées, après transformation, à être vendues à des opérateurs situés dans un autre État membre ou à un opérateur situé dans un autre territoire exclu du territoire fiscal de la Communauté européenne ;
- la transformation de marchandises en provenance d'un pays tiers, soumises à aucun droit de douane compte tenu des accords préférentiels ou exemptées de droit de douane, et qui sont destinées après transformation à être vendues à des opérateurs situés dans un autre État membre ou dans un pays ou territoire tiers (exemple : marchandises importées de Suisse, transformées en France et dont le produit obtenu est vendu à un opérateur allemand ou à un opérateur situé aux Etats-Unis). Ces marchandises doivent néanmoins avoir été mises en libre pratique préalablement à leur placement sous RFSP ;
- la transformation de marchandises en provenance d'un pays tiers placées sous le régime douanier économique du perfectionnement actif remboursé et qui sont destinées, après transformation, à être vendues à des opérateurs situés dans un autre territoire exclu du territoire fiscal de la Communauté européenne ;
- la transformation, dans un DOM, de marchandises en provenance de métropole ou d'un autre pays de la Communauté européenne et qui sont destinées, après transformation, à être vendues à des opérateurs situés dans un autre État membre ou à un opérateur situé dans un autre territoire exclu du territoire fiscal de la Communauté européenne.

II – Conditions liées aux marchandises

[271] **Peuvent être placées sous le RFSP les marchandises importées** (au sens du [8]).

[272] **Les biens pris sur le marché intérieur ou communautaire peuvent être placés sous le RFSP en suspension de TVA**, conformément aux 2° et 4° du I de l'article 277A du CGI.

Le placement de ces biens sous le régime est effectué par une inscription dans les registres ou la comptabilité-matières.

Exemple : Placement sous le RFSP de cartes mémoire en provenance du Japon pour la

fabrication d'imprimantes destinées à la vente à des clients situés dans un pays tiers à la Communauté européenne, ou à des clients situés dans un autre État membre.

Une partie de la carcasse de l'imprimante est achetée à un fournisseur français. Cette partie peut faire l'objet d'une livraison en suspension de TVA.

Section 2 – Fonctionnement

I – Placement des marchandises

A – Procédure de droit commun

[273] Les dispositions relatives aux modalités de dédouanement et de présentation en douane s'appliquent lors du placement des marchandises sous le régime. En effet, ces biens proviennent soit de territoires exclus du territoire fiscal de la Communauté Européenne pour lesquels des formalités douanières ont été maintenues, soit de pays tiers.

[274] Lorsqu'ils proviennent de pays tiers, ils sont simultanément mis en libre pratique (c'est-à-dire "communautarisés") et placés sous ce régime.

Les marchandises sont placées pour le RFSP au moyen d'une déclaration douanière modèle DAU selon les modalités en vigueur.

Cette déclaration doit reprendre en case 49 les références de l'autorisation de RFSP octroyée.

1 – Marchandises tierces mises en libre pratique et placées simultanément sous le RFSP

[275] La déclaration de placement est une déclaration modèle DAU – IM/EU identifiée par le code régime 07 00 « Mise en libre pratique de marchandises tierces et placement simultané sous le régime fiscal suspensif » (mention spéciale 90900 s'il s'agit de marchandises tierces mises en libre pratique et placées simultanément sous le RFSP ou la mention spéciale 10400 s'il s'agit de marchandises tierces mises en libre pratique en vue de l'application du perfectionnement actif (système du rembours) avec placement simultané sous RFSP).

Dans ce dernier cas, les déclarations doivent également reprendre les références à l'autorisation de perfectionnement actif.

Il est rappelé que l'opération doit alors répondre à la fois aux exigences de la réglementation communautaire et aux règles du RFSP.

NB : Pour les produits soumis à accises, le régime 07 ne peut être sollicité que si les accises sont également suspendues lors de l'importation par un entrepositaire agréé.

Si seule la TVA est suspendue par le placement sous le RFSP et que les accises doivent être acquittées, c'est le régime 45 « Mise en libre pratique et mise à la consommation soit de la TVA soit des accises de marchandises et leur placement sous un régime d'entrepôt fiscal » qui doit être sollicité.

2 – Marchandises communautaires en provenance de territoires fiscalement tiers (notamment échanges DOM/métropole ou DOM entre eux)

[276] La déclaration de placement est une déclaration modèle DAU - CO identifiée par le code régime 07 00 « Placement sous RFSP de marchandises communautaires » (mention spéciale 90900).

B – Procédure simplifiée

[277] Le placement peut s'effectuer par déclaration simplifiée douanière selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et procédure de dédouanement express (PDE).

[278] Lorsque les déclarations de placement sont formalisées par des inscriptions dans les registres ou en comptabilité-matières (cf. [272]), la globalisation peut être constituée par la transmission au bureau de placement d'un extrait de la comptabilité-matières ou des registres selon une périodicité définie dans l'autorisation, en accord avec le bureau de gestion.

