

8.4. Brexit et règles de localisation de transport de biens en matière de TVA

Depuis le 1^{er} février 2020, une période transitoire s'est ouverte durant laquelle le Royaume-Uni ne prendra plus part à la vie des institutions européennes mais continuera à suivre les règles européennes, notamment en matière de TVA. Ces règles cesseront, en principe, de s'appliquer à l'Etat sortant à dater du 1^{er} janvier 2021. Quel est l'impact de cette sortie du Royaume-Uni de la Communauté en matière de transport de biens ?

L'accord signé le 17 octobre 2019 et ratifié par le Parlement européen le 9 janvier dernier officialise la sortie du Royaume-Uni de l'Union Européenne. Les règles européennes, notamment en matière de TVA, cesseront définitivement de s'appliquer au Royaume-Uni (en principe) le 1^{er} janvier 2021.

Le Royaume-Uni deviendra à compter de cette date un « Etat tiers », entraînant de ce fait une modification du traitement TVA applicable aux opérations réalisées sur le territoire anglais et/ou avec des entreprises anglaises. Il en va notamment ainsi pour les règles de localisation des prestations de transport de biens.

LES PRESTATIONS DE TRANSPORT DE BIENS

Nous nous limiterons dans la présente contribution aux prestations de transport à destination de clients assujettis (au sens large).

Principes

En matière de TVA, les prestations de services sont en principe localisées au lieu où le preneur de services est établi dans un contexte B2B (règle générale B2B). Cette règle est en vigueur depuis 2010 et s'applique aux transports de biens lorsque le client est un assujetti.

Lorsque le prestataire n'est pas établi dans le pays du preneur et que ce dernier est un assujetti établi dans un autre Etat Membre de l'Union Européenne, le mécanisme d'autoliquidation est applicable.

Par exemple, lorsqu'un transporteur belge effectue un transport entre Anvers et Hambourg pour une entreprise allemande, l'opération sera soumise à la TVA allemande. Celle-ci sera acquittée par le client allemand. Le transporteur belge adressera une facture sans TVA avec la mention « Autoliquidation - Article 196 de la Directive 2006/112/CE ». Il déclarera l'opération en grille 44 de sa déclaration TVA et dans le listing intracommunautaire (code S).

Exception Use & Enjoyment

La TVA étant un impôt destiné à taxer les biens et services au lieu de leur consommation effective, la Directive TVA prévoit la possibilité pour les Etats membres de l'Union de déroger à la règle générale de localisation B2B et de taxer les services au lieu de leur utilisation effective (règle du « use and enjoyment »).

Le législateur belge a saisi cette opportunité pour instaurer deux exceptions à la règle générale B2B en ce qui concerne uniquement les prestations de transport de biens dans son Arrêté Royal n°57.

Cette règle est applicable dans deux situations :

- aux transports de biens (et prestations accessoires) pour un preneur assujetti belge lorsque le trajet est effectué en dehors de la Communauté et
- aux transports de biens (et prestations accessoires) pour un preneur assujetti établi en dehors de la Communauté belge lorsque le trajet est effectué en Belgique.

1. Qualité du preneur de services

Afin d'appliquer la règle du « use and enjoyment », le preneur des services de transport doit être considéré comme un assujetti au sens de la TVA.

À cet égard, est considéré comme un assujetti non seulement la personne qui effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante des livraisons de biens ou des prestations de services au sens TVA, mais également la personne morale non assujettie, identifiée à la TVA en raison de ses acquisitions intracommunautaires de biens ou tenue de l'être.

2. Prestations de services visées

La règle « use and enjoyment » est applicable aux transports de biens ainsi qu'aux prestations accessoires à ces transports.

Est considérée comme un transport de biens l'opération qui consiste à déplacer des choses, d'un endroit à un autre endroit déterminé, quel que soit le moyen de transport utilisé.

Constituent notamment des moyens de transport, les véhicules terrestres motorisés ou non (e.g. camions, automobiles, wagons de chemins de fer, bateaux, aéronefs, etc.).

Une prestation accessoire au transport de biens est une prestation qui se rapporte directement au bien transport, qui possède un lien direct avec le transport et qui ne modifie aucunement la nature de ces biens (e.g. chargement, déchargement, manutention, protection contre les intempéries, emballage, réemballage et déballage des biens pour autant que ces opérations soient nécessaires au transport des marchandises, etc.).

Sont dès lors exclues, les prestations de location de courte durée de moyens de transport, les services de transport de personnes et services accessoires à ces transports, les prestations d'entreposage et services accessoires à ces prestations.

3. Etendue géographique

La règle belge du « use and enjoyment » est applicable dans deux hypothèses :

° lorsque le transport est effectué entièrement en dehors de la Communauté pour le compte d'un assujetti établi en Belgique et

° lorsque le transport est effectué entièrement en Belgique pour le compte d'un assujetti établi en dehors de la Communauté.

a. Transport en dehors de la Communauté

En ce qui concerne la première hypothèse, la prestation de transport de biens sera localisée en dehors de l'Union d'un point de vue TVA lorsque l'ensemble du trajet est effectué en dehors de la Communauté, pour le compte d'un preneur assujetti belge, et si cette prestation est normalement localisée en Belgique suivant la règle générale B2B évoquée ci-avant (i.e. localisation au lieu du preneur de services).

