

**Etablissement stable en  
TVA**

**Une définition évolutive  
périlleuse ?**

**Jean-Pierre RIQUET**

Conseil Juridique & Fiscal

Expert en TVA et Asbl

[jeanpierre@riquet.be](mailto:jeanpierre@riquet.be)

[www.juristax.be](http://www.juristax.be)

Tel +32 476 39.41.13

Fax +32 2 612.44.52

**TABLE DES MATIERES**

<b>Partie A</b>	<b>GENERALITES</b>	<b>5</b>
<b>Partie B</b>	<b>ETABLISSEMENT STABLE</b>	<b>7</b>
<b>Titre 1</b>	<b>La notion d'établissement stable</b>	<b>7</b>
<b>Titre 2</b>	<b>Situation de l'assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas situé en Belgique, qui possède un établissement stable dans le pays</b>	<b>8</b>
	<b>Contrôle TVA compétent</b>	<b>8</b>
	<b>Identification à la TVA</b>	<b>9</b>
	<b>Obligations de l'assujetti qui possède un établissement stable en Belgique</b>	<b>9</b>
	<b>Procédure de facturation</b>	<b>10</b>
	<b>Opérations inscrites dans la comptabilité de l'établissement stable</b>	<b>11</b>
	<b>Suppression de l'établissement stable</b>	<b>12</b>
<b>Titre 3</b>	<b>Jurisprudence</b>	<b>12</b>
	<b>Nationale</b>	<b>12</b>
	<b>Européenne</b>	<b>12</b>
	<b>Application pratique aux services « Internet »</b>	<b>12</b>
<b>Partie C</b>	<b>DETERMINATION DU REDEVABLE DE LA TAXE LORSQUE DES OPERATIONS SONT EFFECTUEES PAR DES ASSUJETTIS NON ETABLIS EN BELGIQUE</b>	<b>12</b>
<b>Titre 4</b>	<b>Dispositions légales</b>	<b>12</b>
	<b>Situations visées à l'article 51, § 2, 1° et 2°, du Code de la TVA</b>	<b>12</b>
	Situation visée à l'article 51, § 2, 1°, a, du Code de la TVA	12
	Situation visée à l'article 51, § 2, 1°, b, du Code de la TVA	12
	Situation visée à l'article 51, § 2, 2°, du Code de la TVA	12
<b>Titre 5</b>	<b>Obligations du fournisseur ou prestataire</b>	<b>12</b>
<b>Titre 6</b>	<b>Obligations du cocontractant redevable de la taxe</b>	<b>12</b>
	<b>Acquittement de la taxe</b>	<b>12</b>
	<b>Etablissement d'un document particulier</b>	<b>12</b>
	<b>Situation visée à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA</b>	<b>12</b>
	Situation visée	12
<b>Titre 7</b>	<b>Obligations du fournisseur ou prestataire</b>	<b>12</b>
<b>Titre 8</b>	<b>Obligations du cocontractant redevable de la taxe</b>	<b>12</b>
	<b>Acquittement de la taxe</b>	<b>12</b>
	<b>Etablissement d'un document particulier</b>	<b>12</b>
	<b>Cas particulier : exécution d'un travail immobilier</b>	<b>12</b>
	Dispositions légales	12
	Situation visée à l'article 20, § 1er, de l'AR n° 1	12
	Obligations respectives en cas d'application de l'article 20, §1 <sup>er</sup> , de l'AR n° 1	12
	Exemple	12
<b>Partie D</b>	<b>IDENTIFICATION A LA TVA EN BELGIQUE D'UN ASSUJETTI NON ETABLI DANS LE PAYS</b>	<b>12</b>
<b>Titre 9</b>	<b>Dispositions légales</b>	<b>12</b>
<b>Titre 10</b>	<b>Obligation d'identification à la TVA</b>	<b>12</b>

<b>Situations dans lesquelles l'identification à la TVA est obligatoire</b>	<b>12</b>
<b>Situations dans lesquelles l'assujetti non établi en Belgique est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique</b>	<b>12</b>
Décharge d'identification à la TVA liée à la nature des opérations effectuées en Belgique	12
Décharge d'identification à la TVA liée à l'existence d'un régime plus favorable à l'assujetti	12
Décharge d'identification à la TVA liée au caractère occasionnel des opérations réalisées en Belgique	12
<b>Situations dans lesquelles l'assujetti non établi en Belgique est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique</b>	<b>12</b>
<b>Situations dans lesquelles l'identification à la TVA en Belgique est autorisée</b>	<b>12</b>
<b>Titre 11 Tableau récapitulatif</b>	<b>12</b>
<b><i>Partie E DISPOSITIONS APPLICABLES A L'ASSUJETTI NON ETABLI DANS LE PAYS QUI N'EST PAS IDENTIFIE A LA TVA EN BELGIQUE</i></b>	<b>12</b>
<b>Titre 12 Un assujetti non identifié à la TVA en Belgique réalise une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la taxe en Belgique</b>	<b>12</b>
<b>L'opération réalisée entre dans le champ d'application de l'article 51, § 2, 1°, 2° ou 5°, du Code de la TVA</b>	<b>12</b>
<b>L'opération réalisée n'entre pas dans le champ d'application de l'article 51, § 2, 1°, 2° ou 5°, du Code de la TVA</b>	<b>12</b>
<b>Application de l'article 55, § 6 du Code de la TVA et de l'article 5 de l'AR n° 31</b>	<b>12</b>
Dispositions légales	12
Situations dans lesquelles les dispositions de l'article 55, § 6, du Code de la TVA et de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31 sont applicables	12
Modalités d'application des dispositions de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31	12
<b>Titre 13 Un assujetti non identifié à la TVA en Belgique reçoit une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la taxe en Belgique</b>	<b>12</b>
<b>Dispositions légales</b>	<b>12</b>
<b>Demande en restitution</b>	<b>12</b>
<b>Exécution de la restitution</b>	<b>12</b>
<b><i>Partie F DISPOSITIONS ABROGATOIRES ET CAS PARTICULIERS. ENTREE EN VIGUEUR12</i></b>	
<b>Circulaires administratives</b>	<b>12</b>
Circulaire n° 30/1975 :	12
Circulaire n° 2/1979 :	12
Circulaire n° 4/1979	12
Circulaire n° 16/1994	12
Circulaire n° 18/1994	12
Circulaire n° 8/1998	12
Circulaire n° 3/2000	12
Circulaires n°s 6/1981 et 4/1988	12
Circulaire n° 1/1998	12
<b>Décisions administratives</b>	<b>12</b>
Décision du 28 août 2000, n° E.T. 98.669	12
Décision du 28 avril 1994, n° E.T. 80.910	12
<b>Autres décisions</b>	<b>12</b>
<b>Entrée en vigueur</b>	<b>12</b>
<b><i>Partie G Annexe</i></b>	<b>12</b>
<b><i>Annexe 1</i></b>	<b>12</b>

<b>ANNEXE 2</b>	<b>12</b>
<b><i>C-390/96 Lease Plan Luxembourg SA et Belgische Staat</i></b>	<b>12</b>
<b><i>C-190/95 ARO Lease BV / Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam</i></b>	<b>12</b>

## Partie A GENERALITES

1. La présent texte a pour objet de commenter le régime applicable aux opérations TVA effectuées en Belgique par les assujettis qui n'y sont pas établis.

2. En vue d'apporter, dans le cadre de l'initiative SLIM (simplification de la législation sur le marché intérieur), une simplification majeure au régime commun en matière de taxe sur la valeur ajoutée en général, et à la détermination du redevable de la taxe en particulier, le Conseil de l'Union Européenne du 17 octobre 2000 a arrêté la directive 2000/65/CE modifiant la directive 77/388/CEE (6ème directive) en ce qui concerne la détermination du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée.

La directive 2000/65/CE a pour conséquence principale l'interdiction faite aux Etats membres de rendre *obligatoire* la désignation d'un représentant fiscal lorsqu'un assujetti non établi dans un Etat y effectue des opérations imposables et qu'il existe, avec le pays du siège ou d'établissement de cet assujetti, un instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par les directives 76/308/CEE et 77/799/CEE et par le Règlement (CEE) n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA). La désignation d'un représentant responsable subsiste toutefois en tant que régime *optionnel*.

3. Les dispositions de la directive 2000/65/CE sont ainsi rédigées que les assujettis établis dans la Communauté n'ont plus, à compter du 1er janvier 2002, l'obligation de désigner un représentant fiscal lorsqu'ils effectuent des opérations imposables sur le territoire d'un Etat membre autre que celui à l'intérieur duquel ils sont établis, tout en conservant la faculté de désigner un tel représentant. Par contre, à l'égard des assujettis non établis dans la Communauté, les Etats membres conservent la faculté d'imposer, systématiquement, la désignation d'un représentant fiscal.

4. Les dispositions de la directive 2000/65/CE ont été insérées dans le Code de la TVA et ses arrêtés d'exécution :

- a) par une loi du 7 mars 2002 qui modifie les articles 50, 51, 51bis, 53quater, 53quinquies, 53sexies, 55 et 61 du Code de la TVA, ainsi que par une loi du 20 décembre 2002 portant modification des articles 53quater, 53quinquies, 53sexies et 55 du Code de la TVA;
- b) par l'arrêté royal n° 31 du 2 avril 2002 qui remplace l'arrêté royal n° 31 du 29 décembre 1992, relatif aux modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les opérations effectuées par les assujettis qui ne sont pas établis en Belgique;
- c) par un arrêté royal daté du 2 avril 2002 qui modifie les arrêtés royaux n°s 1, 3, 7, 10, 23 et 50 en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

5. Compte tenu des modifications ainsi apportées au Code de la TVA et aux arrêtés pris en son exécution, les traits essentiels du régime applicable aux opérations effectuées en Belgique par des assujettis non établis dans le pays, sont les suivants :

- a) en ce qui concerne le redevable de la taxe (v. article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA) :

Lorsqu'un assujetti non établi en Belgique effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable dans le pays, la taxe est due par le cocontractant (acquéreur ou preneur) dans la mesure où il est :

- soit une personne établie en Belgique et tenue au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA (déclaration périodique à la TVA);
- soit un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays et est identifié, sous un numéro individuel, à la TVA en Belgique;

- b) en ce qui concerne l'identification à la TVA (v. article 50, § 1er, alinéa 1er, 3° et § 2, du Code de la TVA) :

Un assujetti non établi en Belgique est identifié à la TVA en Belgique, par un numéro comprenant les lettres BE, lorsqu'il effectue en Belgique des opérations visées par le Code de la TVA, lui ouvrant un droit à déduction, et pour lesquelles il est redevable de la taxe en vertu des articles 51 et 52 du Code de la TVA. Dans certaines circonstances particulières, un numéro d'identification à la TVA en Belgique peut également être accordé à d'autres assujettis non établis en Belgique. Pour les assujettis établis dans un autre Etat membre, l'identification à la TVA n'est pas nécessairement liée à l'agrément d'un représentant responsable dans le pays (possibilité d'une "identification directe");

- c) en ce qui concerne l'obligation de faire agréer un représentant responsable (v. article 55, §§ 1er et 2, du Code de la TVA et art. 1er, § 1er, de l'AR n° 31 du 2 avril 2002).

Avant toute opération en Belgique, autre qu'une opération pour laquelle la taxe est due par le cocontractant en vertu de l'article 51, § 2, 1°, 2° et 5°, du Code de la TVA, l'assujetti qui n'est pas établi dans la Communauté est tenu de faire agréer un représentant responsable établi en Belgique. L'assujetti qui est établi dans la Communauté n'est pas tenu à cette obligation, mais il peut, néanmoins, choisir de faire agréer un représentant responsable lorsqu'il effectue en Belgique des opérations qui, si elles étaient effectuées par un assujetti non établi dans la Communauté, nécessiteraient l'agrément d'un représentant responsable;

- d) en ce qui concerne la possibilité de faire appel à une personne préalablement agréée (v. article 55, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA et article 2 de l'arrêté royal n° 31 du 2 avril 2002) :

Lorsqu'il effectue exclusivement certains types d'opérations en Belgique (importations de biens suivies d'une livraison des mêmes biens, opérations liées au régime de l'entrepôt autre que douanier, acquisitions intracommunautaires de biens suivies d'une exportation des mêmes biens ou acquisitions intracommunautaires à l'exclusion de toute autre opération soumise à la taxe en Belgique), l'assujetti qui n'est pas établi ni identifié à la TVA dans le pays peut être représenté par une personne préalablement agréée. Le champ d'application de cette disposition a été étendu par rapport aux dispositions en vigueur antérieurement au 1er janvier 2002;

- e) en ce qui concerne la responsabilité du représentant responsable (v. article 55, § 4, du Code de la TVA) :

Lorsqu'un assujetti non établi en Belgique fait agréer un représentant responsable dans le pays, ce dernier est substitué à son commettant pour tous les droits accordés ou les obligations imposées à ce dernier par le Code de la TVA ou en son exécution. Le représentant responsable ou la personne préalablement agréée est en outre solidairement tenu avec son commettant au paiement de la taxe, des intérêts et des amendes dont ce dernier est redevable du fait des opérations effectuées en Belgique. Les dispositions en cette matière n'ont pas été modifiées au 1er janvier 2002.

Ces différents points font respectivement l'objet des chapitres III (redevable de la taxe), IV (identification à la TVA), V et VI (agrément d'un représentant responsable, pour ce qui concerne respectivement les assujettis non établis au sein de la Communauté européenne, et les assujettis établis dans d'autres Etats membres), et VII (représentation par une personne préalablement agréée). Au préalable, le chapitre II définit la notion d'assujetti non établi en Belgique. Enfin, le chapitre VIII présente les dispositions applicables à l'assujetti qui n'est pas identifié à la TVA en Belgique, tandis que le chapitre IX énumère les dispositions abrogées ou modifiées par la présente circulaire, et commente quelques cas particuliers.

## Partie B ETABLISSEMENT STABLE

### Titre 1 La notion d'établissement stable

6. En vertu de l'article 4, § 1er, du Code de la TVA<sup>1</sup>, quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par ce même Code, est un assujetti, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.

Il résulte de cette définition que l'attribution de la qualité d'assujetti à une personne physique ou morale n'est pas liée à l'existence en Belgique du domicile ou du siège social ou statutaire de cette personne ou même d'un siège quelconque d'opérations.