II – Séjour des marchandises sous le régime

A – Délai de séjour

[279] Le délai de séjour sous le régime est limité à la durée nécessaire pour effectuer la transformation et l'écoulement du produit obtenu. Ce délai doit être spécifié dans la demande d'ouverture du régime (cf. [29]).

B – Sorties temporaires

[280] Dans la mesure où désormais, le RFS est un régime suspensif attaché à des marchandises et non plus un lieu agréé, les biens stockés sous RFSP peuvent être sortis de leurs lieux de transformation seulement s'ils sont transférés vers d'autres sites repris dans l'autorisation.

La circulation de ces biens devra s'effectuer dans les conditions prévues au [73] et suivants.

Le registre des stocks et des mouvements doit être annoté en conséquence (lieu, date de sortie et durée).

C – Manipulations usuelles

[281] Les marchandises placées sous le régime peuvent, au cours de leur perfectionnement, subir des manipulations.

[282] Les manipulations autorisées sont reprises à l'annexe V et sont identiques à celles autorisées sous le régime de l'entrepôt douanier.

[283] Les prestations de services liées aux manipulations usuelles sont effectuées en suspension de TVA. De même, les biens nationaux ou communautaires utilisés pour la réalisation des manipulations usuelles peuvent être livrés en suspension de TVA (cf. [22]).

Ces biens et ces prestations doivent apparaître dans le registre des stocks et des mouvements et des prestations.

Exemple : livraison en suspension de TVA de cartons, films plastiques utilisés lors d'un reconditionnement de biens placés sous RFSP.

III – Apurement du régime

[284] Les produits obtenus après transformation (produits compensateurs) sont constitués par les produits résultant de la transformation autorisée sous le régime.

Il peut être admis que, sous réserve de l'accord express du bureau de gestion dans l'autorisation, les produits compensateurs puissent être obtenus par compensation à l'équivalent selon les

mêmes dispositions que celles prévues par l'article 115 du code des douanes communautaire et les articles 569 à 572 de ses dispositions d'application.

Dans ce cas, les produits compensateurs doivent :

- être en tout point conformes à ceux prévus dans l'autorisation ;
- avoir été obtenus, selon les conditions de l'autorisation, non à partir des marchandises placées sous le RFSP mais à partir de biens nationaux de même qualité commerciale et de même caractéristique technique ;
- avoir été acquis aux conditions normales du marché.

[285] Les produits compensateurs ainsi obtenus peuvent être exportés préalablement au placement des marchandises sous le RFSP.

Ainsi, lors du placement des marchandises sous le RFSP, la référence à la déclaration d'exportation des produits compensateurs devra figurer en case 44 du DAU.

[286] Ces dispositions doivent être prévues dans l'autorisation de RFSP.

A – Modes normaux d'apurement

[287] Le RFSP est apuré par une livraison exonérée au sens de l'article 262, du 2 de l'article 294 ou du I de l'article 262 *ter* du CGI.

1 – Réexportation

[288] Les marchandises sont réexportées sous couvert de déclarations douanières modèle DAU - CO/EU/EX identifiées par le code régime 10 07 « Exportation définitive en suite de placement sous le régime fiscal suspensif » (mention spéciale 91000).

Lorsque les marchandises sont destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs, le code complémentaire communautaire F61 doit être sollicité.

[289] A l'appui de ces déclarations sont présentés, le cas échéant, les documents destinés à accompagner les marchandises jusque dans le pays de destination ainsi que les titres requis dans le cadre du contrôle du commerce extérieur (licence 02, AEMG, etc.), de la politique agricole commune ou des accises.

[290] L'apurement peut s'effectuer par déclaration simplifiée douanière selon les modalités prévues en matière de procédure de dédouanement à domicile (PDD), de procédure de dédouanement à domicile avec domiciliation unique (PDU) et de procédure de dédouanement express (PDE).

2 – Mise à la consommation de biens faisant l'objet d'une livraison exonérée de TVA

[291] Lorsque le bien qui sort du RFSP fait l'objet d'une livraison exonérée de TVA et qu'**aucune autre taxe** ne doit être acquittée, la déclaration de sortie est matérialisée par une inscription en comptabilité-matières ou dans les registres (cf. [58]).

Un double de la facture doit être conservé à l'appui du registre des stocks et des mouvements ou de la comptabilité-matières.

[292] Les déclarations de sortie peuvent être établies selon une procédure simplifiée décrite au [52] qui consiste à déposer des déclarations récapitulatives (extrait de comptabilité-matières) reprenant l'intégralité des sorties sur une période déterminée.

[293] Pour bénéficier de la procédure simplifiée, le titulaire de l'autorisation ou son mandataire doit en faire la demande auprès de la direction régionale des douanes qui a délivré l'autorisation de RFS.

