

MERITIUS®

AVOCATS - ADVOCATEN

Méritoire dans le droit

© Copyright MERITIUS®

## Dans ce numéro

**A. RÈGLES GÉNÉRALES APPLICABLES À LA LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES.....1****1. Business to business.....1****2. Business to consumer.....1****B. RÈGLES DÉROGATOIRES DE LOCALISATION.....1****1. Services qui se rattachent à un bien ou immeuble.....2****2. Prestations de services de restaurants et de restauration.....2****3. Prestations de services de transport de personnes.....2****4. Transport de biens.....2****5. Services accessoires au transport de biens.....2****6. Services culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs et de divertissement et manifestations similaires.....3****7. Location de moyens de transport (avions, bateaux, trains, moto, voiture etc).....3****8. Expertises sur biens meubles et travaux portant sur ces biens.....3****9. Services fournis par voie électronique et services de télécommunication, radiodiffusion et de télévision.....3****C. REDEVABLE.....4****D. CONCLUSION.....4****Le « PAQUET TVA » entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 !**

Rafaël ALVAREZ CAMPA

Le conseil des Ministres de l'Union Européenne a adopté le 12/02/ 2008 une série de mesures concernant la localisation des prestations des services et les remboursements de TVA.

Des modifications ont également été apportées en matière de coopération administrative et d'échanges d'informations entre les Etats Membres.

Nous nous limiterons toutefois ici aux nouvelles règles en matière de localisation des prestations de **services**, qui entreront **en vigueur au 1er janvier 2010** dans les 27 Etats Membres de l'Union Européenne.

Nous nous examinerons aussi brièvement les modifications apportées aux règles de redevabilité.

**A. RÈGLES GÉNÉRALES APPLICABLES À LA LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES**

Pour déterminer la localisation des prestations de services, il conviendra désormais de distinguer les prestations de services fournies à un assujetti (business-to-business) de celles fournies à un non-assujetti (business-to-consumer).

**1. Business to business (B2B)**

En vertu du nouvel art. 44 de la directive 2006/112/CE (modifié par la Directive 2008/8/CE du Conseil du 12/02/2008), les prestations de services fournies à un *bénéficiaire* assujetti seront localisées au lieu où cet assujetti a le siège de son activité économique, un établissement stable ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituel.

Il s'agit d'une modification importante puisque l'ancien critère général était le lieu d'établissement du prestataire de service.

Cette modification revêt une importance particulière pour les prestations de management qui donnent souvent lieu à des discussions pouvant entraîner de doubles impositions.

Rappelons l'exemple d'une prestation de management fournie par une société belge au profit d'un client français.

Selon l'administration belge, ce type de prestation était localisé à l'endroit où le prestataire était établi alors que la France rangeait ce type de services dans les services de nature intellectuelle, localisés à l'endroit où le preneur est établi...

Ce risque de double imposition disparaîtra donc avec l'application des nouvelles dispositions.

**2. Business to consumer (B2C)**

Conformément au nouvel art. 45 de la Directive 2006/112/CE, le lieu des prestations de services fournies à des personnes non-assujetties sera l'endroit où *le prestataire* a établi le siège de son activité économique.

L'art. 45 prévoit cependant une dérogation en ce sens que le lieu de la prestation de services sera réputé être situé à l'endroit où l'établissement stable du prestataire est situé lorsque celui-ci effectue des prestations à partir de cet établissement stable situé à un lieu autre que l'endroit où est établi le siège de son activité économique.

MERITIUS  
AVOCATS - ADVOCATEN

## B. RÈGLES DÉROGATOIRES DE LOCALISATION

La Directive prévoit une série d'exceptions importantes concernant tant les opérations business to business que les opérations business to consumer.

### 1. Prestations de services qui se rattachent à un bien immeuble

L'article 47 de la Directive 2006/112/CE prévoit que ces prestations restent localisées à l'endroit où le bien immeuble est situé, quelque soit le bénéficiaire de la prestation.

Cette article vise notamment les services liés aux biens immobiliers y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou dans des secteurs similaires (camps de vacances, campings, etc...).

### 2. Prestations de services de restaurants et de restauration

L'article 57 de la Directive précise que la règle de localisation des prestations demeure le lieu où celles-ci sont matériellement exécutées, que la prestation soit rendue au profit d'un assujetti ou d'une personne non-assujettie.

Toutefois, si les prestations sont rendues à bord des navires, d'aéronefs ou de trains, elles seront localisées au lieu de départ du transport des passagers.

Cette nouvelle règle de localisation présente un intérêt certain dans une optique d'optimisation fiscale puisqu'il sera possible de s'en prévaloir pour localiser le lieu du départ du transport dans un état membre qui applique un taux de TVA nul ou réduit.

### 3. Prestations de services de transport de personnes

Que la prestation soit rendue au profit d'un assujetti ou d'une personne non-assujettie, les prestations de transport de passagers restent localisées à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues (nouvel art. 48 de la Directive 2006/112/CE).

### 4. Transport de biens

Actuellement, les prestations de transport de biens sont localisées à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues.