7. Les dispositions du Code de la TVA (belge) et des arrêtés royaux pris pour son exécution, s'imposent à tout assujetti établi en Belgique, mais également à tout assujetti non établi en Belgique dans la mesure où cet assujetti effectue des opérations dans le pays. L'objet de la présente circulaire est précisément de détailler les modalités applicables à l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique, mais qui effectue des opérations dans le pays.

8. Pour l'application des dispositions du Code de la TVA et des arrêtés royaux pris en son exécution, un assujetti est considéré comme établi en Belgique lorsqu'il a en Belgique :

- a) son domicile (s'il s'agit d'une personne physique);
- b) son siège social ou statutaire (s'il s'agit d'une personne morale);
- c) ou un établissement stable.

Un assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas situé en Belgique (assujetti "étranger") sera donc néanmoins considéré comme établi en Belgique s'il possède un établissement stable dans le pays.

9. Pour l'application des articles 50, 51 et 55, du Code de la TVA, l'administration considère qu'un assujetti possède un établissement stable dans le pays lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- a) l'assujetti a dans le pays un siège de direction, une succursale, une fabrique, une usine, un atelier, une agence, un magasin, un bureau, un laboratoire, un comptoir d'achat ou de vente, un dépôt, ou toute autre installation fixe, à l'exclusion des chantiers de travaux<sup>2</sup>;
- b) l'établissement visé au a) est géré par une personne apte à engager l'assujetti envers les fournisseurs et les clients;
- c) l'établissement visé au a) effectue de manière régulière des opérations visées par le Code de la TVA : livraisons de biens ou prestations de services<sup>3</sup>.

10. Pour l'application de la condition visée au n° 9, b, ci-dessus, la personne apte à engager l'assujetti envers les fournisseurs et les clients est celle qui est dûment mandatée par l'assujetti en vue de conclure en son nom toutes opérations, tant à l'entrée qu'à la sortie, que requiert la réalisation d'opérations visées par le Code de la TVA.

11. La situation de l'assujetti dont le domicile ou siège social ou statutaire n'est pas situé en Belgique peut être ainsi schématisée :

---

<sup>1</sup> V aussi l'article 4, § 1er, de la directive du 17 mai 1977, n° 77/388/CEE 6ème directive

<sup>2</sup> Les chantiers de travaux ne sont pas considérés comme des installations fixes, quelle que soit la durée des travaux.

<sup>3</sup> Les opérations peuvent être indifféremment localisées à l'étranger ou en Belgique, effectivement soumises à la taxe ou exemptées.

Les trois conditions visées au n° 9 sont réunies	Les trois conditions visées au n° 9 ne sont pas réunies
↓	↓
L'assujetti est considéré comme établi en Belgique	L'assujetti est considéré comme non établi en Belgique
↓	↓
Les dispositions des articles . 50, § 1er, al. 1er, 3°, . 51, § 2, 1°, 2° et 5°, . et 55, du Code de la TVA, ainsi que de l'AR n° 31 ne lui sont pas applicables	Les dispositions des articles . 50, § 1er, al. 1er, 3°, . 51, § 2, 1°, 2° et 5°, . et 55, du Code de la TVA, ainsi que de l'AR n° 31 lui sont applicables lorsqu'il effectue des opérations en Belgique
La situation de cet assujetti est brièvement exposée ci-après.	La situation de cet assujetti au regard de la TVA belge constitue l'objet principal de la nouvelle circulaire.

**Remarque**

12. A défaut de rencontrer la condition visée au n° 9, c, ci-dessus, l'assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas situé en Belgique, n'est pas considéré comme établi dans le pays lorsque :

- a) l'installation dont il dispose en Belgique n'effectue aucune opération (livraisons de biens/prestations de services) visée par le Code de la TVA, notamment :
  - i. lorsque l'installation est un simple bureau de représentation ou de marketing utilisé aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations gratuites au public, ou d'activités analogues;
  - ii. lorsque l'installation est utilisée aux seules fins de stockage ou d'entreposage;
- b) l'installation dont il dispose en Belgique ne réalise des opérations visées par le Code que de manière occasionnelle.

## **Titre 2 Situation de l'assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas situé en Belgique. qui possède un établissement stable dans le pays**

13. Lorsqu'il est considéré comme établi en Belgique en raison de la présence d'un établissement stable dans le pays, l'assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas situé en Belgique, se trouve, pour les opérations réalisées par cet établissement, dans la même situation vis-à-vis de la TVA belge que l'assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire est situé en Belgique.

Il détient les mêmes droits (principalement, le droit à déduction de la taxe), et est astreint aux mêmes obligations (délivrance de factures, dépôt de déclarations périodiques, etc.).

Ces droits et obligations sont brièvement exposés dans la présente section.

### **Contrôle TVA compétent**

14. L'assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas situé en Belgique, qui possède un établissement stable dans le pays, relève de l'office de contrôle de la TVA dans le ressort duquel est situé son établissement stable. Il ne dépend en aucune façon du Bureau Central de TVA pour Assujettis Etrangers (BCAE), lequel ne concerne que les assujettis qui n'ont aucun établissement stable en Belgique.

15. Lorsque l'assujetti possède en Belgique plusieurs établissements stables, l'office de la TVA compétent est celui dans le ressort duquel est situé le principal établissement, ou, si les établissements sont indépendants les uns envers les autres, celui qui est déclaré comme principal pour les besoins de la TVA; dans ces cas, la comptabilité des différents établissements doit, pour l'application de la TVA, être centralisée dans l'établissement principal et en règle, toute vérification de la correcte application de la TVA dans le cadre des activités de ces établissements sera effectuée auprès de cet établissement.

### Identification à la TVA

16. Sur base de l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 1°, du Code de la TVA, l'administration attribue un numéro d'identification à la TVA comprenant les lettres BE à tout assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas établi en Belgique, qui possède un ou plusieurs établissements stables en Belgique. Un seul numéro est attribué à l'assujetti, qu'il ait en Belgique un ou plusieurs établissements. Le numéro est attribué à la suite du dépôt de la déclaration de commencement d'activité prévue à l'article 53, alinéa 1er, 1°, du Code de la TVA, lors de l'installation du premier établissement stable.

### Obligations de l'assujetti qui possède un établissement stable en Belgique

17. L'assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas situé en Belgique, qui possède un établissement stable en Belgique, est tenu, pour l'activité exercée par cet établissement, de respecter toutes les obligations imposées aux assujettis par la législation belge en matière de TVA.

Il est notamment tenu de :

- déposer une déclaration lors de l'installation du premier établissement en Belgique, lors d'une modification d'activité (modification de la nature de l'activité exercée, changement d'adresse d'un établissement stable, ajout ou suppression d'un établissement stable, etc.), et lors de la cessation d'activité (v. art. 53, al. 1er, 1°, du C TVA et art. 1er, 2 et 3, de l'AR n° 10 du 29 décembre 1992);
- délivrer une facture ou un document en tenant lieu, constatant les opérations effectuées (v. art. 53, al. 1er, 2°, du C TVA). La facturation ne suit aucune procédure particulière. En cas de dispense de l'obligation de délivrer une facture, et d'usage effectif de cette dispense, un journal des recettes par siège d'exploitation ainsi que, le cas échéant, un registre centralisateur prévus par l'article 14, § 2, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992 doivent être tenus;
- tenir une comptabilité appropriée à l'étendue de son activité, en vue de permettre l'application et le contrôle de la TVA (v. art. 14, §§ 1er, et 2 de l'AR n° 1; art. 4 et 11, § 5, de l'AR n° 3; art. 4, al. 1er, 2°, de l'AR n° 4).

Cette comptabilité comprend notamment :

- un facturier d'entrée;
- un facturier de sortie;
- un journal des recettes par siège d'exploitation et, le cas échéant, un registre centralisateur;
- un registre des restitutions;
- un tableau des biens d'investissement;

- déposer des déclarations périodiques à la TVA (v. art. 53, al. 1er, 3°, du CTVA et art. 18 de l'AR n° 1 précité). Une seule déclaration doit être déposée par période, quel que soit le nombre d'établissements que possède l'assujetti dans le pays. La périodicité du dépôt des déclarations est fonction notamment du chiffre d'affaires réalisé par l'assujetti dans le cadre de l'ensemble des établissements dont il dispose dans le pays, ainsi que de la nature de l'activité exercée;
- acquitter, dans les délais prévus, les taxes dont les déclarations périodiques constatent l'exigibilité (v. art. 53, al. 1er, 4°, du CTVA) et acquitter l'(les) acompte(s) prévu(s) par l'article 19, §§ 1er et 2, ou par l'article 19, § 3, de l'AR n° 1;
- déposer le relevé trimestriel des opérations intracommunautaires et la liste annuelle des clients assujettis (v. art. 53sexies, § 1er, et 53quinquies, du CTVA);
- conserver les livres et documents dont la tenue, la rédaction ou la délivrance sont prescrites par le Code de la TVA ou en son exécution, ainsi que tout document relatif à son activité économique (bons de commande, documents d'expédition, extraits de compte, documents de paiements, etc.), et les communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des agents chargés du contrôle (v. art. 60 et 61 du CTVA);
- fournir verbalement ou par écrit tout renseignement requis par l'administration aux fins de vérifier l'exacte perception de la taxe (v. art. 62, § 1er, du CTVA).

18. L'énumération ci-dessus au n° 17 ne présente que les obligations incombant, d'une manière générale, à l'ensemble des assujettis quelle que soit l'activité exercée. Des obligations complémentaires (p.ex. tenue ou établissement d'autres livres ou documents) peuvent être imposées par le Code de la TVA ou en son exécution, dans le cadre de certaines activités économiques spécifiques.

19. Les obligations en matière de facturation (procédure de facturation et mentions à porter sur les factures) et de comptabilité (opérations à inscrire dans la comptabilité et les déclarations périodiques à la TVA) sont précisées aux n°s 20 à 27 ci-après.

### Procédure de facturation

20. La facturation des opérations réalisées par l'établissement stable belge de l'assujetti visé dans la présente section ne suit aucune procédure particulière (comp. avec les n°s 150 à 157).

21. La facture doit porter les mentions prescrites par l'article 5, § 1er, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992. Sont ainsi notamment mentionnés :

- le nom de l'assujetti et l'adresse de son établissement (ou principal établissement) en Belgique, ainsi que le numéro d'identification à la TVA en Belgique qui lui a été attribué;
- le numéro d'inscription du document dans le facturier de sortie tenu par l'établissement (ou du principal établissement) en Belgique.

22. Rien ne s'oppose à ce que, notamment pour des raisons d'organisation, les factures soient rédigées à l'étranger et expédiées, directement de l'étranger, à destination des cocontractants (comparez avec les n°s 155 à 157).

Toutefois, il reste entendu que :

- l'ensemble des mentions visées à l'article 5, § 1er, de l'AR n° 1 doit figurer sur les factures.
- Plus particulièrement, pour l'application de l'article 5, § 1er, 1°, de l'AR n° 1, le numéro d'ordre qui doit figurer sur la facture est celui sous lequel elle est inscrite dans le facturier de sortie tenu par l'établissement en Belgique. L'administration n'émet toutefois aucune critique si le numéro d'ordre du facturier de sortie tenu par le siège étranger figure également sur la facture;
- les doubles des factures délivrées doivent être conservés en Belgique, à l'appui de la comptabilité qui doit y être tenue par l'assujetti.

## Opérations inscrites dans la comptabilité de l'établissement stable

23. Les opérations suivantes doivent être enregistrées dans la comptabilité de l'établissement stable belge :

- a) toutes les opérations (à l'entrée et à la sortie) effectuées dans le cadre de l'activité de l'établissement belge ou dans lesquelles cet établissement intervient, même dans l'hypothèse où ces opérations sont réalisées à l'étranger;
- b) les opérations à l'entrée suivantes, réalisées sans l'intervention de l'établissement belge :
  - 1° les opérations localisées en Belgique, pour lesquelles l'assujetti est redevable de la taxe, en vertu des articles 51, § 1er, 2°, § 2, 1° à 3° et 5° et 52, § 1er, du Code de la TVA et des articles 20 et 20bis de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992;
  - 2° les opérations localisées en Belgique, pour lesquelles l'assujetti souhaite exercer son droit à déduction de la taxe en amont;
  - 3° les opérations localisées en Belgique ou à l'étranger, qui ont un lien direct avec les opérations à la sortie enregistrées dans la comptabilité de l'établissement stable belge;
- c) les opérations à la sortie suivantes, réalisées sans l'intervention de l'établissement belge:
  - 1° les opérations localisées en Belgique, pour lesquelles l'assujetti est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 1er, 1°, ou § 2, 4°, du Code de la TVA ou pour lesquelles le cocontractant de l'assujetti est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 2, 3°, du Code de la TVA et des articles 20 et 20bis de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992;
  - 2° les opérations localisées en Belgique ou à l'étranger, qui ont un lien direct avec les opérations à l'entrée enregistrées dans la comptabilité de l'établissement stable belge et pour lesquelles une TVA belge a été déduite.

24. Pour l'application du n° 23, b) et c) ci-dessus, l'administration considère qu'une opération est réalisée sans intervention de l'établissement belge lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) la commande de l'opération est faite respectivement, par ou au siège étranger de l'assujetti;
- b) le prix de l'opération est facturé respectivement, au ou par le siège étranger de l'assujetti;
- c) le prix de l'opération est payé respectivement, par ou au siège étranger de l'assujetti;
- d) s'il s'agit pour l'assujetti d'une opération à la sortie, l'opération ainsi que les opérations accessoires éventuelles sont réalisées sans l'intervention matérielle de l'établissement belge.

25. Les factures reçues pour les opérations à l'entrée localisées en Belgique, inscrites dans la comptabilité de l'établissement belge mais réalisées sans son intervention, doivent mentionner le numéro d'identification à la TVA attribué à l'assujetti en Belgique. Elles doivent, en outre, mentionner l'adresse de l'établissement belge.

Les factures délivrées pour les opérations à la sortie inscrites dans la comptabilité de l'établissement belge mais réalisées sans son intervention, doivent mentionner le numéro d'identification à la TVA attribué à l'assujetti en Belgique. Elles doivent, en outre, mentionner l'adresse de l'établissement belge. La taxe due, le cas échéant, doit être acquittée de la même manière que pour les opérations réalisées par l'établissement belge.

26. Il est entendu que les opérations enregistrées dans la comptabilité de l'établissement belge doivent être reprises dans les déclarations périodiques à la TVA déposées par cet établissement ainsi que, le cas échéant, dans les listes et relevés visés aux articles 53quinquies

(liste annuelle des clients assujettis) et 53sexies (relevé trimestriel des opérations intracommunautaires) du Code de la TVA.

