

Nouvelles règles TVA concernant le « lieu des prestations de services » à partir du 1^{er} janvier 2010

Commission des experts-comptables et conseils fiscaux internes

Le présent article vise à donner un aperçu succinct et pratique des modifications dans le domaine de la TVA qui entreront en vigueur au 1^{er} janvier 2010 suite à la promulgation de la directive communautaire 2008/8/CE¹ du 12 février 2008. Pour le texte complet de la directive et pour d'autres publications sur le sujet, nous renvoyons aux publications de l'IEC, disponibles sur le site de l'Institut, sous la rubrique Publications/Actualités (article du 27 mars 2009).

Partie 1. Bref aperçu des modifications

Les nouvelles règles:

- Modifications au 1^{er} janvier 2010:
 - modification la plus importante depuis 1993;
 - objet: perception de la taxe au lieu de consommation.
- Dès le 1^{er} janvier 2010, deux règles de base:
 - entre assujettis (B2B), nouvel article 44: *perception de la taxe à l'endroit où le preneur est établi*;
 - pour les non-assujettis (B2C), nouvel article 45: *perception de la taxe à l'endroit où le prestataire est établi*.
- Nouvelle notion « preneur » de services
 - Assujetti qui agit en sa qualité d'assujetti
 - Personne morale non assujettie identifiée à la TVA

I. Nouvelles règles – B2B

1. Règle de base B2B (perception de la taxe à l'endroit où le preneur est établi):

- L'endroit où il a établi le *siège* de son activité économique;
- L'endroit où il a établi un *établissement stable*;
- À défaut, le *domicile* ou la *résidence habituelle* de l'assujetti à qui les services sont fournis.

2. Principe d'attraction – nouvel article 192bis: le système actuel disparaîtra de la nouvelle réglementation dès 2010.

- Exemple de principe d'attraction
Une maison mère néerlandaise avec établissement stable en Belgique fournit des prestations de services à un client belge
 - Actuellement: TVA belge à payer par l'établissement stable belge
 - 2010: TVA belge (report de perception par le client belge)

¹ Directive (CE) n° 2008/8 du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive (CE) n° 2006/112 en ce qui concerne le lieu des prestations de services.

3. Exemple :

- Services de *management* :
 - Une entreprise belge fournit des services de *management* à un État membre de l'UE :
 - * Actuellement : à l'endroit où le prestataire est établi, donc en Belgique :
 - TVA belge avec remboursement éventuel de la TVA dans l'État membre de l'UE.
 - * 2010 : à l'endroit où le preneur est établi :
 - Belgique : pas de TVA, mais reprise dans le « Listing des prestations de services » ;
 - État membre de l'UE : TVA via report de perception et déduction éventuelle.
 - Un État tiers fournit des services de *management* à une entreprise belge :
 - * Actuellement : pas de TVA ;
 - * 2010 :
 - État tiers : pas de TVA ;
 - Belgique : TVA via report de perception et déduction éventuelle.

4. Transport de marchandises et services accessoires :

- Transport de marchandises *national* :
 - Actuellement : à l'endroit où le transport a effectivement lieu ;
 - 2010 : à l'endroit où le preneur est établi ;
- Exemple de transport de marchandises :

Départ et arrivée du transport de marchandises dans le même État membre de l'UE – société de transports établie en Belgique :

 - si facturation à un client belge : TVA belge ;
 - si facturation à un client de l'UE : report de perception de la TVA dans l'État membre de l'UE.
- Transport de marchandises *intracommunautaire* :
 - Actuellement : à l'endroit du départ des marchandises, sauf si la prestation de services est acquise sous un numéro de TVA d'un autre État membre (report de perception) ;
 - 2010 : à l'endroit où le preneur est établi ;
- Transport de marchandises *internationale* :
 - Actuellement : l'endroit où le transport a été effectué, mais exonéré de la TVA en raison d'exportation ou d'importation
 - 2010 : l'endroit où le preneur est établi