Par exemple, un transporteur russe effectue un transport depuis Moscou jusqu'Oslo sur ordre d'une entreprise belge. Le transport a lieu en dehors de l'Union conformément à la règle « use and enjoyment ». Aucune TVA belge ne sera due sur cette opération. L'entreprise belge reprendra ce service dans sa déclaration en case 82 (biens et services) uniquement.

b. Transport en Belgique

Lorsque l'ensemble du trajet est effectué en Belgique et qu'il est facturé à un preneur assujetti établi hors de l'Union, la prestation de transport de biens sera localisée en Belgique d'un point de vue TVA.

À titre d'exemple, lorsqu'un transporteur belge transporte des biens de Bruxelles à Anvers sur ordre d'une entreprise américaine, le transport est soumis à la TVA belge suivant la règle « use and enjoyment ». Le transporteur facturera en principe la TVA belge, à moins qu'une exemption puisse être invoquée (par exemple lorsque le transport est directement lié à l'exportation des biens en dehors de la Communauté à partir de la Belgique).

CONSÉQUENCES DU BREXIT

À partir du 1er janvier 2021, le Royaume-Uni devra être considéré d'un point de vue TVA comme un Etat tiers, en dehors de l'Union Européenne.

Aujourd'hui, les prestations de transport effectuées par un transporteur belge pour un client assujetti anglais est soumise à la TVA anglaise avec report de paiement. Une facture est adressée au preneur sans TVA avec la mention « Autoliquidation -Article 196 de la Directive 2006/112/CE » par le transporteur belge. Cette opération est reprise dans la déclaration TVA du transporteur en grille 44 et dans le listing intracommunautaire.

A partir de 2021, l'opération ne sera plus une prestation intracommunautaire. Il conviendra de s'informer quant aux règles TVA applicables au Royaume-Uni (TVA due ? Redevable ?).

Du point de vue belge, on devra distinguer les transports localisés au lieu du preneur par application de la règle B2B et les prestations de transport relevant de la règle « use and enjoyment » dans les cas où (1) l'entièreté du trajet est en Belgique ou (2) l'entièreté du trajet est hors UE (par exemple au Royaume-Uni).

Lorsque la prestation de transport ne relève pas de la règle « use and enjoyment », le transporteur belge adressera à son client assujetti anglais une facture sur laquelle il indiquera la mention « Prestation hors Belgique - Article 44 de la Directive 2006/112/CE » (ainsi que les éventuelles mentions et TVA requis par la législation anglaise). L'opération sera déclarée en grille 47 de la déclaration TVA (et bien entendu, il n'y a plus de listing intracommunautaire à introduire par rapport à cette opération).

Preneur	Transport de > vers	Localisation	Régie
Etabli en Belgique	Belgique > Belgique	En Belgique	Générale B2B
	UE > UE	En Belgique	Générale B2B
	UE < H >ors UE		
	Hors UE > UE		
Hors UE > Hors UE	En dehors de l'Union	Use en enjoyment	
Etable dans l'Union	Belgique > Belgique	Dans l'Union	Générale B2B
	UE > UE	Dans l'Union	Générale B2B
	UE > H >ors UE		
	Hors UE > UE		
Hors UE > Hors UE	Dans l'Union	Générale B2B	
Etabli en dehors de l'Union	Belgique > Belgique	En Belgique	Use en enjoyment
	UE > UE	Hors Union	Générale B2B
	UE > H >ors UE		
	Hors UE > UE		
Hors UE > Hors UE	Hors Union	Générale B2B	

1. Transport effectué en Belgique

Un transporteur belge est chargé de transporter des biens pour le compte d'un assujetti agissant en tant que tel établi à Londres. Les biens sont transportés de Liège à Bruxelles. Le transport des biens est localisé en Belgique d'un point de vue TVA suivant la règle « use and enjoyment ». De la TVA belge est dès lors due sur la prestation de transport.

2. Transport effectué au Royaume-Uni

Un transporteur anglais est chargé de transporter des biens pour le compte d'un assujetti établi à Namur. Les biens sont transportés de Brighton à Manchester.

Puisque le preneur de services est établi en Belgique et que l'entièreté du transport est effectué en dehors de la Communauté, le transport des biens est localisé en dehors de l'Union d'un point de vue TVA suivant la règle « use and enjoyment ».

Le transport est dès lors taxé suivant les règles locales anglaises.

CONCLUSION

L'impact du Brexit en matière de TVA est retentissant. Outre l'adaptation au niveau des règles de transport et plus particulièrement, la règle « use and enjoyment », l'ensemble des transactions opérées avec des assujettis établis au Royaume-Uni sera modifiée à partir du 1^{er} janvier 2021, les livraisons/acquisitions intra-communautaires devenant des exportations/importations d'un point de vue TVA, et les règles en matière douanière devenant applicables au franchissement de la frontière européenne. Il est dès lors essentiel que les entreprises européennes concernées prennent les dispositions nécessaires afin de se préparer à la sortie définitive du Royaume-Uni de l'Union Européenne.

Isabelle Granata
Manager/Tax & Legal Services /Tax
isabelle.granata@bdo.be
UNE RUBRIQUE DE BDO

UPTR NON-STOP 2020-02 Mai