L'autorisation de la procédure simplifiée peut être octroyée dès la délivrance de l'autorisation de RFS.

Dans tous les cas, il doit être mentionné la périodicité du dépôt de la déclaration récapitulative.

a – Livraison exonérée de TVA en vertu du II de l'article 262 du CGI

[294] Lorsque les biens qui ont été placés sous RFSP font l'objet à leur sortie d'une livraison exonérée de TVA en vertu du II de l'article 262 du CGI, aucune TVA ne doit être acquittée.

Il s'agit des opérations suivantes :

- livraisons de :
 - navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer ;
 - bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer ;
 - bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime ;
 - bateaux de sauvetage et d'assistance en mer ;
- livraisons portant sur des objets destinés à être incorporés dans ces bateaux ou utilisés pour leur exploitation en mer, ainsi que sur les engins et filets pour la pêche maritime ;
- livraisons d'aéronefs utilisés par les compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent ;
- livraisons portant sur des objets destinés à être incorporés dans ces aéronefs ou utilisés pour leur exploitation en vol ;
- livraisons d'or aux instituts d'émission.

NB : les marchandises destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs doivent faire l'objet d'une déclaration d'exportation selon les modalités décrites au **[288]**.

[295] Dès lors que ni la TVA ni aucune autre taxe n'est due lors de cette sortie, la déclaration fiscale de sortie du RFS est matérialisée par une inscription dans les registres ou dans la comptabilité-matières (cf. **[58]**).

Dans la mesure où une taxe, autre que la TVA, doit être acquittée, cette mise à la consommation s'effectue selon les modalités décrites au **[300]** ci-dessous.

b – Livraison intracommunautaire exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 ter du CGI

[296] Les marchandises qui, à la sortie du RFSP, font l'objet d'une livraison intracommunautaire, ou d'un transfert, exonérée de TVA en vertu du I de l'article 262 *ter* du CGI ne font pas l'objet d'une déclaration douanière.

Exemple : placement sous le RFSP de cartes mémoire provenant du Japon pour la fabrication d'imprimantes destinées à la vente à des clients situés en Allemagne, en Italie, en Espagne.

[297] Dans la mesure où aucune autre taxe n'est due lors de cette sortie, la déclaration fiscale de sortie du RFS est matérialisée par une inscription dans le registre des stocks et des mouvements ou dans la comptabilité-matières.

Une copie de la facture accompagnant l'envoi vers l'État membre de destination doit être annexée au registre des stocks et des mouvements ou à la comptabilité-matières.

[298] Ce mode d'apurement est indépendant des modalités de détention, de circulation et de mise à la consommation des produits soumis à accises, ainsi qu'aux modalités d'acquiescement des taxes pour le développement de certaines industries prévues par l'article 71 de la loi de finances rectificative pour 2003⁵ le cas échéant.

[299] L'inscription dans les registres ou dans la comptabilité-matières ne dispense pas l'opérateur de reprendre la marchandise dans sa déclaration d'échange de biens (DEB).

B – Mode exceptionnel d'apurement : versement sur le marché national nécessitant l'acquiescement de la TVA

[300] A titre exceptionnel et pour des motifs dûment justifiés, le bureau de gestion peut autoriser la mise à la consommation des marchandises préalablement placées sous le RFSP, sous réserve que soit acquittée la TVA suspendue selon les dispositions définies aux paragraphes [107] et suivants.

[301] Ce versement s'effectue sous couvert d'une déclaration fiscale modèle DAU-FR identifié par le code régime 40 07 (mention spéciale 91000) ou, si les marchandises qui ont été placées sous RFSP sont des marchandises communautaires en provenance d'un territoire fiscalement tiers, par le dépôt d'une déclaration fiscale modèle DAU – FR identifiée par le code régime 49 07 (mention spéciale 90800).

Exemple : mise à la consommation d'un moteur d'avion en provenance de Guadeloupe qui a été placé, en métropole, sous le RFSP pour réparation.

Exemple : mise à la consommation de cartes mémoire en provenance du Japon préalablement mises en libre pratique et placées simultanément sous le RFSP pour fabrication d'imprimantes. Il peut être mis à la consommation soit le produit de base placé sous le régime, les cartes mémoire, préalablement à la transformation, soit l'imprimante.

NB : Dans la mesure où le reversement des marchandises sur le marché national est autorisé à titre exceptionnel, ce mode d'apurement ne peut faire l'objet d'aucune procédure simplifiée.

C – Changement de fonction

[302] Le transfert de biens placés sous RFSP vers une autre fonction est réalisé dans les limites et conditions fixées au [65] et suivants.

D – Destruction

[313] La destruction des biens placés sous RFSP met fin au régime. Elle est réalisée dans les conditions fixées au [109].

⁵ Lorsqu'elles sont dues sur les ventes à destination d'un autre État membre de l'Union européenne, ces taxes sont acquittées directement auprès de leurs affectataires.