- Exemple de transport de marchandises :
 - Un transporteur belge assure pour le compte d'un client allemand :
 1. le transport de Gand à Anvers ;
 2. un 1^{er} transport d'Anvers à Cologne ;
 3. un 2^e transport d'Anvers à Zurich.
 - Facturation du transport au client allemand ;
 - TVA – actuellement :
 1. TVA belge ;
 2. Transport intracommunautaire – report de perception ;
 3. Transport international – exonération.
 - TVA – 2010 :
 1. TVA allemande – report de perception ;
 2. TVA allemande – report de perception ;
 3. TVA allemande – report de perception.
 - Avantages :
 - une facture ;
 - pas d'administration de la preuve (convention CMR) ;
 - pas de TVA locale pour le client.

5. Prestations de services d'intermédiaires :

- 2010 : perception de la taxe à l'endroit où le preneur est établi ;
- *Exception* pour les agents immobiliers.

6. Transformation de biens meubles :

- 2010 : perception de la taxe à l'endroit où le preneur est établi ;
- Exemple :

une entreprise belge transforme des biens en Belgique pour le compte d'un client allemand :

 - Belgique : reprise dans le *listing* ;
 - Allemagne : report de perception de la TVA allemande et déduction si ayant droit.

7. Réparation de biens :

- 2010 : perception de la taxe à l'endroit où le preneur est établi ;
- Exemple :

Une entreprise belge effectue une réparation en France pour le compte d'une entreprise néerlandaise :

 - Belgique : reprise dans le *listing* ;
 - Pays-Bas : report de perception de la TVA néerlandaise et déduction si ayant droit.

II. Nouvelles règles – B2C

Nouvelle règle de base pour les prestations de services B2C à partir du 1^{er} janvier 2010:

- Le lieu de la prestation de services fournie à un non-assujetti est l'endroit où le prestataire a établi *le siège de son activité économique*;
- Si les prestations de services sont fournies au départ d'un établissement stable, le lieu de la prestation de services est *l'endroit où se trouve cet établissement stable* («où le prestataire est établi»).

Modifications par rapport à la règle de base actuelle: AUCUNE.

III. Exceptions

Grand nombre d'exceptions (existantes et nouvelles):

1. Prestations de services en rapport avec un bien immobilier: à l'endroit où le bien immobilier est situé:

- Aucune modification – *idem* B2B/B2C;
- Extension:
 - aux opérations d'hébergement dans le secteur hôtelier;
 - ou dans les secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper;
 - à l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immobilier.
- Exemple:

Un entrepreneur français établit une facture à l'ordre d'un maître d'ouvrage belge pour des constructions en Belgique:

→ TVA belge avec report de perception (cf. article 51, §2, 5°), si le maître d'ouvrage belge introduit des déclarations périodiques.

2. Transport de personnes: à l'endroit où le service de transport a lieu (proportionnellement aux distances parcourues):

Pas de modification – *idem* B2B/B2C.

3. Activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives ou analogues:

- Jusqu'en 2011: aucune modification – à l'endroit où les activités ont lieu effectivement – *idem* B2B/B2C;

- À partir de 2011: modification si B2B:
 - Seul l'octroi de l'accès à ces *événements* et les prestations en rapport avec l'octroi de l'accès sont soumis à la taxe à l'endroit où ces événements ont lieu effectivement. Toutes les autres prestations sont soumises à la nouvelle règle de base (report de perception par le preneur);
 - Cela vaut également pour les services fournis par les organisateurs de ces activités (a été supprimé du texte relatif aux prestations de services B2B).
- Exemple:

Événement (salon) organisé à Maastricht aux Pays-Bas par une entreprise belge – facturations:

 - à un particulier belge;
 - à un assujetti belge;
 - à un assujetti néerlandais;
 - * jusqu'en 2011: dans les trois cas, TVA néerlandaise;
 - * à partir de 2011: distinction entre B2C et B2B.

