

6.2. Réforme majeure en matière de TVA intracommunautaire

Les « quick fixes » nous arrivent...

Dans le cadre du « Plan d'action TVA » lancé par la Commission européenne qui tend vers un régime définitif en matière de TVA au sein de l'Union, de nouvelles dispositions ont été transposées en droit belge au 1^{er} janvier 2020. On appelle ça les « quick fixes ». Et si nous en parlions...

1. Les conditions d'exonération TVA des livraisons intracommunautaires de biens

Les conditions d'exonération de la TVA pour les livraisons intracommunautaires ont été revues de manière à assurer une meilleure sécurité juridique au sein de l'Union, mais elles se renforcent par la même occasion. L'article 39bis fait peau neuve. Il se présente dorénavant comme suit :

Art 39bis, al.1, 1^o du Code TVA (1) :

« Sont exemptées de la taxe :

1^o les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur autre qu'un assujetti bénéficiant du régime prévu à l'article 56bis, par l'acquéreur ou pour leur compte en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté, lorsque :

- a) ces livraisons ne sont pas soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire établi par l'article 58, § 4 ;*
- b) ces livraisons sont effectuées pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un autre État membre et qui :*
 - est identifié aux fins de la TVA dans un autre État membre ;*
 - a communiqué ce numéro d'identification à la TVA au fournisseur.*

Al. 2 L'exemption visée à l'alinéa 1^{er}, 1^o, ne s'applique pas lorsque le vendeur n'a pas satisfait à l'obligation de déposer le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires visé à l'article 53sexies ou lorsque le relevé qu'il a soumis ne contient pas les informations correctes concernant ces livraisons, à moins qu'il ne justifie dûment le manquement à ces obligations. »

Il ressort de ce texte légal, un durcissement des conditions d'exemption de la TVA des livraisons intracommunautaires que nous commentons ci-après...

L'identification à la TVA du client dans un autre État membre

Le fournisseur doit impérativement s'assurer que son client dispose d'un numéro d'identification à la TVA valable attribué par un État membre autre que l'État membre du départ du transport des biens. À partir du 1^{er} janvier 2020, c'est devenu une condition de fond. Ceci peut paraître une évidence, mais la jurisprudence européenne constante de ces dernières années estimait qu'il était suffisant de démontrer que le client avait la qualité d'assujetti qui agit en tant que tel dans un autre État membre pour satisfaire à l'une des conditions d'exemption de la TVA de la livraison intracommunautaire.

Généralement, le fournisseur vérifie la validité du numéro de TVA dans la base de données européenne « VIES », mais les entreprises doivent mettre en place des procédures de vérification automatiques pour s'assurer de la validité du numéro de TVA du client permettant un traitement correct de TVA des livraisons intracommunautaires. En effet, la base de données VIES ne peut être à elle seule, la référence pour confirmer la validité du numéro de TVA. Force est de constater qu'il peut y avoir des retards de communication dans cette base de données devant être alimentée par tous les États membres. Le fournisseur a le droit de recourir à d'autres moyens de preuve permettant de confirmer le numéro de TVA du client (p.ex. l'attestation officielle délivrée par l'État membre d'identification du client).

(1) Transposition de l'article 138 de la directive TVA 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 en matière de TVA.

Le relevé intracommunautaire

L'obligation de report dans le relevé intracommunautaire devient une condition de fonds pour exempter de TVA la livraison intracommunautaire. En effet, le fournisseur doit reprendre les ventes intracommunautaires exemptées dans son relevé intracommunautaire. À défaut, l'exemption de TVA pourra être remise en cause, vu que cette obligation devient également une condition d'exemption de l'article 39bis du Code TVA. Toutefois, si l'administration devait constater un manquement à cette obligation, le fournisseur aurait le droit de dûment justifier ce manquement par un justificatif solide car ce type de manquement n'est pas à prendre à la légère.

Les documents justifiant Le transport intracommunautaire

Les entreprises doivent apporter la preuve du transport des biens en dehors de l'État membre de départ mais également de l'arrivée de ceux-ci dans l'État membre de destination pour pouvoir bénéficier de l'exonération de TVA des livraisons intra-communautaires. Le nouveau dispositif prévoit toute une série de documents de preuve à présenter en cas de contrôle, selon que le transport est réalisé par le fournisseur ou par l'acquéreur. Il est à noter qu'il s'agit d'une présomption de preuve « réfragable » de l'expédition ou du transport des biens pour pouvoir bénéficier de l'exonération de TVA. Ceci signifie que les administrations qui ont la TVA dans leurs compétences présumeront que la condition liée au transport pour l'exemption de TVA est remplie - sauf preuve contraire à apporter par l'administration - lorsque le vendeur présente les documents visés par la nouvelle législation.