## 27. Exemple :

*La société A dont le siège social est situé en France, possède un établissement stable en Belgique (A').*

*Le tableau suivant présente quelques opérations réalisées par le siège français A ou l'établissement belge A', et leur inscription, le cas échéant, dans la comptabilité et les déclarations périodiques à la TVA de A'.*

	<b>Opération</b>	<b>Inscription dans la comptabilité de A'</b>	<b>Inscription dans la déclaration périodique à la TVA de A'</b>
1.	A' réalise une livraison avec montage au Luxembourg.	Oui (opération réalisée par A').	BI <sup>4</sup> : grille 47
2.	A réalise une livraison avec montage au Luxembourg. La commande avait été passée auprès de A'.	Oui (opération dans laquelle A' intervient).	BI : grille 47
3.	A réalise, sans intervention de A', une prestation de services localisée en Belgique en vertu de l'article 21, § 3, 7°, f, du Code de la TVA.	Oui (opération pour laquelle A est redevable de la TVA belge <sup>5</sup> )	BI : grille 03 TVA due : grille 54
4.	A réalise, sans intervention de A', un travail immobilier en Belgique pour un assujetti belge tenu au dépôt de déclarations périodiques.	Oui (opération pour laquelle le cocontractant de A est redevable de la TVA belge en vertu de l'article 20 de l'AR n° 1).	BI : grille 45
5.	A achète du carburant en Belgique.	Oui (opération pour laquelle A exerce un droit à déduction de la TVA belge).	BI + la partie de la TVA non déductible : grille 82 TVA déductible : grille 59
6.	A réalise, sans intervention de A', une livraison avec montage en Belgique. Les biens livrés sont achetés en Belgique.	Livraison avec montage : oui (opération pour laquelle A est redevable de la taxe <sup>6</sup> ). Achat des biens : oui (opération pour laquelle A exerce un droit à déduction de la TVA belge et ayant un lien direct avec une opération à la sortie inscrite dans la comptabilité).	Livraison avec montage : BI : grille 03 TVA due : grille 54 Achat des biens : BI : grille 81 TVA déductible : grille 59
7.	A réalise, sans intervention de A', une livraison avec montage en Belgique. Les biens livrés ont été achetés en France et transportés, de la France vers la Belgique, par A. Le transport des biens n'est pas rattaché à l'achat des biens par A.	Livraison avec montage : oui (opération pour laquelle A est redevable de la taxe <sup>7</sup> ). Achat des biens : oui (opération ayant un lien direct avec une opération à la sortie inscrite dans la comptabilité).	Livraison avec montage : BI : grille 03 TVA due : grille 54 Achat des biens : BI : grille 81
8.	A réalise, sans intervention de A', une livraison avec montage en France. Les biens livrés ont été achetés en Belgique et transportés, de la Belgique vers la	Livraison avec montage : oui (opération ayant un lien direct avec une opération à l'entrée inscrite dans la comptabilité). Achat des biens : oui (opération pour	Livraison avec montage : BI : grille 47 Achat des biens :

<sup>4</sup> BI = Base imposable

<sup>5</sup> L'article 51, §2, 1°, a, du Code de la TVA n'est pas applicable (v. n° 33, 1°, in fine)

<sup>6</sup> L'article 51, §2, 1°, du Code de la TVA n'est pas applicable (v. n° 49, 1°, in fine).

<sup>7</sup> L'article 51, §2, 1°, du Code de la TVA n'est pas applicable (v. n° 49, 1°, in fine.)

France, par A. Le transport des biens n'est pas rattaché à l'achat des biens par A.	laquelle A exerce un droit à déduction de la TVA belge).	BI : grille 81 TVA déductible : grille 59
---	--	--

### Remarque

28. L'attention est attirée sur l'identité du redevable de la taxe dans les 3 cas suivants :

1er cas : un assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire est situé à l'étranger, qui dispose d'un établissement stable identifié à la TVA en Belgique, effectuée au départ de son siège étranger, une prestation de services localisée en Belgique par application de l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA<sup>8</sup> ;

2ème cas : un assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire est situé à l'étranger, qui dispose d'un établissement stable identifié à la TVA en Belgique, effectuée au départ de son siège étranger une prestation de services dont le lieu est réputé se situer en Belgique en vertu de l'article 21, § 3, 2°, b, 3°bis, 3°ter, 4°bis, 4°ter ou 8°, du Code de la TVA;

3ème cas : un assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire est situé à l'étranger, qui dispose d'un établissement stable identifié à la TVA en Belgique, effectuée au départ de son siège étranger une livraison de biens ou une prestation de services localisée en Belgique à destination d'un cocontractant établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, ou d'un cocontractant non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1er ou § 2, du Code de la TVA. L'opération n'est pas visée à l'article 21, § 3, 2°, b, 3°bis, 3°ter, 4°bis, 4°ter, 7° et 8°, du Code de la TVA, ni exemptée ou effectuée en exemption de la taxe en vertu des articles 39 à 44bis du Code de la TVA.

Le redevable de la taxe due en raison des opérations effectuées dans les 3 situations évoquées ci-avant est toujours le fournisseur des biens ou le prestataire de services, conformément à la règle générale de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA. En d'autres termes, il est impossible, dans les trois situations évoquées ci-avant, de faire application respectivement de l'article 51, § 2, 1°, a ou b, ou 5°, du Code de la TVA, puisque le fournisseur ou le prestataire est considéré comme établi en Belgique, du fait de la présence d'un établissement stable dans le pays.

### Suppression de l'établissement stable

29. Lorsque l'assujetti supprime l'établissement stable qu'il exploite en Belgique, il y a lieu d'établir les distinctions suivantes :

- a) soit l'assujetti cesse toute activité en Belgique : il doit déposer une déclaration de cessation d'activité auprès de l'office de contrôle de la TVA dont il dépend. Son numéro d'identification à la TVA en Belgique est radié;
- b) soit l'assujetti poursuit une activité en Belgique : il doit déposer une déclaration modificative d'activité auprès de l'office de contrôle de la TVA dont il dépend. Si l'activité qu'il poursuit en Belgique est telle qu'elle nécessite une identification à la TVA dans le pays, son identification à la TVA est maintenue, mais il dépend désormais du BCAA; selon qu'il est établi dans un autre Etat membre ou non, il peut ou doit faire agréer un représentant responsable en Belgique. Si, au contraire, l'activité qu'il poursuit en Belgique ne nécessite plus une identification à la TVA dans le pays (p.ex. réalisation exclusive d'opérations pour lesquelles l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est applicable), son identification à la TVA est radiée (voir toutefois n° 97).

<sup>8</sup> Le lieu de la prestation de service est réputé se situer en Belgique par application de l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA, si d'une part, la prestation est fournie à un assujetti établi en Belgique pour les besoins de son activité économique, et d'autre part :

- la commande du service est adressée au siège étranger de l'assujetti;
- le prix du service est facturé par le siège étranger de l'assujetti;
- le prix est payé au siège étranger de l'assujetti.]

## Titre 3 Jurisprudence

### Nationale

La jurisprudence nationale est quasi inexistante en matière de succursale TVA ou d'établissement stable. A l'inverse, la juridiction de l'Union européenne a eu déjà, à plusieurs reprises, l'occasion de se pencher sur le sujet et en dégager des principes importants.

### Européenne

La notion d'établissement stable figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive TVA doit-elle être interprétée en ce sens qu'une entreprise établie dans un État membre, qui donne en location ou en leasing un certain nombre de véhicules à des clients qui sont établis dans un autre État membre, dispose du fait même de cette mise en location d'un établissement stable dans l'autre État membre?

La Cour de justice<sup>9</sup> a ainsi précisé que, la notion d'«établissement stable» figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'une entreprise établie dans un État membre, qui donne en location ou en leasing un certain nombre de véhicules à des clients qui sont établis dans un autre État membre, ne dispose pas du fait même de cette mise en location d'un établissement stable dans l'autre État membre.

Au point 12 du même arrêt, la Cour précise que le quatrième considérant de la dixième directive indique que, «... en ce qui concerne la location de moyens de transport, il convient, pour des raisons de contrôle, d'appliquer strictement l'article 9, paragraphe 1 [de la sixième directive], en localisant ces prestations de service au lieu du prestataire». Une telle considération est, au demeurant, confirmée par l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive, tel que modifié par la dixième directive.

En effet, ainsi que la Cour l'a souligné au point 14 de ce même arrêt, étant donné que les moyens de transport peuvent franchir facilement les frontières, il est difficile, sinon impossible, de déterminer le lieu de leur utilisation, et il est nécessaire de prévoir dans chaque cas un critère praticable pour la perception de la TVA. En conséquence, la sixième directive a consacré, pour la location de tous les moyens de transport, le rattachement non pas au lieu de l'utilisation du bien donné en location, mais, pour des raisons de simplification et conformément au principe général, à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique<sup>10</sup>.

La Cour a également rappelé, au point 15 de l'arrêt ARO Lease, précité, que **l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire**, en ce sens que la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présente un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre. Il s'ensuit que, ainsi que la Cour l'a relevé au point 16 de ce même arrêt, **le rattachement d'une prestation de services à un établissement autre que le siège n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées.**

A cet égard, la Cour a relevé, au point 18 de l'arrêt ARO Lease, précité, que les prestations de services de location de véhicules en leasing consistent principalement en la négociation, l'établissement, la signature et la gestion des contrats et en la mise à la disposition matérielle des clients des véhicules convenus, lesquels restent la propriété de la société de leasing.

La Cour a conclu au point 19 de ce même arrêt que, lorsqu'une société de leasing ne dispose dans un État membre ni de personnel propre ni d'une structure présentant un degré suffisant de permanence, dans le cadre de laquelle des contrats puissent être établis ou des décisions

<sup>9</sup> Voir arrêt du 17 juillet 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec. p. I-4383, en annexe

<sup>10</sup> Arrêt du 15 mars 1989, Hamann, 51/88, Rec. p. 767, points 17 et 18

administratives de gestion puissent être prises, structure qui soit donc apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services en question, elle ne peut être considérée comme disposant d'un établissement stable dans cet État.

Or, tel est le cas dans l'affaire Aro Lease Nederland et Lease Plan Luxembourg<sup>11</sup>. Aucune des deux sociétés ne disposaient en Belgique ni de personnel propre ni d'une structure présentant un degré suffisant de permanence.

Par ailleurs, il ressort tant de la lettre que de la finalité de l'article 9, paragraphes 1 et 2, sous e), de la sixième directive, modifié, ainsi que de l'arrêt Hamann, que la mise à la disposition matérielle des clients de véhicules dans le cadre de contrats de leasing, pas plus que le lieu d'utilisation de ceux-ci, ne saurait être considérée comme un critère sûr, simple et praticable, répondant à l'esprit de la sixième directive, qui puisse fonder l'existence d'un établissement stable.

La Cour estime donc dans les deux affaires qu'il y a de répondre que la notion d'«établissement stable» figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'une entreprise établie dans un État membre, qui donne en location ou en leasing un certain nombre de véhicules à des clients qui sont établis dans un autre État membre, ne dispose pas du fait même de cette mise en location d'un établissement stable dans l'autre État membre.

Voici la liste des différents arrêts qui traitent du sujet de l'établissement stable

<b>Affaire</b>	<b>Date</b>	<b>Parties</b>
C-155/01 Arrêt	2003-09-11	Cookies World
C-185/01 Arrêt	2003-02-06	Auto Lease Holland
C-43/00 Arrêt	2002-01-15	Andersen og Jensen
C-308/96 Arrêt	1998-10-22	The Howden Court Hotel
C-94/97 Arrêt	1998-10-22	The Howden Court Hotel
C-390/96 Arrêt	1998-05-07	Lease Plan Luxembourg
C-190/95 Arrêt	1997-07-17	ARO Lease, Rec. p. I-4383
51/88 Arrêt	1989-03-15	Hamann, Rec.1989, p. 767
168/84 Arrêt	1985-07-04	Berkholz, Rec. 1985, p. 2251

### Application pratique aux services « Internet »

Les entreprises belges doivent-elles payer la TVA pour les opérations numériques internationales effectuées à partir de leurs serveurs installés à l'étranger ? Si oui, dans quel pays la TVA est-elle due ? Dans le pays du prestataire initial ou dans le pays de situation des moyens informatiques ?

Une telle question a pour enjeux non seulement l'assujettissement à la TVA mais également le choix du pays d'implantation des moyens techniques en fonction du taux d'imposition à la TVA.

La réponse à cette question suppose qu'il faille d'abord s'entendre sur un fait : la TVA étant un impôt sur la consommation, le critère territorial d'assujettissement est le lieu du siège de l'entreprise qui rend le service.

Le principal critère d'assujettissement est le lieu de l'établissement stable. Ce critère est défini différemment pour la matière relative aux bénéficiaires industriels et commerciaux et en matière de

<sup>11</sup> Voir arrêt du 07 mai 1998, Lease Plan Luxembourg, C-390/96, en annexe

TVA. Dans l'affaire ARO LEASE, le juge communautaire a reconnu l'existence sinon d'un établissement stable virtuel du moins d'un établissement stable potentiel. En effet, il a estimé qu'une entreprise qui posséderait une structure apte, en moyens humains ou en moyens techniques, à rendre simplement possible et de façon autonome des prestations de services, doit être considéré comme remplissant la condition du siège et à ce titre payer la TVA au taux du pays d'installation. En outre, le juge retient qu'il n'est pas nécessaire que lesdits moyens y soient installés de façon permanente mais ne semble pas trancher pour l'assujettissement des entreprises dont l'installation serait volage ou intermittente.

L'assujettissement à la TVA est donc soumis aux doubles conditions de structure commerciale intégrant à la fois des hommes et des moyens techniques ainsi qu'à la démonstration d'une permanence de ladite structure sur les lieux.

Il en résulte que les pages Web de votre site, consultables depuis le bout du monde constituent une base imposable à la TVA.

En effet, le juge estime qu'une entreprise réalisant des opérations par la voie électronique ne peut être assujettie à la TVA dans un pays, que si elle y dispose cumulativement non seulement de moyens matériels mais également de moyens humains qui présentent tous deux un caractère de permanence. Il faut donc posséder des machines (serveurs) et du personnel, installés de façon permanente pour être redevable de la TVA dans le pays en cause.

