

8.4. BREXIT : règles de localisation de transport de biens en matière de TVA et conséquences en matière douanière

Depuis le 1^{er} janvier 2021, le Royaume-Uni a définitivement quitté l'Union européenne. Les règles européennes applicables aux relations avec le Grande-Bretagne, notamment en matière de TVA et de douanes, sont désormais les règles appliquées aux relations avec un Etat tiers à l'Union européenne. Quel est l'impact de cette sortie du Royaume-Uni de la Communauté en matière de transport de biens ?

CONTEXTE

Le 30 décembre 2020 a marqué la signature entre l'Union européenne et le Royaume-Uni d'un accord de commerce et de coopération. Cet accord détermine les règles applicables aux relations entre le Royaume-Uni et l'Union européenne dans un certain nombre de domaines, et notamment en matière de TVA et de douanes.

Le Royaume-Uni est donc devenu, depuis le 1^{er} janvier 2021, un « Etat tiers », entraînant de ce fait une modification du traitement TVA et douanier 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 en matière de TVA ainsi que pour les formalités douanières à respecter concernant le transport de biens depuis/vers le Royaume-Uni.

1) RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE DE TVA

Les prestations de transport de biens

Nous nous limiterons dans cet article aux prestations de transport à destination de clients assujettis TVA (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 ;

° aux transports de biens (et prestations accessoires) pour un preneur assujetti établi en dehors de la Communauté 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 transporté, 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 :

1. 1) lorsque le transport est effectué entièrement en dehors de la Communauté pour le compte d'un assujetti établi en Belgique et
2. 2) 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'à 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

Depuis le 1er janvier 2021, le Royaume-Uni est considéré d'un point de vue TVA comme un Etat tiers, en dehors de l'Union Européenne. Auparavant, les prestations de transport effectuées par un transporteur belge pour un client assujetti anglais étaient soumises à la TVA anglaise avec report de paiement.

Une facture était adressée au client sans TVA avec la mention « Autoliquidation - Articles 44 et 196 de la Directive 2006/112/CE » par le transporteur belge. Cette opération était reprise dans la déclaration TVA du transporteur en grille 44 et dans le listing intracommunautaire.

TABLEAU RÉCAPITULATIF			
Preneur	Transport (de ... vers ...)	Localisation	Règle
Etabli en Belgique	Belgique - Belgique	En Belgique	Générale B2B
	UE - UE UE - hors UE Hors UE - UE	En Belgique	Générale B2B
	Hors UE - hors UE	En dehors de l'Union	Use and enjoyment
Etabli dans l'Union	Belgique - Belgique	Dans l'Union	Générale B2B
	UE - UE UE - hors UE Hors UE - UE	Dans l'Union	Générale B2B
	Hors UE - hors UE	Dans l'Union	Générale B2B
Etabli en dehors de l'Union	Belgique - Belgique	En Belgique	Use and enjoyment
	UE - UE UE - hors UE Hors UE - UE	Hors Union	Générale B2B
	Hors UE - hors UE	Hors Union	Générale B2B

A partir du 1^{er} janvier 2021, l'opération n'est plus une prestation intra-communautaire. Il convient dès lors de s'informer quant aux règles TVA applicables au Royaume-Uni (TVA due ? Redevable ?).

Du point de vue belge, on doit 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 adresse à son client assujetti anglais une facture sur laquelle il indique la mention « Prestations hors Belgique – Article 44 de la Directive 2006/112/CE » (ainsi que les éventuelles mentions et TVA requis par la législation anglaise). L'opération est 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).

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. Le transporteur belge déclarera cette opération en cases 03 (base à 21%) et 54 (TVA due).

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. Ce service sera uniquement repris en grille 82 (service) dans le chef du client belge.

2) RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE DOUANIÈRE

Le secteur de la logistique subit un impact significatif suite à la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne. Les difficultés majeures rencontrées par le secteur concernent entre autres le délai d'attente à la douane et la capacité des transporteurs à fournir les documents nécessaires au passage à la douane.

Les implications du Brexit varient suivant le secteur logistique concerné. Nous nous limiterons dans cet article à fournir un aperçu des documents qui doivent pouvoir être présentés à la douane en cas de transport routier de biens entre l'Union européenne et le Royaume-Uni.