1. Lorsque le vendeur se charge du transport des biens, par lui ou par un tiers pour son compte (2), il devrait être en possession :

- d'au moins deux éléments de preuve non contradictoires (tels que des documents relatifs au transport des biens comme, par exemple, une lettre CMR avec signature, un 'bill of lading' en cas de transport aérien ou maritime, une facture de fret aérien ou une facture du transporteur des biens) ;
- ou d'un seul élément de preuve, en combinaison avec un seul élément de preuve non contradictoire, confirmant le transport ou l'expédition des biens vers un autre État membre (voir exemple de documents ci-après).

2. Lorsque l'acquéreur se charge du transport des biens, par lui ou par un tiers pour son compte (3), le vendeur doit lui réclamer les documents suivants :

- une *déclaration écrite* de l'acquéreur des biens, attestant que les biens ont été transportés ou expédiés par lui ou par un tiers pour son compte, et mentionnant l'État membre de destination des biens ;
- deux éléments de preuve non contradictoires ou un seul élément de preuve, en combinaison avec un seul élément de preuve non contradictoire confirmant le transport ou l'expédition.

Selon la réglementation européenne, l'acquéreur des biens doit fournir la déclaration écrite au vendeur, au plus tard le dixième jour du mois suivant la livraison.

Le non-respect de l'une des conditions reprises *supra* devrait, en principe, remettre en cause l'exonération de TVA de la livraison intracommunautaire. Toutefois, l'administration a retenu comme document de preuve, le « document de destination » qui pourra être présenté en cas de contrôle (et peut couvrir une période de 3 mois).

En effet, en Belgique, le document de destination peut aussi être utilisé même lorsque c'est le vendeur qui s'occupe du transport. Ce document de destination est désormais prévu dans la législation belge, ce qui offre une meilleure sécurité juridique.

Pour rappel, selon la Réglementation européenne, les documents de preuve « non contradictoires » relatifs au transport des biens peuvent être les documents usuels de transport (CMR signé, connaissance B/L, Airways bill), une facture de fret aérien ou la facture du transporteur des biens.

(2) Il pourrait s'agir d'une vente CFR, DAP ou DDP.

(3) Il pourrait s'agir d'une vente ex-work, FCA ou encore FOB (lieu convenu au départ).

Les autres documents/éléments de preuve peuvent être une police d'assurance concernant l'expédition ou le transport des biens ou des documents bancaires prouvant le paiement de l'expédition ou du transport des biens; des documents officiels délivrés par une autorité publique, tel qu'un notaire, confirmant l'arrivée des biens dans l'État membre de destination; un récépissé délivré par un entrepositaire dans l'État membre de destination attestant l'entreposage des biens dans cet État membre (par le logisticien); un certificat délivré dans l'État membre de destination par un organisme professionnel dans cet État membre, par exemple une chambre de commerce et d'industrie, confirmant la destination des biens; un contrat entre le vendeur et l'acquéreur des biens ou un bon de commande indiquant la destination des biens; une correspondance entre les parties concernées par l'opération indiquant la destination des biens; ou encore la déclaration de TVA de l'acquéreur des biens indiquant leur acquisition intracommunautaire.

2. Les ventes sous un contrat de dépôt : des « call-off stock » ou « stocks en consignation »

Fonctionnement du régime

Le régime de stocks sous contrat de dépôt est un régime contractuel en vertu duquel un fournisseur transfère des biens vers un stock à proximité d'un acquéreur connu sans toutefois encore lui en transférer la propriété. L'acquéreur a bien le droit de prélever, à sa seule discrétion, des biens du stock du fournisseur et une livraison de biens aura alors lieu à ce moment. Il n'est fait ici aucune distinction selon que l'acheteur utilise ces biens dans le cadre de son processus de production ou, au contraire, qu'il les revende.

Il existe deux types de contrats de « stocks en dépôt »

- **Le stock en consignation** : Le consignataire (vendeur A) met des biens à la disposition du consignataire (son client B), qui en devient propriétaire lorsqu'il a trouvé lui-même un client.
- **Call-off** : Le consignataire (vendeur A) met des biens à la disposition du consignataire (son client B), qui en devient propriétaire au fur et à mesure des prélèvements des biens du stock.