Il n'en reste pas moins que si l'entreprise se borne à n'installer que du matériel et que celui-ci sert de service après-vente autonome ou permet de conclure des transactions, le pouvoir conférer à la machine de conclure des contrats rend la TVA exigible dès lors que la seule machine risquerait la requalification en établissement stable.

Il reste cependant encore quelques problèmes juridiques à résoudre dès lors que le retour au critère du siège pour assujettir à la TVA se heurte aux avancées technologiques actuelles qui permettent soit de camoufler le siège réel d'un prestataire de service travaillant sur l'Internet, soit de présenter un siège fictif comme étant le siège réel.

Aussi longtemps que les mises à jour pratique des moyens de contrôle informatiques de l'administration et de certains critères légaux d'assujettissement n'auront pas eu lieu et que la disparition des intermédiaires permettant le recoupement des informations juridiques et fiscales pour les activités de l'Internet se perpétuera, l'évasion fiscale sera la fille de l'insécurité juridique.

## **Partie C DETERMINATION DU REDEVABLE DE LA TAXE LORSQUE DES OPERATIONS SONT EFFECTUEES PAR DES ASSUJETTIS NON ETABLIS EN BELGIQUE**

### **Titre 4 Dispositions légales**

30. En vertu du principe général défini à l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA, la taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique.

31. Par dérogation toutefois :

- 1° conformément à l'article 51, § 2, 1°, du Code de la TVA, la taxe est due par le preneur de services lorsque le prestataire est un assujetti non établi en Belgique et que :
  - a) soit le lieu de la prestation de services est réputé se situer en Belgique en vertu de l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA;
  - b) soit le preneur de services est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée sous un numéro comprenant les lettres BE, et le lieu de la prestation est réputé se situer en Belgique conformément à l'article 21, § 3, 2°, b, 3°bis, 3°ter, 4°bis, 4°ter et 8° du même Code;
- 2° conformément à l'article 51, § 2, 2°, du Code de la TVA, la taxe est due par le cocontractant lorsqu'il est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée conformément à l'article 50, § 1er, du Code de la TVA, qu'il s'agit de livraisons de biens visées à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 3°, du même Code et pour autant que la facture contienne les mentions à déterminer par le Roi;
- 3° conformément à l'article 51, § 2, 3°, du Code de la TVA, la taxe est due par le cocontractant lorsqu'il s'agit de livraisons de biens ou de prestations de services visées aux articles 39, § 2, et 39quater, du Code de la TVA;
- 4° conformément à l'article 51, § 2, 4°, du Code de la TVA, la taxe est due par la personne qui fait sortir les biens placés sous un des régimes visés aux articles 39, § 2, et 39quater, du Code de la TVA;
- 5° conformément à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA, la taxe est due par le cocontractant établi en Belgique qui est tenu au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA, ou par le cocontractant non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable conformément à l'article 55, § 1er, ou § 2, du Code de la TVA, lorsqu'il s'agit d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée par un assujetti non établi en Belgique et que l'opération imposable n'est pas visée aux 1° et 2° ci-avant, ni exemptée ou effectuée en exemption de la taxe en vertu des articles 39 à 44bis du Code de la TVA.

32. Comme énuméré ci-dessus au n° 31, l'article 51, § 2, du Code de la TVA prévoit six situations dans lesquelles la taxe est due par une personne autre que le fournisseur ou prestataire. Deux d'entre elles (situations visées à l'article 51, § 2, 3° et 4°, du Code de la TVA) sont commentées dans la circulaire administrative relative au régime de l'entrepôt autre que douanier. Les autres cas (situations visées à l'article 51, § 2, 1°, 2°, et 5°, du Code de la TVA) ont pour point commun de déplacer l'obligation de paiement de la taxe dans le chef de l'acquéreur ou preneur de l'opération, lorsque le fournisseur ou prestataire est un assujetti non établi en Belgique. Les dispositions de l'article 51, § 2, 1° et 2°, du Code de la TVA n'ont été que peu ou pas modifiées au 1er janvier 2002; elles sont exposées aux n°s 33 à 48. Par contre,

les dispositions de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA ont été introduites le 1er janvier 2002; elles sont détaillées aux n°s 49 à 60. Les tableaux figurant en annexe 1 récapitulent en outre les possibilités d'application des diverses dispositions envisagées lorsque soit le fournisseur ou prestataire, soit l'acquéreur ou preneur est un assujetti dont le domicile ou le siège social ou statutaire n'est pas établi en Belgique ("assujetti étranger").

## Situations visées à l'article 51, § 2, 1° et 2°, du Code de la TVA

### Situation visée à l'article 51, § 2, 1°, a, du Code de la TVA

33. L'article 51, § 2, 1°, a, du Code de la TVA reporte le paiement de la taxe dans le chef de la personne qui reçoit l'opération lorsque les conditions suivantes sont réunies :

*1° l'assujetti qui effectue l'opération n'est pas établi en Belgique<sup>12</sup> (9).*

Cette condition implique que l'assujetti qui effectue l'opération n'ait aucun établissement stable en Belgique, tel que défini au n° 9.

=> Le report de paiement visé à l'article 51, § 2, 1°, a, du Code de la TVA est applicable lorsque l'assujetti qui effectue l'opération n'est pas établi en Belgique et :

- soit n'est pas identifié à la TVA en Belgique;
- soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, sans représentant responsable agréé (identification directe);
- soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, avec agrément d'un représentant responsable<sup>13</sup>.

=> Le report de paiement prévu à l'article 51, § 2, 1°, a, du Code de la TVA n'est pas applicable lorsque l'assujetti qui effectue l'opération possède un établissement stable en Belgique, et ce même dans l'hypothèse où cet établissement n'intervient en aucune façon ni dans l'exécution matérielle de l'opération fournie ou d'opérations accessoires, ni dans son traitement administratif (réception de la commande, facturation et/ou encaissement du prix).

*2° la personne qui reçoit l'opération est un assujetti.*

Dès l'instant où l'opération est fournie à un assujetti, il est sans importance que cet assujetti soit tenu ou non au dépôt de déclarations périodiques à la TVA.

=> Le report de paiement de la taxe est applicable lorsque l'opération est fournie à :

- un assujetti tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA;
- un assujetti qui bénéficie du régime forfaitaire prévu à l'article 57, du Code de la TVA;
- un assujetti qui bénéficie du régime de la franchise visé à l'article 56, § 2, du Code de la TVA;
- un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction.

*3° l'opération imposable consiste en une prestation de services dont le lieu est réputé se situer en Belgique en vertu de l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA.*

Cette condition implique que :

- a) la personne recevant l'opération ait établi en Belgique le siège de son activité ou un établissement stable auquel l'opération est fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle;
- b) l'opération soit une prestation de services énumérée à l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA (prestation de services "immatériels").

### Situation visée à l'article 51, § 2, 1°, b, du Code de la TVA

<sup>12</sup> N.B. : Le texte en vigueur antérieurement au 1er janvier 2002 prévoyait que l'assujetti prestataire devait être établi en dehors de la Belgique

<sup>13</sup> Compte tenu de la nature des opérations envisagées, la représentation par une personne préalablement agréée est impossible

34. L'article 51, § 2, 1°, b, du Code de la TVA reporte le paiement de la taxe dans le chef de la personne qui reçoit l'opération lorsque les conditions suivantes sont réunies :

*1° l'assujetti qui effectue l'opération n'est pas établi en Belgique.*

Pour le commentaire de cette condition, v. le n° 33, 1°.

*2° la personne qui reçoit l'opération est identifiée à la taxe sur la valeur ajoutée sous un n° comprenant les lettres BE.*

=> Le report de paiement de la taxe est applicable lorsque l'opération est fournie à :

- un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA;
- un assujetti qui bénéficie du régime forfaitaire prévu à l'article 57 du Code de la TVA;
- un assujetti qui bénéficie du régime de la franchise visé à l'article 56, § 2, du Code de la TVA, un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou une personne morale non assujettie lorsqu'un numéro d'identification à la TVA précédé des lettres BE leur est attribué<sup>14</sup>;
- un assujetti non établi en Belgique, qui :
  - soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, sans aucun représentant responsable agréé (identification directe à la TVA);
  - soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, avec agrément d'un représentant responsable;
  - soit est représenté par une personne préalablement agréée, sous un numéro global d'identification à la TVA en Belgique, lorsque l'opération en cause peut être reçue sous le couvert d'un tel numéro.

*3° l'opération imposable consiste en une prestation de services dont le lieu est réputé se situer en Belgique en vertu des articles suivants du Code de la TVA :*

- l'article 21, § 3, 2°, b (travaux et expertises sur biens meubles);
- l'article 21, § 3, 3°bis (transport intracommunautaire de biens);
- l'article 21, § 3, 3°ter (intervention dans un transport intracommunautaire de biens);
- l'article 21, § 3, 4°bis (prestation accessoire à un transport intracommunautaire de biens);
- l'article 21, § 3, 4°ter (intervention dans une prestation accessoire à un transport intracommunautaire de biens);
- l'article 21, § 3, 8° (prestation d'un intermédiaire dans une opération réalisée dans la Communauté, autre qu'une intervention dans un transport intracommunautaire de biens, une prestation accessoire à celui-ci ou une prestation de services "immatériels" visée à l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA).

### Situation visée à l'article 51, § 2, 2°, du Code de la TVA

35. Cette situation vise la livraison de biens effectuée par l'intermédiaire B dans le régime simplifié des opérations triangulaires ABC. Dans ce contexte, la taxe est due par le cocontractant lorsque les conditions suivantes sont réunies :

*1° l'assujetti qui effectue l'opération n'est pas établi en Belgique.*

Pour le commentaire de cette condition, v. le n° 33, 1°.

*2° l'assujetti qui effectue l'opération est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre.*

---

<sup>14</sup> C.-à-d. :

- soit lorsqu'ils ont déclaré faire une acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle le seuil de 11.200 EUR visé à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, b, du Code de la TVA est dépassé;
- soit lorsqu'ils ont opté pour la taxation de toutes leurs acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA.

3° la personne qui reçoit l'opération est identifiée à la taxe sur la valeur ajoutée en Belgique conformément à l'article 50, § 1er, du Code de la TVA.

=> Le report de paiement de la taxe est applicable lorsque l'opération est fournie à :

- un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA;
- un assujetti qui bénéficie du régime forfaitaire prévu à l'article 57 du Code de la TVA;
- un assujetti qui bénéficie du régime de la franchise visé à l'article 56, § 2, du Code de la TVA, un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou une personne morale non assujettie lorsqu'un numéro d'identification à la TVA précédé des lettres BE leur est attribué <sup>15</sup>;
- un assujetti non établi en Belgique, qui :
- soit est identifié de manière directe (aucun représentant responsable agréé) à la TVA en Belgique;
- soit a fait agréer un représentant responsable et est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel.

4° l'opération imposable consiste en une livraison de biens visée à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 3°, du Code de la TVA.

Cette condition implique que :

- a) la livraison de biens soit précédée d'une acquisition intracommunautaire des biens, réalisée en Belgique par l'assujetti qui effectue la livraison de biens;
- b) les biens soient directement expédiés ou transportés à partir d'un Etat membre autre que celui à l'intérieur duquel l'assujetti qui effectue la livraison de biens est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée, à destination de la personne qui reçoit la livraison de biens;
- c) la personne qui reçoit la livraison de biens, identifiée à la taxe sur la valeur ajoutée en Belgique (v. 3ème condition), ait été désignée comme redevable de la taxe due sur la livraison de biens qu'elle reçoit.

5° la facture doit contenir les mentions suivantes :

- a) d'une part, les mentions visées à l'article 5, § 1er, 4°, c, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, à savoir :
  - a. une référence à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 3°, du Code de la TVA;
  - b. le numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre de l'assujetti qui effectue la livraison de biens, et sous lequel il a effectué l'acquisition intracommunautaire des biens et leur livraison subséquente;
  - c. le numéro d'identification à la TVA en Belgique de la personne qui reçoit l'opération;
- b) d'autre part, les mentions visées à l'article 5, § 1er, 9°, de l'AR n° 1 précité, c'est-à-dire la mention "Taxe à acquitter par le cocontractant - Code de la TVA, article 51, § 2" en lieu et place de l'indication des taux et des montants des taxes dues.

## **Titre 5 Obligations du fournisseur ou prestataire**

36. En tout état de cause, le fournisseur ou prestataire réalise une opération localisée en Belgique. A ce titre, il est tenu de délivrer une facture constatant l'opération, contenant les

<sup>15</sup>) C.-à-d. :

- soit lorsqu'ils ont déclaré faire une acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle le seuil de 11.200 EUR visé à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, b, du Code de la TVA est dépassé;

- soit lorsqu'ils ont opté pour la taxation de toutes leurs acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA

mentions et dans le délai prescrit par la législation belge (v. art. 53, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA et art. 1er, § 1er, 5, § 1er, et 4, § 1er, de l'AR n° 1). La facture porte notamment la mention "Taxe à acquitter par le cocontractant. Code de la TVA, art. 51, § 2", en lieu et place du taux et du montant de la taxe due.

37. D'autre part, il est possible que le fournisseur ou prestataire soit identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel (identification directe ou avec agrément d'un représentant responsable conformément à l'article 55, § 1er ou § 2, du Code de la TVA).

Dans cette hypothèse, et pour autant que l'opération est visée à l'article 51, § 2, 1°, du Code de la TVA, la facture mentionne :

- a) le numéro d'identification à la TVA attribué en Belgique au prestataire (v. art. 5, § 1er, 2°, de l'AR n° 1);
- b) en cas de représentation fiscale, l'identité, l'adresse et l'indication de la qualité du représentant responsable (v. art. 5, § 1er, 2°bis, a, de l'AR n° 1).

38. En outre, cette opération doit être enregistrée dans la comptabilité belge tenue par le prestataire ou son représentant responsable, et être renseignée dans les déclarations périodiques à la TVA déposées auprès de l'administration belge (grille 45).

39. Par tolérance administrative, il est toutefois admis que les obligations citées aux n°s 37 et 38 ci-avant (mention du numéro BE et, le cas échéant, des coordonnées du représentant responsable sur la facture, inscription dans la comptabilité belge et dans les déclarations périodiques) ne soient pas respectées lorsque l'opération réalisée n'est pas directement liée à une opération pour laquelle le prestataire a exercé précédemment son droit à déduction de la taxe belge en amont.

