

8.3. Exportation de biens et TVA : attention aux formalités douanières

Depuis le 1^{er} mai 2015, le 'code des douanes communautaire' (en abrégé 'CDC') a été remplacé par le nouveau 'code des douanes de l'Union'. Ce nouveau régime douanier, s'il ne change rien au régime TVA de l'exportation, impacte néanmoins ce régime en ce qui concerne la preuve de l'exportation c'est-à-dire du transport des marchandises vers un Etat non membre de l'Union européenne.

Rappel des principes

Lorsque la marchandise est transportée vers un Etat tiers à l'Union européenne, l'opération s'analyse comme une exportation c'est-à-dire l'expédition ou le transport d'un bien vers un endroit situé en dehors du territoire de l'Union.

L'exportation peut être exemptée de TVA pour autant que les 5 conditions suivantes soient remplies:

- l'opération doit porter sur des biens en libre circulation dans l'Union ;
- il doit s'agir d'une livraison avec expédition ou transport des biens, soit d'une prestation de service consistant en un travail portant sur des biens meubles, qui seraient imposables si les biens n'étaient pas exportés;
- les biens doivent être expédiés ou transportés en dehors de l'Union par le vendeur ou le prestataire de services, par l'acheteur ou le preneur de services non établis en Belgique, ou pour le compte d'une de ces personnes.

Les termes 'par le vendeur' ou 'pour son compte' ne signifient pas 'aux frais du vendeur' mais sont à comprendre en ce que l'expédition ou le transport doit être effectué par le vendeur ou sur base de ses instructions.

- l'opération ne peut pas être expressément exclue de l'exemption par l'article 39, §1, 2° et 3° du Code TVA;
- La personne qui revendique l'exemption doit être en mesure de justifier son droit.

Preuve de l'exportation

La dernière condition précitée implique que la preuve de l'exportation puisse être apportée par le vendeur ou le prestataire de services par un ensemble de documents concordants justifiant la réalité de celle-ci, dont notamment (1) les bons de commande, les documents de transport et les documents de paiement, l'accusé de réception en cas d'exportation réalisée par l'acheteur ou le preneur de services non établi en Belgique, ou pour leur compte, ainsi que la déclaration d'exportation à déposer conformément à la réglementation douanière en la matière.

L'absence d'un de ces documents n'entraîne toutefois pas automatiquement la déchéance du droit à l'exemption de la TVA.

De même, la déclaration d'exportation qui n'est qu'un document douanier non soumis à la réglementation TVA, constitue un élément essentiel mais pas suffisant dans la preuve de l'exportation.

Nouveauté depuis le 1^{er} mai 2016

Selon la position traditionnelle de l'Administration fiscale, le vendeur qui revendique l'exemption de TVA d'une exportation de biens doit être mentionné au cadre 2 de la déclaration en douane.

Or, depuis le 1^{er} mai 2016, le nouveau 'code des douanes de l'Union' contient une nouvelle définition de la notion d' «exportateur».

Ainsi, seules les personnes établies sur le territoire douanier de l'Union européenne peuvent être considérée du point de vue douanier comme « exportateur » et être renseignées comme tel au cadre 2 de la déclaration en douane. Ceci signifierait qu'une entreprise non-UE qui vend à partir de la Belgique des biens destinés à l'exportation, ne pourrait plus être renseignée dans ce cadre et partant, ne pourrait plus invoquer le document d'exportation pour justifier l'exemption de TVA.

L'administration fiscale a dès lors décidé d'adapter sa position «*afin de ne pas perdre le rôle important de la déclaration d'exportation en matière de preuve de l'exemption de TVA pour cause d'exportation (2)*».

L'exportateur en matière TVA c'est-à-dire le vendeur, doit dès lors dorénavant toujours être mentionné dans la case 44 de la déclaration d'exportation y compris dans les situations où une seule et même personne est à la fois l'exportateur du point de vue douanier et du point de vue TVA.

Cette formalité constitue désormais une règle générale.

En pratique

Pour exporter en exemption de TVA, un assujetti doit donc:

- Être en possession du document d'exportation (exemplaire 3 du document) qui constate le transport des biens vers un lieu en dehors de VUE;
- Qui porte le visa du bureau de 'sortie'
- Et dont son nom est mentionné en case 44.

En cas de livraisons à emporter (départ usine), l'assujetti doit en outre disposer d'un récépissé avec date de livraison, description des biens et pays de destination.

(1) Article 3 de l'arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992 relatif aux exemptions concernant les exportations de biens et de services en dehors de la Communauté, en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

(2) Décision administrative n° E.T 129.169 du 20 mai 2016.

(Jonathan PICALET – Tax Manager – DELOITTE FIDUCIAIRE)

AIHE Revue nr. 206 août-septembre 2016