Jusqu'au 31.12.2019, l'envoi de biens vers un autre État membre était assimilé à un transfert de biens à partir du pays de départ au moment où le fournisseur expédiait vers un client situé dans un autre État membre. En conséquence, une identification dans l'État membre où le stock en consignation ou le call-off stock était constitué était obligatoire. Il s'ensuivait une livraison nationale de biens soumise à la TVA dans l'État membre où le stock avait été constitué et ce, lors du retrait des biens du stock par l'assujetti à qui les biens étaient destinés. Toutefois, il existait déjà des règles de simplification, mais qui n'étaient pas harmonisées au sein de l'Union européenne.

Depuis le 1^{er} janvier 2020, les règles de simplification sont enfin harmonisées et d'application dans toute l'Union pour éviter des régimes différents. La simplification consiste à éviter que le fournisseur doive s'identifier à la TVA dans un autre État membre. En effet, le fournisseur n'est plus réputé effectuer d'opérations imposables sur le territoire de l'État membre d'arrivée, de l'expédition ou du transport des biens lorsque les conditions sont remplies. Il est à noter que ce régime de simplification ne s'applique pas pour des opérations transfrontières similaires entre un État membre de l'Union européenne (p.ex. stock de distribution) et un pays tiers (p.ex. la Suisse).

Conditions à respecter pour Les règles de simplification

Les conditions à respecter pour que les envois de biens ne soient plus assimilés à des transferts de biens intracommunautaires qui impliquent une identification à la TVA dans le pays de destination, sont les suivantes :

1. les biens sont transportés par le fournisseur vers un autre EM afin que ces biens soient livrés par la suite, et après leur arrivée, à un autre assujetti qui aura le droit d'en disposer comme un propriétaire en vertu d'un accord existant entre ces deux assujettis ;
2. le fournisseur qui effectue le transport des biens n'est pas établi dans l'EM vers lequel les biens sont transportés. Le fait que cet établissement (siège de l'activité économique ou établissement stable) intervienne ou non dans les opérations visées n'est pas pertinent. A contrario, il en découle que le régime de simplification peut s'appliquer lorsque le fournisseur ne dispose que d'un numéro d'identification à la TVA dans l'État membre précité ;
3. l'acquéreur à qui les biens seront fournis est identifié pour les besoins de la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens. L'identité et le numéro d'identification à la TVA attribué par ledit État membre sont connus du fournisseur au moment du départ de l'expédition ou du transport des biens ;

4. le fournisseur reprend le transfert des biens dans un nouveau registre de « non-transferts » ;
5. le fournisseur indique dans un « nouveau relevé » à la TVA des opérations intracommunautaires le numéro d'identification à la TVA qui a été attribué à l'assujetti destinataire par l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés.
6. limitation spécifique dans le temps du régime de simplification (12 mois).

Si toutes ces conditions ne sont pas remplies, le fournisseur belge doit s'identifier à la TVA dans l'EM d'arrivée des biens, mais certaines tolérances sont d'application dans certaines situations, à vérifier au cas par cas.

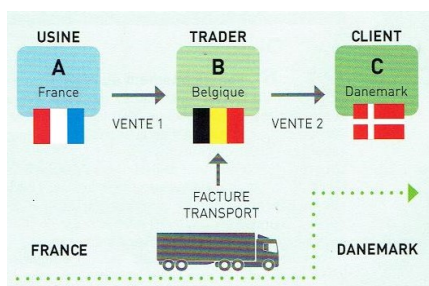
3. Les ventes en chaîne de biens, nouvelle notion « d'opérateur intermédiaire »

Contexte des opérations en chaîne

Les ventes en chaîne concernent des livraisons successives de biens qui font l'objet d'un transport unique, au cours duquel les biens sont directement transportés du premier vendeur au dernier acheteur de la chaîne. Il convient de déterminer dans quelle relation contractuelle dans la chaîne intervient le transport des biens entre le premier fournisseur et le dernier acquéreur. En effet, dans le cadre de telles ventes en chaîne avec un seul transport intracommunautaire des biens, le transport intracommunautaire des biens ne peut être attribué, selon la jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union européenne, qu'à une seule livraison de biens. Seule cette livraison peut bénéficier de l'exemption de TVA applicable aux "livraisons intracommunautaires" en vertu de l'article 39bis, al. 1^{er}, 1^o du Code. Les autres livraisons de la chaîne doivent par conséquent être considérées comme des livraisons sans transport et doivent ainsi être taxées conformément à leurs propres règles. Le cas échéant, il incombera au fournisseur de s'identifier lui-même à la TVA dans l'État membre dans lequel la livraison sans transport a lieu (selon les circonstances, il s'agit de l'État membre de départ du transport ou de l'État membre d'arrivée du transport). Il a été constaté que la détermination de la relation dans laquelle le transport a lieu lors de ventes en chaîne se heurte souvent à d'importantes difficultés pratiques. En particulier dans le cas où le transport est effectué par ou pour le compte d'un acheteur-vendeur de la chaîne, il est difficile de déterminer si l'assujetti effectue le transport dans la relation avec son vendeur ou dans la relation avec son acheteur.