Documents relatifs au transporteur

1. Permis de conduire

Les transporteurs « européens » peuvent conduire au Royaume-Uni s'ils sont en possession d'un permis de conduire délivré par une autorité européenne et spécifique à la catégorie de véhicule qu'ils conduisent.

2. Visa, passeport et carte d'identité

Avant le 1^{er} octobre 2021, les transporteurs « européens » peuvent entrer sur le territoire du Royaume-Uni avec un passeport ou une carte d'identité nationale.

A partir du 1^{er} octobre 2021, ces mêmes transporteurs devront être en possession d'un passeport afin de pouvoir entrer au Royaume-Uni.

Ceci ne s'appliquera néanmoins pas aux transporteurs dont les droits sont protégés par les accords de retrait, en ce compris les travailleurs frontaliers, qui pourront toujours faire usage de leur carte d'identité nationale jusqu'au 25 décembre 2025 au plus tard.

Documents, licences et permis

1. Accès au Royaume-Uni

Les transporteurs européens peuvent entreprendre des déplacements à durée illimitée au Royaume-Uni, avec un maximum de 2 opérations de cabotage au Royaume-Uni à condition qu'elles soient effectuées après un trajet en provenance de l'Union européenne et dans les 7 jours suivant le déchargement au Royaume-Uni.

2. Licence communautaire

Le transporteur doit être titulaire d'une licence communautaire (LTC) pour le véhicule utilisé, requise pour le parcours du territoire des Etats situés en dehors de l'Union européenne.

3. Assurance du véhicule

Le transporteur européen entrant au Royaume-Uni doit être muni d'une preuve d'assurance automobile du véhicule et de la remorque. La carte verte et autre preuve d'assurance automobile sont reconnues au Royaume-Uni.

Documents à présenter lors du passage en douane

Il existe plusieurs façons de faire entrer des marchandises au Royaume-Uni (1) notification préalable, (2) convention CTC, (3) convention ATA et (4) convention TIR.

1. Notification préalable

Lors de la collecte des marchandises, le transporteur doit recevoir toutes les informations et documents douaniers pertinents.

Il doit confirmer que le fournisseur a achevé les procédures d'exportation depuis l'Union et que l'exportateur satisfait à toutes les exigences au Royaume-Uni en matière d'importations.

Jusqu'au 1^{er} juillet 2021 :

° les marchandises contrôlées requièrent des déclarations en douane. Le transporteur doit donc être en possession du numéro de référence du mouvement (MRN) lors du transport de ces marchandises ;

° pour les marchandises non contrôlées, l'importateur pouvant effectuer une déclaration dans les 6 mois suivant l'importation, le transporteur doit être en possession du MRN ainsi que du numéro d'identification de l'opérateur économique (EORI) du fournisseur lors du transport de ces marchandises.

Pour les marchandises importées depuis l'Union Européenne au Royaume-Uni, une déclaration ENS de sécurité-sûreté doit être fournie par le transporteur aux autorités douanières britanniques avant l'arrivée des marchandises.

Un document administratif unique (DAU) doit être présenté par le transporteur aux autorités européennes afin de valider l'exportation des marchandises.

2. Convention CTC

Si les marchandises sont transportées dans le cadre de la Convention de Transit Commun (CTC), le transporteur devra être en possession, avant de quitter l'Union :

- soit du document d'accompagnement transit (TAD) du fournisseur qui devra confirmer au transporteur que le transport est autorisé au titre de procédure de transit ;
- soit un numéro de référence local (LRN) ou un TAD qui n'a pas encore été validé pour la procédure de transit qui devra être présenté aux autorités de l'Etat membre concerné qui libéreront alors les marchandises et remettront le TAD au transporteur.

À l'arrivée au Royaume-Uni, le transporteur doit lier tous les numéros de référence TAD en un numéro de mouvement de biens (GMR) pour chaque remorque de transport.

3. Convention ATA

Si les marchandises sont transportées dans le cadre de la Convention ATA (Admission Temporaire/Temporary Admission), le transporteur doit se voir remettre le carnet ATA du fournisseur avant de quitter l'Union européenne.

Ce carnet doit être présenté aux autorités douanières de l'Union qui vont l'estampiller. À son arrivée au Royaume-Uni, le chauffeur doit présenter le carnet ATA aux autorités britanniques.