4. Services de restaurant et de restauration (nouveau):

- Services de restaurant et de restauration (à l'exception de ceux prestés à bord d'un navire/avion/train à l'occasion du transport de passagers sur le territoire de l'UE):

→ à l'endroit où la prestation de services est effectivement fournie – *idem* B2B/B2C.
- Services de restaurant et de restauration à bord d'un navire/avion/train:

→ à l'endroit du départ du transport des passagers – *idem* B2B/B2C.

5. Location de moyens de transport (nouveau):

- Location à court terme (≤ 30 jours, ≤ 90 jours pour les navires):

→ à l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à disposition – *idem* B2B/B2C.
- Location à long terme (> 30 jours):
 - B2B: nouvelle règle de base: à l'endroit où le preneur est établi;
 - jusqu'en 2013: nouvelle règle de base B2C: à l'endroit où le prestataire est établi;
 - à partir de 2013 B2C: à l'endroit où le preneur est établi ou a son domicile.
- Exemple:

Loueur belge à locataire français:

 - actuellement: long/court terme (B2B/B2C): TVA belge;
 - à l'avenir:
 - * 2010: court terme B2B → TVA belge;

- * 2010: court terme B2C → TVA belge;
- * 2010: long terme B2B → TVA française via report de perception;
- * jusqu'en 2012: long terme B2C → TVA belge;
- * à partir de 2013: long terme B2C → TVA française.

6. Nouvelles règles à partir de 2015 pour:

- Les services électroniques;
- Les services de télécommunications et les services de radiodiffusion et télédiffusion.

IV. Exigibilité – report de perception B2B

Cf. article 196 de la nouvelle directive TVA:

«La TVA est due par l'assujetti ou la personne morale non assujettie identifiée à la TVA, à qui sont fournis les services visés à l'article 44 (nouveau), si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre.»

- Ne rend obligatoire le régime de report de perception que pour les prestations de services qui relèvent du champ d'application de la nouvelle règle de base B2B;
- Avantage de *cash flow* pour les achats B2B transfrontaliers;
- Conduit à une réduction du nombre de demandes de remboursement en vertu des huitième et treizième directives.

V. Obligations administratives – listing

Élargissement des obligations administratives à charge du prestataire, article 262 (nouveau)

«Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif dans lequel figurent»:

- Les personnes assujetties et les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA auxquelles il a fourni des services autres que des services exonérés de la TVA dans l'État membre où l'opération est imposable et pour lesquels le preneur est redevable de la taxe conformément à l'article 196;
- Article 264, alinéa 1^{er}, directive TVA (nouveau):
 - «le numéro d'identification TVA de l'assujetti dans l'État membre dans lequel l'état récapitulatif doit être déposé et sous lequel il a effectué (...) des prestations de services dans les conditions prévues à l'article 44 (nouveau),

- le numéro d'identification TVA (...) du preneur des services dans un État membre autre que celui dans lequel l'état récapitulatif doit être déposé et sous lequel (...) les services lui ont été fournis,
- pour chaque (...) preneur de services, le montant total (...) des prestations de services effectuées par l'assujetti.»

VI. Formalités (2010)

1. Déclaration TVA

- Case 44 – nouveau:
 - prestations de services intracommunautaires B2B – lien avec *listing* intracommunautaire;
 - corrections négatives via la case 48;
 - prestations de services B2B avec un preneur non établi dans l'UE (case 47).
- Case 00:

Article 44 du Code de la TVA: reprise des opérations exemptes de la taxe.
- Case 88 – nouveau:
 - prestations de services intracommunautaires B2B;
 - corrections via la case 84;
 - prestations de services B2B avec un prestataire non établi dans l'UE (case 87).