À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les prestations de transport effectuées au profit d'un client assujetti se-

ront localisées au lieu d'établissement du preneur (nouvel article 44).

Cette nouvelle règle constitue une réelle simplification pour les entreprises de transport : elle permettra notamment d'éviter les identifications à la TVA dans les Etats Membres où les entreprises de transport ne sont pas établies.

Pour les prestations de transport rendues à un client non-assujetti, la règle demeure inchangée : le transport est localisé à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues.

Dans ce dernier cas, la segmentation du transport en fonction des distances parcourues est donc maintenue.

Pour les transports intracommunautaires de biens, les règles introduites sont les suivantes : les prestations de transport effectuées au profit d'un assujetti seront localisées au lieu d'établissement du preneur (nouvel article 44 de la Directive) alors que les prestations de transport effectuées au profit d'un non-assujetti seront comme à l'heure actuelle localisées au lieu de départ du transport (nouvel article 50 de la Directive).

Il résulte de ce qui précède que les règles en matière de transport de biens effectués entre assujettis connaîtront un changement très important par rapport à la situation actuelle.

A titre d'exemple, citons le cas d'un transporteur belge qui effectuera pour le compte d'un assujetti italien un transport d'Anvers à Arlon. Actuellement, le lieu de la prestation est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues, soit la Belgique. Avec l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, le lieu de prestation sera l'endroit où le preneur est établi, soit l'Italie.

Dans ce cas, le preneur italien autoliquidera la TVA italienne dans sa déclaration.

Ces nouvelles règles constituent à l'évidence une simplification administrative majeure pour le secteur transport. En outre, avec l'introduction de ces nouvelles règles, une entreprise de transport préfinancera moins de TVA à l'étranger.

### 5. Services accessoires au transport de biens

À l'instar des prestations de transport de biens, les prestations de services accessoires aux transports de biens seront localisées à l'endroit où le preneur est établi lorsqu'elles sont effectuées aux profits d'un assujetti.



Ces prestations seront localisées à l'endroit où les prestations sont matériellement exécutées lorsqu'elles seront rendues à des personnes non-assujetties.

## **6. Prestations de services culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs et de divertissement et manifestations similaires**

Qu'elles soient rendues au profit d'un assujetti ou d'une personne non-assujettie, ces prestations de services demeurent localisées à l'endroit où elles sont matériellement exécutées (nouvel art. 53 de la Directive 2006/112/CE).

A partir du 1er janvier 2011, un tempérament sera apporté à cette règle. A partir de cette date, il faudra distinguer les prestations rendues à des assujettis de celles rendues à des non-assujettis.

Si le preneur est assujetti à la TVA, seules les prestations ayant pour objet de donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, etc, seront localisées à l'endroit où les prestations sont matériellement exercées.

Les prestations ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, etc, seront localisées au lieu d'établissement du preneur (nouvel art. 44 de la Directive).

Si le preneur du service n'est pas assujetti à la TVA, le critère de localisation demeurera l'endroit où la prestation est matériellement exécutée, tant pour le droit d'accès que pour les autres prestations de services culturels, artistiques, etc.

## **7. Prestations de location de moyens de transport (avions, bateaux, trains, moto, voiture etc)**

En 2010, les services de location à court terme seront localisés à l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur, que la prestation soit rendu au profit d'un assujetti ou d'une personne non-assujettie.

Le nouvel art. 56 de la Directive 2006/112/CE définit la notion de courte durée : « *la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas 30 jours, et, dans le cas d'un moyen de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas 90 jours* ».

En cas de renouvellement d'un contrat de location, il conviendra de prendre en compte l'ensemble des contrats (Question parlementaire n° 501 du 26/05/2009 de M. de DONNEA).

La Directive distingue la location à long terme à des preneurs assujettis et la location à long terme à des pre-

neurs non assujettis.

Dans le premier cas, le lieu de la prestation sera l'endroit où le preneur est établi, tandis que dans le second cas le lieu de prestation sera l'endroit où le prestataire est établi.

Cette dernière règle sera modifiée à partir du 1er janvier 2013 pour les clients/bénéficiaires non assujettis.

Dès cette date, les prestations de location seront localisées au lieu où le preneur est établi, lorsqu'il s'agit d'un moyen de transport autre qu'un bateau de plaisance, et à l'endroit de mise à disposition ou d'établissement du preneur en cas de prestation de location d'un bateau de plaisance, fournie ou non à partir du siège d'activité du prestataire.

Ces nouvelles règles ont été mises en place dans le but de lutter contre les mécanismes de leasing transfrontalier sans TVA sur les loyers ou avec un taux réduit par rapport à celui pratiqué dans le pays du preneur.

En effet, les règles actuelles en matière de localisation de location de moyen de transport permettent la mise en place de contrat de leasing sans TVA ou à un taux réduit qui intéresse les preneurs ne disposant que d'un droit de déduction.