40. Dans l'hypothèse où l'opération est visée à l'article 51, § 2, 2°, du Code de la TVA, si le fournisseur est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel (identification directe ou agrément d'un représentant responsable conformément à l'article 55, § 1er ou § 2, du Code de la TVA), il doit, pour que le régime simplifié des opérations triangulaires soit applicable, obligatoirement utiliser son numéro d'identification à la TVA étranger pour effectuer en Belgique l'acquisition intracommunautaire des biens et leur livraison subséquente. L'opération ne doit alors pas être enregistrée dans la comptabilité belge tenue par le fournisseur ou son représentant responsable, ni être renseignée dans les déclarations périodiques à la TVA déposées auprès de l'administration belge.

## **Titre 6      Obligations du cocontractant redevable de la taxe**

### **Acquittement de la taxe**

Lorsque l'acquéreur ou preneur est un assujetti identifié à la TVA en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA :

41. Il est tenu d'enregistrer l'opération qui lui est fournie dans son facturier d'entrée et d'acquitter la taxe due en inscrivant l'opération dans sa déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, de la manière suivante :

- a) la base d'imposition de l'opération est mentionnée :
  - d'une part, dans la grille 81, 82 ou 83, selon la nature de l'opération reçue;
  - d'autre part, dans la grille 86 (uniquement dans l'hypothèse où l'article 51, § 2, 2°, du Code de la TVA est d'application - v. n° 35) ou 87 (dans les autres cas);
- b) le montant de la taxe due est inscrit dans la grille 55 (uniquement dans l'hypothèse où l'article 51, § 2, 2°, du Code de la TVA est d'application - v. n° 35) ou 56 (dans les autres cas).

42. Le montant de la taxe déductible peut être inscrit dans la grille 59 de la déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle les conditions d'exercice du droit à déduction sont réunies. Les conditions d'exercice du droit à déduction sont les suivantes (v.

art. 3, § 3, de l'AR n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée) :

- a) l'acquéreur ou preneur doit détenir une facture délivrée par le fournisseur de biens ou le prestataire de services. Cette facture doit mentionner à tout le moins le nom, l'adresse et le n° d'identification à la TVA des parties concernées par l'opération, la nature et la quantité des biens ou services fournis, le prix et ses accessoires. Si nécessaire, elle doit être complétée par l'acquéreur ou preneur des autres mentions prévues par l'article 5, § 1er, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992;
- b) l'acquéreur ou preneur doit avoir acquitté la taxe de la manière prescrite au n° 41 ci-avant.

Lorsque l'acquéreur ou preneur est un assujetti ou une personne morale non assujettie, tenu au dépôt d'une déclaration spéciale à la TVA :

43. S'il n'est pas encore identifié à la TVA <sup>16</sup>, il est tenu, préalablement à la première opération pour laquelle il est redevable de la taxe par application de l'article 51, § 2, 1°, a, du Code de la TVA, de faire savoir qu'une telle opération va lui être fournie pour la première fois en se faisant connaître auprès de l'office de contrôle de la TVA compétent pour le lieu où il est établi (v. article 53bis, § 2, du Code de la TVA et article 5, de l'arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992). Sur base de cette information, un numéro d'identification à la TVA lui est attribué conformément à l'article 50, § 2, du Code de la TVA : ce numéro d'identification à la TVA ne comprend pas les lettres BE.

Pour l'acquittement de la taxe, il est tenu d'inscrire l'opération qui lui est fournie dans la déclaration spéciale à la TVA relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, de la manière suivante :

- a) la base d'imposition est mentionnée dans la grille 74;
- b) le montant de la taxe due est inscrit dans la grille 80.

L'opération doit en outre être inscrite dans le registre particulier visé à l'article 14, §§ 4 à 6, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992.

### Etablissement d'un document particulier

44. En principe, l'acquéreur ou preneur acquitte la taxe dont il est redevable en raison de l'opération qui lui est fournie au vu de la facture reçue du fournisseur ou prestataire.

45. Toutefois, lorsqu'il n'est pas en possession de cette facture à l'expiration du mois au cours duquel la taxe due en raison de l'opération qui lui est fournie devient exigible, il est tenu d'établir un document particulier constatant l'opération, sur base duquel il acquitte la taxe due. Il inscrit ce document particulier dans son facturier d'entrée ou dans le registre particulier visé à l'article 14, §§ 4 à 6 de l'AR n° 1 (application de l'article 9, § 1er, de l'AR n° 1).

46. Le document créé à défaut de facture comporte les mentions suivantes (v. article 9, § 2, de l'AR n° 1) :

- a) le nom ou la dénomination sociale et l'adresse des parties intervenues dans l'opération;
- b) le numéro d'identification à la TVA de la personne qui établit le document;
- c) la date de l'achèvement de l'opération ou la date à laquelle la taxe est exigible, lorsque celle-ci précède la date de l'achèvement de l'opération (situations visées aux articles 17, § 1er, alinéa 2 ou 3 et 22, § 2, alinéa 2 ou 3, du Code de la TVA);
- d) les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe due, notamment la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité, ainsi que l'objet des services;
- e) l'indication par taux de la base d'imposition et du montant de la taxe due;

<sup>16</sup> Cette situation est uniquement envisageable lorsqu'un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 2, 1°, a, du Code de la TVA (v. n° 33)

- f) le numéro sous lequel le document est inscrit dans le facturier d'entrée ou le registre particulier visé à l'article 14, §§ 4 à 6, de l'AR n° 1 de l'acquéreur ou preneur.

Les mentions visées à l'alinéa qui précède peuvent être remplacées par une référence au contrat écrit, dans la mesure où celui-ci comporte les données nécessaires.

47. Lors de la réception de la facture, l'acquéreur ou preneur inscrit sur celle-ci une référence au document particulier qu'il a établi précédemment, et sur ce document, une référence à la facture.

48. Notons toutefois que le document particulier visé au n° 45 ci-dessus ne peut en aucun cas remplacer la facture à recevoir du fournisseur ou prestataire étranger, pour l'exercice éventuel d'un droit à déduction de la taxe dans le chef de l'assujetti acquéreur ou preneur.

## Situation visée à l'article 51, § 2, 5° du Code de la TVA

### Situation visée

49. L'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est une disposition nouvelle introduite au 1er janvier 2002 dans la législation belge par la loi du 7 mars 2002 visée au n° 4, a). Cette disposition reporte le paiement de la taxe dans le chef de la personne qui reçoit l'opération lorsque les conditions suivantes sont réunies :

#### *1° L'assujetti qui effectue l'opération n'est pas établi en Belgique*

Cette condition implique que l'assujetti qui effectue l'opération n'ait aucun établissement stable en Belgique, tel que défini au n° 9.

=> Le report de paiement visé à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est applicable lorsque le fournisseur ou prestataire est un assujetti non établi en Belgique, qui :

- soit n'est pas identifié à la TVA en Belgique;
- soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, sans représentant responsable agréé (identification directe);
- soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, avec agrément d'un représentant responsable;
- soit est représenté par une personne préalablement agréée, sous un numéro global d'identification à la TVA (v. art. 55, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA).

=> Le report de paiement prévu à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA n'est pas applicable lorsque l'assujetti qui effectue l'opération possède un établissement stable en Belgique, et ce même dans l'hypothèse où cet établissement n'intervient en aucune façon ni dans l'exécution matérielle de l'opération fournie ou d'opérations accessoires, ni dans son traitement administratif (réception de la commande, facturation et/ou encaissement du prix).

#### *2° La personne qui reçoit l'opération est :*

- soit un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, alinéa 1er, 3° du Code de la TVA (déclaration périodique à la TVA);
- soit un assujetti non établi en Belgique, qui est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, avec agrément d'un représentant responsable dans le pays (article 55, § 1er ou § 2, du Code de la TVA).

=> L'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA n'est pas applicable lorsque la personne qui reçoit l'opération est :

- un assujetti (établi en Belgique) qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou qui bénéficie du régime de franchise prévu par l'article 56, § 2, du Code de la TVA, ou du régime forfaitaire prévu par l'article 57 du Code de la TVA;
- une personne morale non assujettie (établie en Belgique ou non);
- un particulier (établi en Belgique ou non);
- un assujetti non établi en Belgique, qui :

- ◆ soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, sans représentant responsable agréé (identification directe);
- ◆ soit est représenté par une personne préalablement agréée sous un numéro global d'identification à la TVA en Belgique;
- ◆ soit n'est pas identifié à la TVA ni représenté en Belgique.

*3° L'opération imposable n'est pas visée à l'article 51, § 2, 1° ou 2°, du Code de la TVA, ni exemptée ou effectuée en exemption de la taxe en vertu des articles 39 à 44bis du Code de la TVA*

L'opération imposable peut consister tant en une livraison de biens qu'en une prestation de services. Le report de paiement visé à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA n'est toutefois pas applicable dans les deux situations suivantes :

- a) lorsque l'opération imposable est une prestation de services visée à l'article 51, § 2, 1° du Code de la TVA (v. n°s 33 et 34 ci-dessus) ou une livraison de biens visée à l'article 51, § 2, 2°, du Code de la TVA (v. n° 35 ci-dessus). Dans cette hypothèse, ce sont ces dernières dispositions qui sont applicables;
- b) lorsque l'opération est effectivement exemptée de la taxe en vertu des articles 39 à 44bis du Code de la TVA - même si le fournisseur ou prestataire a mentionné, à tort, le report de paiement sur la facture - ou, lorsque le fournisseur ou prestataire a appliqué - à tort - à l'opération qu'il effectue, l'une des exemptions précitées prévues aux articles 39 à 44bis du Code de la TVA. Dans de telles hypothèses, le redevable de la taxe est toujours l'assujetti qui effectue l'opération conformément à l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA.

Le report de paiement prévu à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est fréquemment désigné sous les termes "report de paiement généralisé".

## **Titre 7      Obligations du fournisseur ou prestataire**

50. En tout état de cause, le fournisseur ou prestataire réalise une opération localisée en Belgique. A ce titre, il est tenu de délivrer une facture constatant l'opération, contenant les mentions et dans le délai prescrit par la législation belge (v. art. 53, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA et art. 1er, § 1er, 5, § 1er, et 4, § 1er, de l'AR n° 1). La facture porte notamment la mention "Taxe à acquitter par le cocontractant. Code de la TVA, art. 51, § 2", en lieu et place du taux et du montant de la taxe due.

51. D'autre part, il est possible que le fournisseur ou prestataire soit identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel (identification directe ou avec agrément d'un représentant responsable conformément à l'article 55, § 1er, ou § 2, du Code de la TVA) ou représenté par une personne préalablement agréée sous un numéro global d'identification à la TVA.

Dans cette hypothèse, la facture mentionne :

- a) le numéro d'identification à la TVA attribué en Belgique au fournisseur ou prestataire, ou à la personne préalablement agréée qui le représente (v. art. 5, § 1er, 2° et 2°bis, b, de l'AR n° 1);
- b) en cas de représentation fiscale, l'identité, l'adresse et l'indication de la qualité du représentant responsable ou de la personne préalablement agréée (v. art. 5, § 1er, 2°bis, de l'AR n° 1).

52. En outre, l'opération doit être enregistrée dans la comptabilité belge tenue par le fournisseur ou prestataire, son représentant responsable, ou la personne préalablement agréée qui le représente et être renseignée dans les déclarations périodiques à la TVA déposées par ces personnes auprès de l'administration belge (grille 45).

53. Par tolérance administrative, il est toutefois admis que les obligations citées aux n°s 51 et 52 ci-avant (mention du numéro BE et, le cas échéant, des coordonnées du représentant responsable ou de la personne préalablement agréée sur les factures, inscription dans la comptabilité belge et dans les déclarations périodiques) ne soient pas respectées lorsque

l'opération réalisée n'est pas directement liée à une opération pour laquelle le fournisseur ou prestataire a exercé précédemment son droit à déduction de la taxe en amont belge.

Cette tolérance administrative n'est toutefois pas applicable lorsque l'assujetti non établi dans le pays a obtenu une identification à la TVA en Belgique par le biais de la possibilité prévue au n° 97 de la présente circulaire (v. aussi n°s 158, b, in fine et 200, b, in fine) ou en cas de représentation fiscale sous numéro global.

## **Titre 8 Obligations du cocontractant redevable de la taxe**

### **Acquittement de la taxe**

54. En vue de l'acquittement de la taxe, l'acquéreur ou preneur <sup>17</sup> est tenu d'inscrire l'opération qui lui est fournie dans son facturier d'entrée ainsi que dans sa déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, comme suit :

- a) la base d'imposition de l'opération est mentionnée :
  - ◆ d'une part, dans la grille 81, 82 ou 83, selon la nature de l'opération reçue;
  - ◆ d'autre part, dans la grille 87;
- b) le montant de la taxe due est inscrit dans la grille 56.

55. Le montant de la taxe déductible peut être inscrit dans la grille 59 de la déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle les conditions d'exercice du droit à déduction sont réunies. Les conditions d'exercice du droit à déduction sont les suivantes (v. art. 3, § 3, de l'AR n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée) :

- a) l'acquéreur ou preneur doit détenir une facture délivrée par le fournisseur de biens ou le prestataire de services. Cette facture doit mentionner à tout le moins le nom, l'adresse et le numéro d'identification à la TVA des parties concernées par l'opération, la nature et la quantité des biens ou services fournis, le prix et ses accessoires. Si nécessaire, elle doit être complétée par l'acquéreur ou preneur des autres mentions prévues par l'article 5, § 1er, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992;
- b) l'acquéreur ou preneur doit avoir acquitté la taxe de la manière prescrite au n° 54.

### **Etablissement d'un document particulier**

56. En principe, l'acquéreur ou preneur acquitte la taxe dont il est redevable en raison de l'opération qui lui est fournie au vu de la facture reçue du fournisseur ou prestataire.

57. Toutefois, lorsqu'il n'est pas en possession de cette facture à l'expiration du mois ou du trimestre <sup>18</sup> au cours duquel la taxe due en raison de l'opération qui lui est fournie devient exigible, il est tenu d'établir un document particulier constatant l'opération. Ce document constitue la pièce justificative sur base de laquelle l'acquéreur ou preneur inscrit l'opération dans son facturier d'entrée et acquitte la taxe due (application de l'article 15, § 2, de l'AR n° 1).