2. Listing TVA

- Si le montant déclaré à la case 46 de la déclaration TVA est > 400 k€ sur une base annuelle:
 - *listing* mensuel/déclaration mensuelle.
- Si le montant des livraisons intracommunautaires de biens effectuées par le déclarant trimestriel est > 100 k€/trimestre:
 - automatiquement tenu à l'introduction de *listings* intracommunautaires mensuels.
- Le délai d'introduction reste fixé au 20 du mois, mais amende immédiate en cas d'introduction tardive ou de *listing* incomplet (suppression de la tolérance de 20 jours);
- 3 types d'opérations:
 - livraisons de biens intracommunautaires: code L;
 - livraisons intracommunautaires (échanges triangulaires): code T (triangulation);
 - prestations de services intracommunautaires: avec code S (services).
- Tous les numéros de TVA seront désormais précédés du code BE;

- Article 44 du Code de la TVA – opérations (exemptes de la taxe) par des assujettis mixtes:
 - sur *listing* si imposables dans l'État d'établissement du preneur;
 - pas sur *listing* si exonérées dans l'État d'établissement du preneur.

Partie 2. Remboursement de la TVA étrangère conformément à la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008

- Instauration de la procédure électronique de remboursement via l'État membre d'établissement;
- Délais stricts: déclaration au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période de remboursement (décision de remboursement dans les 4 mois – actuellement dans les 6 mois);
- Pour les États membres où l'assujetti n'avait pas établi le siège de son activité économique ou un établissement stable, ou où il n'a effectué aucune livraison de biens ni aucune prestation de services pendant la période de remboursement;
- Notion «État membre du remboursement»: l'État membre où la TVA a été portée en compte pour des prestations de services ou des livraisons de biens dans cet État membre ou pour l'importation de biens dans cet État membre;
- Nouvelles exigences en matière d'information: description de la nature des biens et services à l'aide d'un code électronique;
- Production éventuelle d'une copie de la facture/document d'importation si base d'imposition > 1 000 € (carburant: 250 €).

Quelques questions importantes que doit se poser chaque entreprise concernant l'application de la nouvelle réglementation TVA

- 1) Mon progiciel comptable est-il adapté et conçu de manière telle que la comptabilisation des ventes et prestations, d'une part, et des charges, d'autre part, a pour conséquence que celles-ci apparaissent dans les bonnes rubriques (codes) de la déclaration périodique à la TVA?
- 2) Mon programme de facturation a-t-il été correctement adapté de façon à ce que le bon montant de TVA soit appliqué aux services facturés?
 - a) Quel type de transaction? Livraison de biens/prestation de services?

- b) Le bénéficiaire du service est-il un assujetti/non-assujetti personne morale?
 - c) Où est-il établi?
 - d) L'opération est-elle éventuellement exempte de la taxe?
- 3) Les collaborateurs en charge de la comptabilité et de la facturation ont-ils été suffisamment informés et instruits?
 - 4) Les collaborateurs commerciaux ont-ils été informés de la nouvelle modification?
 - 5) Ai-je examiné mes cycles de vente à la lumière de la nouvelle réglementation?
 - 6) Ai-je encore besoin de tous les enregistrements éventuels à la TVA étrangère ou dois-je demander de nouveaux enregistrements?
 - 7) Si la (les) déclaration(s) est (sont) automatiquement établie(s) depuis les systèmes comptables:
 - a) déclaration périodique adaptée;
 - b) nouveau *listing* intracommunautaire pour les prestations de services qui seront soumises au régime de report de perception à partir du 1^{er} janvier 2010: mensuel ou annuel? (mentions obligatoires:
 - numéro de TVA du client;
 - valeur de la prestation de services;
 - non-déclaration des prestations de services exonérées (selon l'État membre où la prestation est localisée)?
 - 8) En cas de remboursement conformément à la directive 2008/9/CE: existe-t-il une procédure électronique (éventuellement la possibilité d'utiliser des schémas XML) de demande de remboursement et a-t-il été tenu compte des délais stricts en matière de remboursement? Toutes les informations sont-elles disponibles? ●