Nouvelle notion « d'opérateur intermédiaire »

Afin d'obtenir une meilleure sécurité juridique, le législateur européen a mis en place une nouvelle notion qui est « l'opérateur intermédiaire », notion d'application au 1^{er} janvier 2020. Il s'agit d'un fournisseur au sein de la chaîne autre que le premier fournisseur, *qui expédie ou transporte les biens, soit lui-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte*. Le Code de la TVA belge prévoit comme « règle générale » que le transport des biens doit, dans le cadre de ces ventes en chaîne, être en principe imputé à la livraison effectuée à "l'opérateur intermédiaire" ; c'est-à-dire un fournisseur au sein de la chaîne autre que le premier fournisseur, qui expédie ou transporte les biens, soit lui-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte. Il existe toutefois, une dérogation à cette règle lorsque l'opérateur intermédiaire communique à son fournisseur le numéro d'identification à la TVA qui lui a été attribué par l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés. Dans ce cas, il y a lieu d'imputer l'expédition ou le transport à la livraison effectuée par cet opérateur intermédiaire.



Dans ce cas de figure, le trader B, qui met en place le transport et le prend en charge en payant la facture du transport, sera considéré comme l'opérateur intermédiaire. Avant la mise en place de cette notion, des discussions pouvaient surgir sur l'imputation du transport, qui pouvait se rattacher soit à la relation A-B soit à la relation B-C. Depuis le 1^{er} janvier 2020, le transport sera imputé à la relation commerciale A-B dans notre cas de figure lorsque B communique son numéro de TVA BE à son fournisseur français.

Toutefois, si BE dispose d'un numéro de TVA FR et le communique à son fournisseur A, dans ce cas, le transport intracommunautaire sera imputé dans la relation commerciale B-C. Sur ce nouveau dispositif, il peut être conclu qu'il 'agit d'une avancée intéressante qui devrait permettre de couper court à des discussions interminables quant à savoir dans quelle relation commerciale le transport se rattache. Il est à noter que l'administration de la TVA, en Belgique, en faisait déjà une application très pragmatique à ce sujet, à savoir que lorsque B prenait en charge le transport et communiquait son numéro de TVA BE, l'administration belge considérait déjà que le transport avait lieu dans la relation A-B.

Pour conclure...

En guise de conclusion, il est vivement conseillé que les entreprises mettent des mesures en place pour assurer l'application du bon traitement de TVA, en ce qui concerne l'exemption de TVA, en intégrant cette nouvelle notion « d'opérateur intermédiaire » et les règles de simplification des stocks en dépôt. Notons, toutefois, que ceci n'est pas vraiment nouveau concernant les preuves à apporter pour le transport intracommunautaire, mais nous disposons dorénavant d'un cadre légal un peu plus précis. En ce qui concerne les preuves à apporter, il est indéniable que les entreprises doivent mettre en place des procédures à respecter par différents départements internes (finance/comptabilité, logistique, commercial...) afin de collecter les documents de preuve du transport et de s'assurer de la validité du numéro de TVA du client. Ceci est valable même lorsque le client fait le transport vu que c'est le vendeur qui est responsable d'une facturation hors taxe. Ceci représente une charge administrative importante pour les entreprises, mais il est un fait que sans ces documents de preuve, il sera aisé pour les administrations de réclamer la TVA, des amendes et des intérêts de retard. Il est dès lors vivement conseillé d'être bien documenté au moment où les opérations sont réalisées. Enfin, les règles de simplification des « stocks en dépôt » doivent être mises en place si les entreprises souhaitent éviter une identification à la TVA dans l'État membre de destination.

En collaboration avec
Katia Delfin Diaz, Experte de TVA belge et européenne. Conseil fiscal
Plus d'infos : Stéphanie WANLIN - Tél. 061/29 30 43 - stephanie.wanlin@ccilb.be

ENTREPRENDRE aujourd'hui N° 209 – juin 2020