58. Le document créé à défaut de facture comporte les mentions suivantes :

- a) le nom ou la dénomination sociale et l'adresse des parties intervenues dans l'opération;
- b) le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur ou preneur;
- c) le cas échéant, les coordonnées (identité, adresse, indication de la qualité) du représentant responsable en Belgique de l'acquéreur ou preneur;
- d) le cas échéant, le numéro d'identification à la TVA en Belgique du fournisseur ou prestataire (ou de la personne préalablement agréée qui le représente);

<sup>17</sup> Par hypothèse, l'acquéreur ou preneur est toujours identifié à la TVA en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA

<sup>18</sup> Selon qu'il est un assujetti tenu au dépôt de déclarations mensuelles ou trimestrielles à la TVA.

- e) le cas échéant, les coordonnées (identité, adresse, indication de la qualité) du représentant responsable en Belgique du fournisseur ou prestataire (ou de la personne préalablement agréée qui le représente);
- f) la date de l'achèvement de l'opération ou la date à laquelle la taxe est exigible, lorsque celle-ci précède la date de l'achèvement de l'opération (situations visées aux articles 17, § 1er, alinéas 2 ou 3 et 22, § 2, alinéa 2 ou 3, du Code de la TVA);
- g) les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe due, notamment la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité, ainsi que l'objet des services;
- h) l'indication par taux de la base d'imposition et du montant de la taxe due;
- i) le numéro sous lequel le document est inscrit dans le facturier d'entrée de l'acquéreur ou preneur.

Les mentions visées à l'alinéa qui précède peuvent être remplacées par une référence au contrat écrit, dans la mesure où celui-ci comporte les données nécessaires.

59. Lors de la réception de la facture, l'acquéreur ou preneur inscrit sur celle-ci une référence au document particulier qu'il a établi précédemment, et sur ce document, une référence à la facture.

60. Notons toutefois que le document particulier visé au n° 57 ci-dessus ne peut en aucun cas remplacer la facture à recevoir du fournisseur ou prestataire étranger, pour l'exercice éventuel d'un droit à déduction de la taxe dans le chef de l'assujetti acquéreur ou preneur.

## Cas particulier : exécution d'un travail immobilier

### Dispositions légales

61. En vertu de l'article 51, § 4, du Code de la TVA, le Roi peut déroger à la disposition du § 1er, 1°, du même article<sup>19</sup> pour obliger le cocontractant du fournisseur de biens ou de services au paiement de l'impôt dans la mesure où il l'estime nécessaire pour garantir ce paiement.

62. Pris en exécution de la disposition citée ci-dessus, l'article 20, § 1er, de l'AR n° 1 prévoit que le cocontractant de l'assujetti établi en Belgique qui effectue des opérations indiquées au § 2 du même article doit acquitter la taxe due en raison de cette opération lorsqu'il est lui-même un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA, ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1er ou § 2, du Code de la TVA.

### Situation visée à l'article 20, § 1er, de l'AR n° 1

63. L'article 20, § 1er, de l'AR n° 1 reporte le paiement de la taxe dans le chef de la personne qui reçoit l'opération lorsque les conditions suivantes sont réunies :

*1° L'assujetti qui effectue l'opération est établi en Belgique*

=> L'article 20, § 1er, de l'AR n° 1 est applicable lorsque l'assujetti qui effectue l'opération :

- ◆ soit a établi son domicile ou son siège social ou statutaire en Belgique;
- ◆ soit possède un établissement stable en Belgique, tel que défini au n° 9.

=> L'article 20, § 1er, de l'AR n° 1 n'est pas applicable lorsque l'assujetti qui effectue l'opération est un assujetti non établi en Belgique, même s'il est identifié à la TVA en Belgique (identification directe ou avec agrément d'un représentant responsable). Le cas échéant, l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est applicable dans cette situation, toutes autres conditions étant réunies.

*2° La personne qui reçoit l'opération a l'une des qualités suivantes :*

---

<sup>19</sup> Art. 51, § 1er, 1°, du CTVA : La taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique

- ◆ elle est une personne établie en Belgique et tenue au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, alinéa 1er, 3° du Code de la TVA (déclaration périodique à la TVA);
- ◆ elle est une personne non établie en Belgique, qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1er ou § 2, du Code de la TVA.

=> L'article 20, § 1er, de l'AR n° 1 n'est pas applicable lorsque la personne qui reçoit l'opération est :

- ◆ un assujetti (établi en Belgique) qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou qui bénéficie du régime de franchise prévu par l'article 56, § 2, du Code de la TVA, ou du régime forfaitaire prévu par l'article 57 du Code de la TVA;
- ◆ une personne morale non assujettie (établie en Belgique ou non);
- ◆ un particulier (établi en Belgique ou non);
- ◆ un assujetti non établi en Belgique qui :
  - a) soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, sans représentant responsable agréé (identification directe);
  - b) soit est représenté par une personne préalablement agréée sous un numéro global d'identification à la TVA;
  - c) soit n'est pas identifié à la TVA, ni représenté en Belgique.

3° L'opération est visée à l'article 20, §2, de l'AR n° 1

=> L'article 20, § 1er, de l'AR n° 1 est applicable lorsque l'opération consiste en :

- ◆ un travail immobilier au sens de l'article 19, § 2, du Code de la TVA;
- ◆ une opération assimilée à un travail immobilier par l'article 20, § 2, alinéa 2, de l'AR n° 1 (not. : opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation, d'une installation électrique ou sanitaire, etc.);
- ◆ une mise à disposition de personnel en vue de l'exécution d'un travail immobilier ou d'une opération y assimilée.

Les opérations visées à l'article 20, § 2, de l'AR n° 1 sont plus amplement commentées dans la circulaire administrative n° 3 du 1er février 1979.

### Obligations respectives en cas d'application de l'article 20, §1er, de l'AR n° 1

64. Par hypothèse, le prestataire ou le fournisseur est établi en Belgique. Il est dès lors tenu de respecter l'ensemble des obligations imposées aux assujettis par le Code de la TVA ou en son exécution. Il doit notamment :

- ◆ délivrer une facture constatant l'opération réalisée, portant la mention "Taxe à acquitter par le cocontractant - AR n° 1, art. 20" en lieu et place du taux et du montant de la taxe due;
- ◆ inscrire l'opération dans son facturier de sortie;
- ◆ inscrire l'opération en grille 45 de sa déclaration périodique à la TVA.

65. Le cocontractant quant à lui est tenu d'enregistrer l'opération dans son facturier d'entrée et d'acquitter la taxe due en inscrivant l'opération dans sa déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (base d'imposition en grille 81, 82 ou 83 ainsi qu'en grille 87, TVA due en grille 56).

### Exemple

66. Soit A, assujetti dont le siège social est situé en France.

A réalise pour B un travail immobilier sur un immeuble situé en Belgique. Conformément à l'article 21, § 3, 1°, du Code de la TVA, la prestation de services est localisée en Belgique.

1ère hypothèse : A possède un établissement stable en Belgique (A'); B n'est pas établi en Belgique mais a fait agréer un représentant responsable dans le pays.

Redevable de la taxe : B (application de l'article 20, § 1er, de l'AR n° 1).

Inscription de l'opération dans la déclaration de A' : base d'imposition : grille 45.

Inscription de l'opération dans la déclaration de B : base d'imposition : grilles 81, 82 ou 83 et 87  
- TVA due : grille 56 - TVA déductible : grille 59.

La facture doit indiquer notamment :

- ◆ la mention "taxe à acquitter par le cocontractant - art. 20, AR n° 1";
- ◆ les coordonnées du représentant responsable de B.

2ème hypothèse : A a fait agréer un représentant responsable en Belgique; B n'est pas établi en Belgique mais a fait agréer un représentant responsable dans le pays.

Redevable de la taxe : B (application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA).

Inscription de l'opération dans la déclaration de A : base d'imposition : grille 45.

Inscription de l'opération dans la déclaration de B : base d'imposition : grilles 81, 82 ou 83 et 87  
- TVA due : grille 56 - TVA déductible : grille 59.

La facture doit indiquer notamment :

- ◆ la mention "taxe à acquitter par le cocontractant - art. 51, § 2, du C.TVA";
- ◆ les coordonnées du représentant responsable de A;
- ◆ les coordonnées du représentant responsable de B.

3ème hypothèse : A a fait agréer un représentant responsable en Belgique; B n'est pas établi en Belgique mais est identifié à la TVA dans le pays (identification directe).

Redevable de la taxe : A (application de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA).

Inscription de l'opération dans la déclaration de A : base d'imposition : grille 01, 02 ou 03 - TVA due : grille 54.

Inscription de l'opération dans la déclaration de B : base d'imposition : grilles 81, 82 ou 83 - TVA déductible : grille 59.

La facture doit indiquer notamment :

le taux et le montant de la taxe due;

les coordonnées du représentant responsable de A.

Le tableau figurant en annexe 2 reprend d'autres hypothèses possibles, en fonction des situations respectives de A et B au regard de la TVA belge.

#### Remarque

67. Il est à noter qu'en ce qui concerne les opérations visées à l'article 20bis, de l'AR n°1, pris également en exécution de l'article 51, § 4, du Code de la TVA, les règles exposées aux n°s 62 à 66 ci-avant, sont applicables "mutatis mutandis".

## **Partie D IDENTIFICATION A LA TVA EN BELGIQUE** **D'UN ASSUJETTI NON ETABLI DANS LE PAYS**

### **Titre 9 Dispositions légales**

68. Conformément à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA, l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions attribue un numéro d'identification à la taxe

sur la valeur ajoutée comprenant les lettres BE à tout assujetti non établi en Belgique qui effectue des opérations visées par le Code lui ouvrant droit à déduction et pour lesquelles il est redevable de la taxe en Belgique en vertu des articles 51 et 52 du Code de la TVA.

69. D'autre part, l'article 50, § 2, du Code de la TVA prévoit qu'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée peut également être attribué à d'autres assujettis.

## **Titre 10 Obligation d'identification à la TVA**

### **Situations dans lesquelles l'identification à la TVA est obligatoire**

70. L'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA prévoit l'identification à la TVA en Belgique de tout assujetti non établi dans le pays dès lors que trois conditions sont formellement remplies :

1. *l'assujetti non établi en Belgique effectue dans le pays des opérations visées par le Code de la TVA* : livraisons de biens, prestations de services, acquisitions intracommunautaires de biens ou importations de biens.

=> L'identification à la TVA en Belgique d'un assujetti qui n'effectue aucune opération dans le pays, est exclue, bien qu'elle puisse parfois présenter un intérêt financier pour cet assujetti (p.ex. possibilité de bénéficier de localiser certaines opérations en Belgique<sup>20</sup> ou d'exercer le droit à déduction de la taxe belge portée en compte par ses cocontractants via le dépôt d'une déclaration périodique à la TVA);

2. *les opérations que l'assujetti non établi en Belgique effectue dans le pays lui ouvrent un droit à déduction de la taxe en amont* (critère identique à celui imposé aux assujettis établis en Belgique);

3. *l'assujetti non établi en Belgique est redevable, vis-à-vis de l'Etat belge, de la taxe due en raison des opérations qu'il effectue en Belgique, et ce, en vertu des articles 51 et 52 du Code de la TVA.*

=> L'identification à la TVA n'est, en principe, pas possible lorsque l'assujetti non établi en Belgique effectue exclusivement des opérations pour lesquelles la taxe est due par le cocontractant conformément à l'article 51, § 2, 1°, 2° et 5° du Code de la TVA (voir toutefois n° 97).

71. D'autre part, sur base de l'article 50, § 2, du Code de la TVA, un numéro d'identification à la TVA est attribué à tout assujetti non établi en Belgique qui réalise *une opération de placement de biens sous le régime de l'entrepôt TVA qui n'est pas soumise à la taxe*. L'opération ici visée consiste en un transfert de biens interne à la Belgique vers un entrepôt TVA, en dehors du cadre de toute transaction commerciale. Il ne s'agit pas d'une opération imposable en Belgique. Néanmoins, l'identification à la TVA en Belgique de l'assujetti qui réalise cette opération est toujours obligatoire.

72. Sur base des n°s 70 et 71 ci-dessus, l'identification à la TVA en Belgique est obligatoire, sauf dérogation, pour tout assujetti non établi en Belgique qui effectue dans le pays :

- ◆ une livraison de biens lui ouvrant droit à déduction, autre qu'une livraison pour laquelle la taxe est due par le cocontractant conformément à l'article 51, § 2, 2° et 5°, du Code de la TVA;
- ◆ une prestation de services lui ouvrant droit à déduction, autre qu'une prestation pour laquelle la taxe est due par le cocontractant conformément à l'article 51, § 2, 1° et 5°, du Code de la TVA;
- ◆ une importation de biens;
- ◆ une acquisition intracommunautaire de biens soumise à la taxe;

<sup>20</sup> P.ex. en matière de transport intracommunautaire (v. art. 51, § 2, 1°, b, du CTVA).

- ◆ une opération pour laquelle il est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 2, 3° et 4°, du Code de la TVA (p.ex. : sortie de biens du régime de l'entrepôt TVA);
- ◆ une opération de placement de biens en entrepôt TVA, qui n'est pas soumise à la taxe.

73. La situation de l'assujetti non établi en Belgique peut être ainsi schématisée :

Les trois conditions visées au n° 70 sont réunies	Les trois conditions visées au n° 70 ne sont pas réunies	L'assujetti place des biens en entrepôt TVA (transfert interne)
↓	↓	↓
Identification obligatoire	Identification exclue	Identification obligatoire
Toutefois, des dérogations existent : a) possibilité de <u>décharge</u> de l'obligation d'identification; b) possibilité de <u>dispense</u> de l'obligation d'identification	Toutefois, des dérogations existent : <u>possibilité</u> d'identification à la TVA	

### Situations dans lesquelles l'assujetti non établi en Belgique est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique

74. Toute identification à la TVA en Belgique implique :

- ◆ d'une part, pour l'assujetti identifié, le respect vis-à-vis de l'administration belge de toutes les obligations déclaratives imposées aux assujettis par le Code de la TVA : dépôt de déclarations périodiques à la TVA (v. art. 53, al. 1er, 3°, du CTVA), de la liste annuelle des clients assujettis (v. art. 53quinquies du CTVA), des relevés des opérations intracommunautaires (v. art. 53sexies du CTVA) ;
- ◆ d'autre part, pour l'administration belge, la tenue pour chaque assujetti identifié du compte courant visé à l'article 5, § 1er, de l'AR n° 24 du 29 décembre 1992 relatif au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

75. Au vu de ces contraintes, l'administration a défini certaines circonstances particulières dans lesquelles l'assujetti non établi en Belgique est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique. Lorsque l'assujetti non établi en Belgique se trouve dans l'une des circonstances ainsi définies par l'administration, il lui est impossible d'être identifié à la TVA en Belgique.