4. Convention TIR

Enfin, si les marchandises sont transportées dans le cadre de la convention Transit International Routier (TIR), le transporteur doit, avant de quitter l'Union, obtenir une autorisation TIR dans son Etat membre et le véhicule qui transporte les marchandises doit avoir un certificat d'agrément de véhicule routier pour le transport de marchandises sous scellé douanier.

La société de transport doit :

- fournir au transporteur le Carnet TIR ;
- s'assurer que les dispositions nécessaires ont été prises pour déclarer le transport dans le nouveau système de transit informatisé (NSTI ou NCTS) et avoir les numéros de référence nécessaires (LRN et/ou MRN), donner au transporteur des instructions afin d'emmener les marchandises et le Carnet TIR dans un bureau de d'exportation de l'Union.

À la frontière de l'Union, le transporteur doit présenter aux autorités européennes le Carnet TIR qui sera estampillé.

A la frontière britannique, le transporteur devra présenter le Carnet TIR aux autorités douanières qui procéderont aux vérifications nécessaires et apposeront un cachet sur la page correspondante du carnet.

3) RÈGLES SPÉCIFIQUES RELATIVES À L'IRLANDE DU NORD

Contexte

L'Accord de retrait signé entre le Royaume-Uni et l'Union européenne prévoit un statut spécial en matière de TVA pour l'Irlande du Nord. Ce statut spécial a donc également un impact en matière douanière et de TVA.

Le délai d'application du protocole sur l'Irlande et l'Irlande du Nord prendra fin au terme d'une période de transition de 4 ans, à savoir le 31 décembre 2024.

Nous nous limiterons ici à présenter les règles en matière de transactions entre assujettis.

Statut de l'Irlande du Nord

Du point de vue du droit de l'Union, bien que le Royaume-Uni soit devenu un état tiers depuis le 1^{er} janvier 2021, l'Irlande du Nord continue à être soumise à la législation TVA applicable au sein de l'Union européenne concernant les livraisons de biens.

En revanche, en ce qui concerne les services, l'Irlande du Nord est bien considérée comme un Etat tiers.

Du point de vue britannique cependant, les transactions avec l'Irlande du Nord sont considérées comme des transactions locales.

Impact sur les règles en matière de transport

1. En matière de TVA

L'Irlande du Nord est considérée comme se situant en dehors de l'Union européenne pour les transactions relatives aux prestations de services.

Pour ce qui concerne les prestations de transport de biens et la règle « use and enjoyment », l'Irlande du Nord est donc considérée comme se situant en dehors de la Communauté.

Dès lors, lorsqu'un transporteur d'Irlande du Nord effectue un transport depuis Londres jusque Belfast sur ordre d'une entreprise belge, le transport a lieu en dehors de l'Union.

Aucune TVA belge ne sera due sur cette opération qui sera reprise en case 82 de la déclaration TVA de l'entreprise belge.

À l'inverse, lorsqu'un transporteur belge effectue un transport de biens depuis Liège jusqu'à Bruxelles sur ordre d'une entreprise établie en Irlande du Nord, le transport est soumis à la TVA belge suivant la règle « use and enjoyment ». Le transporteur facturera alors en principe la TVA belge à son client à moins qu'une exemption puisse être invoquée.

2. En matière douanière

L'Irlande du Nord étant considérée comme faisant partie de l'Union pour les transactions liées aux biens, la livraison de biens depuis un Etat membre de l'Union vers l'Irlande du Nord (et inversement) est considérée comme une livraison intra-communautaire.

Aucune formalité d'exportation/ importation ne doit donc être observée à cet égard.

CONCLUSION

L'impact du Brexit en matière de TVA et de douanes 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 ont été modifiées le 1^{er} janvier dernier. Les livraisons/acquisitions intracommunautaires sont devenues des exportations/importations d'un point de vue TVA et les règles en matière douanière sont devenues applicables au franchissement de la frontière européenne.

Il est dès lors essentiel que les entreprises européennes concernées prennent les dispositions nécessaires afin de continuer leur commerce avec les sociétés établies au Royaume-Uni.

Florence Thielens
Senior/Tax & Legal Services/Indirect taxes
BDO Liège
florence.thielens@bdo.be
Tel : 087 69 30 00
www.bdo.be

UPTR NON-STOP 2021-02 AVRIL-MAI