## **8. Expertises sur biens meubles et travaux portant sur ces biens**

Actuellement, le lieu de la prestation est dans tous les cas le lieu où la prestation est exécutée. En 2010, il faudra distinguer entre les prestations d'expertise ou de travail portant sur des biens meubles rendues à des assujettis et les prestations rendues à des non-assujettis (Directive, art. 54).

Dans le premier cas, le lieu des prestations sera situé au lieu d'établissement du preneur alors que dans le second cas, il sera situé à l'endroit où les prestations seront matériellement exécutées.

La modification des règles de localisation concernant les expertises fournies à des personnes assujetties permettra une importante simplification dans la mesure où il importera dorénavant peu de savoir où les services sont effectivement prestés.

## **9. Services fournis par voie électronique et les services de télécommunication, radiodiffusion et de télévision**

Actuellement, ces services sont localisés au lieu d'établissement du preneur à l'exception de ceux fournis par un assujetti établi hors de la communauté européenne à une personne non-assujettie établie dans la communauté, et qui sont localisés à l'endroit où le client/bénéficiaire non assujetti est établi.



La Directive n'apportera de modifications à ces règles qu'à partir du 1er janvier 2015, date à laquelle les règles en matière de localisation de ces prestations seront simplifiées.

### C. REDEVABLE

A partir du 1er janvier 2010, le redevable de la TVA sera en principe le prestataire de service lorsque les services seront localisés en vertu de la règle générale, à savoir : le lieu du preneur pour les services fournis à un assujetti et le lieu du prestataire pour les services fournis à une personne non-assujettie.

Le prestataire devra donc en principe porter la TVA en compte de son client et la verser à l'état par le biais de sa déclaration.

Le nouvel art. 196 de la Directive apporte toutefois un tempérament important à cette règle.

En effet, si le prestataire n'est pas établi dans l'état membre du client, c'est ce dernier qui sera le redevable de la TVA en lieu et place du prestataire de service.

Le nouvel art. 192bis de la directive précitée remet quant à lui en cause le principe d'attraction tel que nous le connaissons actuellement en matière de redevabilité.

Actuellement, un prestataire dont le domicile ou le siège social n'est pas situé en Belgique sera considéré comme établi en Belgique s'il y possède un établissement stable quelle que soit l'intervention de son établissement stable dans la prestation de service localisée en Belgique. C'est ici le prestataire étranger qui sera redevable de la TVA via son établissement stable belge.

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, il importera de savoir si l'établissement intervient ou non dans l'opération. Dans le premier cas, le redevable de TVA sera le prestataire

étranger alors que dans le second cas (l'établissement stable n'intervient pas dans la prestation de service) le redevable de la TVA sera le preneur de service.

### D. CONCLUSION

Avec l'entrée en vigueur du « VAT Package » au 1er janvier 2010, les règles concernant la localisation des prestations de services vont fondamentalement changer.

Désormais, il conviendra de s'interroger sur la qualité du preneur dès lors que la localisation des prestations de services dépendra de sa qualité d'assujetti ou de non-assujetti.

Le lieu de la localisation des prestations de services d'un assujetti à un autre assujetti sera situé à l'endroit où le preneur est établi et non plus à celui où le prestataire est établi.

Pour les prestations de service fournies à un non-assujetti, le lieu d'imposition restera celui où le prestataire est établi.

Il existe cependant à côté de ces règles générales de nombreux tempéraments. C'est notamment le cas en matière de transport de biens, de prestations de services culturels, artistiques, ...

Le VAT Package remettra également en cause l'application du principe d'attraction tel que nous le connaissons en matière de redevabilité.

Il importera désormais de savoir si l'établissement stable belge d'un assujetti étranger interviendra dans l'opération alors que cette intervention était jusqu'à présent sans incidence sur le plan de la redevabilité de la taxe.

## Nos cabinets:

### MERITIUS® ANTWERPEN

Jules Moretuslei 374-376 - 2610 Antwerpen  
Tel. +32 (0)3 825 55 00 - Fax +32 (0)3 825 56 00  
[info.antwerpen@meritius.be](mailto:info.antwerpen@meritius.be)

### MERITIUS® BRUSSELS

Av. Georges Henrilaan 431 - 1200 Bruxelles/Brussel  
Tel. +32 (0)2 735 91 56 - Fax +32 (0)2 734 35 00  
[info.brussels@meritius.be](mailto:info.brussels@meritius.be)

### MERITIUS® GENT

Martelaarslaan 402 - 9000 Gent  
Tel. +32 (0)9 269 70 70 - Fax +32 (0)9 269 70 71  
[info.gent@meritius.be](mailto:info.gent@meritius.be)

### MERITIUS® MONS

Rue Ste Gertrude 1 - 7070 Le Roeulx  
Tel. +32 (0)64 66 50 12 - Fax +32 (0)64 67 60 93  
[info.mons@meritius.be](mailto:info.mons@meritius.be)

### MERITIUS® NAMUR

Avenue Cardinal Mercier 46 - 5000 Namur  
Tel. +32 (0)81 744 204 - Fax +32 (0)81 744 207  
[info.namur@meritius.be](mailto:info.namur@meritius.be)

Visitez notre site web: [www.meritius.be](http://www.meritius.be)