76. Les circonstances dans lesquelles l'administration décharge l'assujetti non établi en Belgique de l'obligation d'être identifié à la TVA dans le pays ont trait respectivement :

- ◆ à la nature des opérations réalisées dans le pays;
- ◆ à l'existence d'un régime plus favorable à l'assujetti non établi dans le pays;
- ◆ au caractère occasionnel des opérations réalisées dans le pays.

77. Sauf mention contraire, les cas de décharge d'identification à la TVA en Belgique énumérés ci-après sont applicables tant aux assujettis établis dans un autre Etat membre qu'aux assujettis non établis dans la Communauté. Lorsqu'elle concerne un assujetti non établi dans la Communauté, la décharge d'identification à la TVA s'accompagne d'une décharge de l'obligation de faire agréer un représentant responsable en Belgique.

78. L'attention est toutefois attirée sur le fait qu'aucune décharge d'identification à la TVA n'est possible pour les opérations suivantes : les opérations intracommunautaires (livraison exemptée en vertu de l'article 39bis du Code de la TVA, ou acquisition intracommunautaire soumise à la taxe en vertu de l'article 25ter du Code de la TVA), les livraisons de biens dans le

cadre du régime des ventes à distance (application de l'article 15, § 4, alinéa 1er, du Code de la TVA), les opérations impliquant le placement ou la sortie de biens d'un entrepôt TVA et les importations de biens suivies de la livraison des mêmes biens, même uniques ou occasionnelles.

### Décharge d'identification à la TVA liée à la nature des opérations effectuées en Belgique

79. L'assujetti non établi en Belgique est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique lorsqu'il effectue dans le pays des importations de biens, autres que :

- ◆ soit des importations de biens placés sous le régime de l'entrepôt TVA (identification toujours obligatoire);
- ◆ soit des importations de biens suivies de la livraison des mêmes biens (identification toujours obligatoire);
- ◆ soit des importations de biens suivies de la livraison de ces biens, après leur transformation (identification obligatoire si les opérations réalisées en Belgique ne présentent pas un caractère occasionnel comme déterminé aux n°s 86 à 89; décharge d'identification dans le cas contraire).

80. L'assujetti non établi en Belgique est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique lorsqu'il reçoit des biens ou des services en exemption de la TVA en vertu de l'article 39quater, § 1er, 2° ou 3°, du Code de la TVA. Il s'agit des opérations suivantes :

- ◆ achats de biens placés sous le régime de l'entrepôt TVA avec maintien de ce régime, suivi de leur vente avec maintien de ce même régime;
- ◆ réception de prestations de services relatives à des biens antérieurement placés sous le régime de l'entrepôt TVA.

81. L'assujetti non établi dans la Communauté est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique lorsqu'il effectue des livraisons de biens ou des prestations de services exemptées de la TVA en vertu des articles 39, 40, 41, 42, 44 et 44bis du Code de la TVA lui ouvrant droit à déduction de la taxe en amont.

Toutefois, les services centraux de l'administration peuvent déroger, au cas par cas, au principe énoncé à l'alinéa ci-dessus. L'assujetti non établi dans la Communauté, qui effectue des opérations visées à l'alinéa ci-dessus, peut, sur demande expresse de sa part, obtenir un numéro d'identification à la TVA en Belgique, pour autant que l'application de la circulaire n° 4 du 24 février 1988 pour la restitution des taxes en amont déductibles constitue, pour cet assujetti, un obstacle insurmontable à l'exercice de ses activités en Belgique.

82. L'assujetti non établi en Belgique mais établi dans un autre Etat membre, est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique lorsqu'il effectue des livraisons de biens ou des prestations de services exemptées de la TVA en vertu des articles 39, 40, 41, 42, 44 et 44bis du Code de la TVA, lui ouvrant droit à déduction de la taxe en amont ET que le montant de taxes en amont belges relatives aux opérations précitées, pour lesquelles il peut faire valoir un droit à déduction n'atteint pas 2.500 EUR par année civile <sup>21</sup>.

### Décharge d'identification à la TVA liée à l'existence d'un régime plus favorable à l'assujetti

83. L'assujetti non établi dans le pays est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique lorsque l'administration a instauré, pour les opérations qu'il effectue dans le pays, un régime plus favorable à l'assujetti au regard des obligations imposées.

84. Un régime plus favorable peut résulter notamment du dépôt de déclarations à la TVA récapitulant les opérations effectuées en Belgique, et permettant une compensation entre TVA

<sup>21</sup> Lorsque le montant des taxes en amont belges pour lesquelles l'assujetti peut faire valoir un droit à déduction atteint 2.500 EUR par année civile, l'assujetti bénéficie d'une dispense de l'obligation d'identification (v.n° 94)

due et TVA déductible, moins nombreuses que les déclarations visées à l'article 53, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA.

85. En vertu du principe énoncé au n° 84 ci-avant, est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA :

- a) l'assujetti non établi en Belgique qui réalise dans le pays des prestations de services ayant pour objet le transport rémunéré de personnes par route, soumis au régime de dépôt de "déclarations spontanées à la TVA";
- b) l'assujetti non établi en Belgique qui organise des spectacles en Belgique<sup>22</sup> ou participe à des foires commerciales (N.B. : pour la vente de produits soumis à accises dans le cadre d'une foire commerciale, v. toutefois le n° 93 ci-après). L'assujetti doit contacter le BCAE pour connaître les modalités pratiques de dépôt des déclarations récapitulatives et de paiement de la taxe;
- c) l'artiste exécutant ou l'agence de théâtre non établi en Belgique qui intervient comme entrepreneur de spectacles ou qui est réputé agir en cette qualité sur base des articles 13, § 2, et 20, du Code de la TVA, lorsqu'il effectue une prestation de services localisée en Belgique sur base de l'article 21, § 3, 4°, a, du Code de la TVA, non exemptée de TVA en vertu de l'article 44 de ce Code, pour un cocontractant belge tenu au dépôt d'une déclaration spéciale à la TVA. Celui-ci acquitte la taxe due en raison de la prestation de services qui lui est fournie selon la procédure visée à l'article 5, § 1er, 2°, de l'AR n° 31 du 2 avril 2002.

### Décharge d'identification à la TVA liée au caractère occasionnel des opérations réalisées en Belgique

86. L'examen de ce dernier critère de décharge d'identification à la TVA selon les règles exposées aux n°s 88 et 89 ci-après, est opportun dans les cas énoncés ci-après.

Lorsque l'assujetti non établi en Belgique effectue exclusivement dans le pays des opérations autres que celles pour lesquelles il y a toujours obligation d'identification à la TVA (v. n° 78), décharge d'identification liée à la nature des opérations ou à l'existence d'un régime plus favorable à l'assujetti (v. n°s 79 à 85), dispense d'identification à la TVA (v. n°s 92 à 94), impossibilité d'identification à la TVA (v. n° 96) ou encore possibilité d'identification à la TVA (v. n° 97), il y a alors toujours lieu d'examiner le caractère occasionnel des opérations qu'il effectue en Belgique, selon les règles exposées aux n°s 88 à 89 ci-après.

En cas de double activité, lorsque l'assujetti effectue à la fois, des opérations pour lesquelles il y a identification obligatoire, décharge, dispense, impossibilité ou possibilité d'identification et à la fois, d'autres opérations :

- a) si en raison de la première activité précitée, l'assujetti a l'obligation de demander un numéro d'identification à la TVA (p.ex. en cas d'opération intracommunautaire - v. n° 78) ou demande expressément un tel numéro (p.ex. s'il ne fait pas usage de la dispense - v. n° 95, ou s'il fait usage de l'autorisation prévue au n° 97), il n'y a, dans ce cas, pas lieu d'examiner le critère occasionnel pour les opérations relevant de sa seconde activité;
- b) si, par contre, en raison de la première activité, l'assujetti ne doit pas avoir de numéro d'identification à la TVA, parce qu'il est soit déchargé, dispensé (et qu'il fait usage de cette dispense), ou dans l'impossibilité d'être identifié à la TVA ou encore qu'il ne fait pas usage de la possibilité d'identification prévue au n° 97, il y a alors lieu, dans ce cas, d'examiner le critère occasionnel pour les opérations qui relèvent de sa seconde activité. Cet examen doit être fait selon les règles exposées aux n°s 88 et 89 ci-après et en tenant compte uniquement des éléments propres à cette seconde activité.

Enfin, il va de soi que l'examen de ce critère occasionnel, selon les règles exposées aux n°s 88 et 89 ci-après, n'est pas opportun lorsque l'assujetti non établi en Belgique, effectue

<sup>22</sup> La situation ici visée est celle dans laquelle l'assujetti accorde le droit d'entrée aux spectateurs contre paiement d'une rémunération

exclusivement dans le pays des opérations pour lesquelles il y a toujours identification obligatoire, ou décharge, dispense, impossibilité ou encore possibilité d'identification.

87. Le caractère occasionnel des opérations effectuées en Belgique est essentiellement une question de fait dont l'appréciation est fonction non seulement de la répétition des opérations mais aussi de leur importance.

88. **A.** En règle, les opérations réalisées par un assujetti non établi en Belgique présentent un caractère occasionnel pour autant que, d'une part, ces opérations répondent au moins à un des trois critères suivants :

- a) l'opération pour laquelle l'assujetti est redevable de la taxe est unique;
- b) les opérations pour lesquelles l'assujetti est redevable de la taxe sont réalisées à intervalles irréguliers;
- c) les opérations pour lesquelles l'assujetti est redevable de la taxe sont réalisées sur un laps de temps inférieur à quatre mois par année civile;

Remarque : les critères cités sous 1), 2) et 3) ci-avant sont basés sur le principe selon lequel, si l'assujetti non établi en Belgique était identifié à la TVA dans le pays, il déposerait, en moyenne, par année civile, selon le cas, au maximum 4 déclarations mensuelles ou 2 déclarations trimestrielles, dans lesquelles figurent des opérations pour lesquelles il est le redevable de la TVA belge; et que, d'autre part, ces opérations engendrent une TVA due (19) inférieure à 5.000 EUR par année civile et simultanément une TVA déductible (20) inférieure à 5.000 EUR par année civile, lorsque l'assujetti n'est pas établi dans la Communauté européenne. Lorsque l'assujetti est établi dans un Etat membre de la Communauté européenne autre que la Belgique ces deux seuils (TVA due et TVA déductible) sont portés respectivement à 10.000 EUR.

**B.** Lorsque les opérations effectuées en Belgique par l'assujetti répondent au moins à un des trois critères cités sous A. 1), 2) et 3) ci-avant, mais que la TVA due et/ou la TVA déductible est supérieure ou égale au seuil précité (pour rappel, 5.000 EUR pour l'assujetti non établi dans la Communauté européenne et 10.000 EUR pour l'assujetti établi en dehors de la Belgique mais dans la Communauté européenne), l'assujetti est tenu de soumettre son cas au BCAE qui appréciera, compte tenu des circonstances propres à ce cas, le caractère occasionnel ou non des opérations qu'il effectue.

**C.** L'administration considère également comme présentant un caractère occasionnel les opérations réalisées par un assujetti non établi en Belgique répondant au critère suivant : les opérations pour lesquelles l'assujetti est redevable de la taxe sont réalisées à intervalles réguliers mais engendrent une TVA due <sup>23</sup> inférieure à 1.250 EUR par année civile et simultanément une TVA déductible <sup>24</sup> inférieure à 1.250 EUR par année civile.

89. Pour déterminer le caractère occasionnel des opérations réalisées dans le pays, il n'est pas tenu compte :

- a) des opérations pour lesquelles l'assujetti non établi en Belgique n'est pas redevable de la taxe <sup>25</sup>;
- b) des opérations pour lesquelles l'assujetti est déchargé - vu la nature de ces opérations ou vu l'existence d'un régime qui lui est plus favorable - , dispensé ou dans l'impossibilité ou la possibilité d'être identifié à la TVA;
- c) des taxes en amont déductibles qui ont un lien direct avec les opérations citées sous b), ci-avant sauf si ces dernières opérations sont étroitement liées aux opérations pour lesquelles le critère occasionnel doit être apprécié.

<sup>23</sup> Pour déterminer le montant de la TVA due, il n'est pas tenu compte du montant de la taxe pour laquelle l'assujetti concerné peut appliquer une exemption.

<sup>24</sup> Pour déterminer le montant de la TVA déductible, il y a lieu de tenir compte de la TVA belge pour laquelle l'assujetti peut se prévaloir d'un droit à déduction (v. aussi n° 89)

<sup>25</sup> Sauf pour la détermination du montant total de la TVA déductible mais en tenant compte de la restriction visée au n° 89, c.

## Situations dans lesquelles l'assujetti non établi en Belgique est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique

90. Dans certains cas particuliers, l'administration dispense de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique l'assujetti non établi dans le pays qui, en principe :

est tenu à cette obligation en vertu des règles énoncées au n° 72;

et ne se trouve pas dans des conditions lui permettant d'être déchargé de cette obligation (p.ex. les opérations réalisées ne présentent pas un caractère occasionnel).

91. Lorsqu'elle concerne un assujetti non établi dans la Communauté, la dispense de l'obligation d'identification s'accompagne d'une dispense de l'obligation de faire agréer un représentant responsable.

92. L'assujetti non établi en Belgique est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique lorsqu'il réalise en Belgique un envoi de biens en consignation, un envoi de biens chez un commissionnaire-vendeur ou un transfert de stock, pour autant que les conditions énumérées au n° 42 de la circulaire administrative n° 16 du 4 juillet 1994 soient respectées. La condition visée au 2° dudit n° 42 doit être entendue en ce sens que l'assujetti qui réalise l'envoi de biens en consignation, l'envoi de biens chez un commissionnaire-vendeur ou le transfert de stock ne soit pas établi en Belgique (aucun établissement stable), ni identifié à la TVA en Belgique.

93. L'assujetti non établi en Belgique est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique lorsqu'il réalise en Belgique des ventes de produits soumis à accises à des particuliers (vente à distance ou dans le cadre d'une foire commerciale) et applique les régimes simplifiés visés aux n°s 47 à 52 ou 53 à 56 de la circulaire administrative n° 8 du 8 octobre 1998.

94. L'assujetti non établi en Belgique, mais établi dans un autre Etat membre, est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique :

- a) lorsqu'il effectue de manière régulière des livraisons de biens ou des prestations de services exemptées de la TVA en vertu des articles 39, 40, 41, 42, 44 et 44bis du Code de la TVA lui ouvrant droit à déduction de la taxe en amont,
- b) ET que le montant des taxes belges en amont pour lesquelles il peut faire valoir un droit à déduction, relatif à ces opérations, atteint ou dépasse de manière régulière le seuil de 2.500 EUR par année civile.

95. L'assujetti qui se trouve dans l'une des situations visées ci-dessus le dispensant de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique peut obtenir un numéro d'identification à la TVA en Belgique sur demande expresse de sa part.

## Situations dans lesquelles l'identification à la TVA en Belgique est autorisée

96. En règle, un assujetti non établi en Belgique qui ne réalise dans le pays que des opérations pour lesquelles il n'est pas redevable de la taxe (application de l'article 51, § 2, 1°, 2° ou 5°, du Code de la TVA), ne peut pas être identifié à la TVA en Belgique en vertu de l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA (v. n° 70).

97. Toutefois, sur base de l'article 50, § 2, du Code de la TVA, un numéro d'identification à la TVA comprenant les lettres BE peut être attribué, sur demande expresse de l'assujetti :

- a) à l'assujetti non établi en Belgique (établi ou non dans la Communauté) qui réalise en Belgique de manière régulière des opérations visées à l'article 20, § 2, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992 (travaux immobiliers et opérations assimilées), pour lesquelles le report de paiement généralisé visé à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est applicable. Cette mesure a pour effet de permettre à l'assujetti non établi en Belgique d'obtenir un numéro permanent d'enregistrement en tant qu'entrepreneur conformément aux articles 400 à 408 du Code des impôts sur les revenus (CIR 92).

Lorsqu'un assujetti non établi dans la Communauté demande, dans les circonstances précisées ci-avant, son identification à la TVA sur base de l'article 50, § 2, du Code de la TVA, il est tenu de faire agréer un représentant responsable en Belgique;

- b) à l'assujetti non établi en Belgique, mais établi dans un autre Etat membre, qui réalise en Belgique de manière régulière des opérations, autres que celles visées à l'article 20, § 2, de l'AR n° 1, pour lesquelles le report de paiement visé à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA, est applicable, lorsque le montant des taxes belges en amont dont il peut obtenir la déduction, relatif à ces opérations, atteint ou excède, de manière régulière, le seuil de 10.000 EUR par an.

## **Titre 11 Tableau récapitulatif**

98. Le tableau ci-après résume les différentes situations possibles d'un assujetti non établi en Belgique au regard de la TVA belge en fonction des opérations effectuées (obligation d'identification, décharge, dispense, impossibilité ou possibilité d'identification).

99. Sauf mention contraire :

- a) les situations présentées sont applicables tant à l'assujetti établi dans un autre Etat membre qu'à l'assujetti non établi dans la Communauté;
- b) toutes les opérations citées sont des opérations pour lesquelles l'assujetti non établi en Belgique est redevable d'une TVA belge.

100. Tableau :

	Opérations réalisées	Identification à la TVA
	<b><u>Importation</u></b>	
1.	Importation de biens placés en entrepôt TVA	Identification obligatoire (v. n° 72) et pas de dérogation possible (v. n° 78)
2.	Importation de biens suivie de la livraison des mêmes biens	Identification obligatoire (v. n° 72) et pas de dérogation possible (v. n° 78)
3.	Importation de biens suivie de la livraison de ces biens après leur transformation : - opération occasionnelle; - opération non occasionnelle.	Décharge ( v. n° 88) Obligation (v. n° 79)
4.	Importation autre que 1, 2 et 3	Décharge (v. n° 79 )
	<b><u>Acquisition intracommunautaire (AIC)</u></b>	
5.	AIC non soumise à la taxe	Identification exclue (v. n° 72)
6.	AIC soumise à la taxe, réalisée dans le cadre du régime visé aux n°s 42 et suivants de la circulaire n° 16/1994	Dispense (v. n° 92 )
7.	AIC de biens placés en entrepôt TVA	Identification obligatoire (v. n° 72) et pas de dérogation possible

		(v. n° 78)
8.	AIC soumise à la taxe, autre que 5 à 7	Identification obligatoire (v. n° 72) et pas de dérogation possible (v. n° 78)
	<b><u>Livraison de biens (LB)</u></b>	
9.	LB exemptée par l'article 39bis du CTVA	Identification obligatoire (v. n° 72) et pas de dérogation possible (v. n° 78)
10.	LB visée à l'article 15, § 4, du CTVA (vente à distance)	Identification obligatoire (v. n° 72) et pas de dérogation possible (v. n° 78)
11.	LB exemptée par les articles 39, 40, 42, 44 et 44bis du CTVA ouvrant droit à déduction	
	Fournisseur non établi dans la Communauté	Décharge (v. n° 81, al. 1er) sauf application de la dérogation (v. n° 81, al. 2)
	Fournisseur établi dans un autre Etat membre	
	TVA déductible < 2.500 EUR/an	Décharge (v. n° 82)
	TVA déductible >= 2.500 EUR/an	Dispense (v. n° 94)
12.	LB avec application de l'article 51, § 2, 2°, du CTVA	Identification exclue (v. n° 72)
13.	LB avec application de l'article 51, § 2, 5°, du CTVA	
	Fournisseur non établi dans la Communauté	Identification exclue (v. n° 72)
	Fournisseur établi dans un autre Etat membre	
	TVA déductible < 10.000 EUR/an	Identification exclue (v. n° 72)
	TVA déductible >= 10.000 EUR/an	Possibilité d'identification (v. n° 97, b))
14.	LB réalisée dans le cadre des régimes visés aux n°s 47 à 52 ou 53 à 56 de la circulaire n° 8/1998	Dispense (v. n° 93)
15.	LB autre que 9 à 14	
	Opération occasionnelle	Décharge (v. n° 88)

	Opération non occasionnelle	Identification Obligatoire (v. n° 72)
	<b><u>Prestation de services (PS)</u></b>	
16.	PS exemptée par les articles 39, 40, 41, 42, 44 et 44bis du CTVA ouvrant droit à déduction	
	Fournisseur non établi dans la Communauté	Décharge (v. n° 81, al. 1er) sauf application de la dérogation (v. n° 81, al. 2)
	Fournisseur établi dans un autre Etat membre	
	TVA déductible < 2.500 EUR/an	Décharge (v. n° 82)
	TVA déductible >= 2.500 EUR/an	Dispense (v. n° 94)
17.	PS avec application de l'article 51, § 2, 1°, du CTVA	Identification exclue (v. n° 72)
18.	PS avec application de l'article 51, § 2, 5°, du CTVA	
	Opération visée à l'art. 20, § 2, de l'AR n° 1	
	Opération occasionnelle	Identification exclue (v. n° 72)
	Opération non occasionnelle	Possibilité d'identification (v. n° 97, a))
	Opération autre que visée à l'art. 20, § 2, de l'AR n° 1	
	Fournisseur non établi dans la Communauté	Identification exclue (v. n° 72)
	Fournisseur établi dans un autre Etat membre	
	TVA déductible < 10.000 EUR/an	Identification exclue (v. n° 72)
	TVA déductible >= 10.000 EUR/an	Possibilité d'identification (v. n° 97, b))
19.	PS autre que 16 à 18	
	Opération occasionnelle	Décharge (v. n° 88 )
	Opération non occasionnelle	Identification obligatoire (v. n° 72)
	<b><u>Opération liée au régime de l'entrepôt TVA</u></b>	

20.	Achat de biens exempté par l'article 39quater, § 1er, 1°, du CTVA	Identification obligatoire (v. n° 72)
21.	Transfert interne de biens vers un entrepôt TVA	Identification obligatoire (v. n° 71)
22.	Sortie de biens de l'entrepôt TVA	Identification obligatoire (v. n° 72)
23.	Achat de biens ou de services exempté par l'article 39quater, § 1er, 2° et 3°, du CTVA	Décharge (v. n° 80)

Exemples en cas de combinaison d'opérations reprises dans le tableau

101. Premier cas

Soit un assujetti, non établi en Belgique, qui effectue dans le pays des opérations suivantes :

- a) une acquisition intracommunautaire de biens soumise à la taxe en Belgique;
- b) des livraisons de biens exemptées par l'article 42 du Code de la TVA; le montant de taxes déductibles relatives à ces opérations est égal à 3.000 EUR par année civile.

Pour l'opération visée sous a), l'identification à la TVA en Belgique est obligatoire (v. n° 72), il n'y a pas de dérogation possible (v. n° 78).

Pour les opérations visées sous b) :

- ◆ si l'assujetti n'est pas établi dans la Communauté, il est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique en raison de la nature des opérations (v. n° 81, al. 1er);
- ◆ si l'assujetti est établi dans la Communauté, il est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique (v. n° 94).

Dans ce cas, l'obligation d'identification prime sur la décharge ou sur la dispense d'identification. L'assujetti doit donc obligatoirement être identifié à la TVA en Belgique.

En effet, plus généralement, l'obligation d'identification prime sur la décharge, la dispense, l'impossibilité ou la possibilité d'identification.

102. Deuxième cas

Soit un assujetti non établi en Belgique, mais établi dans la Communauté, qui effectue dans le pays les opérations suivantes :

- a) des exportations de biens exemptées en vertu de l'article 39, § 1er, 1° du Code de la TVA; le montant des taxes déductibles relatives à ces opérations est de 3.000 EUR par année civile;
- b) des livraisons de biens à des particuliers en Belgique; la TVA due relative à ces livraisons est de 1.000 EUR par année civile et la TVA déductible relative à ces livraisons est de 750 EUR par année civile.

Pour les opérations visées sous a), l'assujetti est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique (v. n° 94).

Pour les opérations visées sous b), l'assujetti est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique. Ces opérations présentent en effet un caractère occasionnel puisque la TVA due par l'assujetti relative à ces opérations est inférieure à 1.250 EUR par année civile et que simultanément la TVA déductible est également inférieure à 1.250 EUR par année civile (v. n° 88, c). Pour la détermination de la taxe déductible, il ne doit en effet pas être tenu compte du montant de 3.000 EUR par année civile de taxes déductibles relatives aux opérations d'exportation visées sous a) (v. n° 89, c)).

Dans ce cas, l'assujetti est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique. Il peut, sur demande expresse de sa part, obtenir un numéro d'identification à la TVA (v. n° 95).

En effet, et plus généralement, la dispense ou la possibilité d'identification priment sur la décharge d'identification.

#### 103. Troisième cas

Soit un assujetti non établi en Belgique, mais établi dans la Communauté qui effectue, dans le pays, les opérations suivantes :

- a) une prestation de services de nature intellectuelle, pour un assujetti belge, (prestation de service réputée se situer en Belgique en vertu de l'article 21, § 3, 7°, d), du Code de la TVA);
- b) des exportations de biens exemptées en vertu de l'article 39, § 1<sup>er</sup>, 1°, du Code de la TVA; le montant des taxes déductibles relatives à ces opérations est de 3.000 EUR par année civile.

Pour l'opération visée sous a), l'identification à la TVA en Belgique est exclue (v. n°s 70, 3) et 72). Il s'agit en effet d'une opération pour laquelle l'assujetti étranger n'est pas le redevable de la taxe (application de l'article 51, § 2, 1° du Code de la TVA) et d'autre part, ce cas de report de paiement n'est pas visé par une possibilité d'identification (v. n° 97).

Pour les opérations visées sous b), l'assujetti est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique (v. n° 94).

Dans ce cas, l'assujetti est dispensé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique. Il peut, sur demande expresse de sa part, obtenir un numéro d'identification à la TVA (v. n° 95).

En effet, et plus généralement, la dispense ou la possibilité d'identification priment sur l'impossibilité d'identification.

#### 104. Quatrième cas

Soit un assujetti non établi en Belgique, établi ou pas dans la Communauté, qui effectue dans le pays les opérations suivantes :

- a) des importations régulières de biens meubles corporels autres que des moyens de transport en vue de la location de ces biens meubles à un assujetti belge (prestation de service réputée se situer en Belgique en vertu de l'article 21, § 3, 7°, h, du Code de la TVA);
- b) une opération unique de travail immobilier pour un assujetti belge qui dépose des déclarations périodiques à la TVA.

Pour l'opération d'importation visée sous a), l'assujetti est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique en raison de la nature de l'opération (v. n° 79).

Pour l'opération de location visée sous a), l'identification à la TVA en Belgique est exclue (v. n°s 70, 3) et 72). Il s'agit en effet d'une opération pour laquelle l'assujetti non établi n'est pas le redevable de la taxe (application de l'article 51, § 2, 1°, a), du Code de la TVA) et d'autre part, ce cas de report de paiement n'est pas visé par une possibilité d'identification (v. n° 97).

Pour l'opération visée sous b), il s'agit d'une opération pour laquelle l'assujetti non établi n'est pas le redevable de la taxe (application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA) et pour laquelle l'identification à la TVA en Belgique est en principe exclue (v. n°s 70, 3) et 72). En outre, s'il s'agit en l'espèce, d'un cas de report de paiement visé par une possibilité d'identification (v. n° 97, a)), cette possibilité n'est cependant pas applicable étant donné que l'assujetti non établi n'effectue pas régulièrement les opérations de travaux immobiliers. Il s'agit, en l'espèce, d'une opération unique.

Dans ce cas, l'assujetti est dans l'impossibilité d'être identifié à la TVA en Belgique.

#### 105. En conclusion, en cas de combinaison d'opérations :

- a) l'obligation d'identification prime sur la décharge, la dispense, l'impossibilité ou la possibilité d'identification;
- b) la dispense d'identification ou la possibilité d'identification priment sur la décharge et sur l'impossibilité d'identification.

Il est à remarquer qu'en cas de combinaison d'opérations, le numéro d'identification à la TVA attribué à l'assujetti non établi en Belgique doit être utilisé pour toutes les opérations localisées en Belgique que ce dernier réalise même pour celles pour lesquelles il y a impossibilité ou possibilité d'identification (v. toutefois les n°s 53, 158, b, 2°, 2ème alinéa et 200, b, 2°, 2ème alinéa).

## **Partie E DISPOSITIONS APPLICABLES A**

### **L'ASSUJETTI NON ETABLI DANS LE PAYS QUI N'EST PAS IDENTIFIE A LA TVA EN BELGIQUE**

343. Compte tenu des dispositions applicables en matière d'obligation d'identification à la TVA (v. chap. IV) et d'agrément d'un représentant responsable (v. chap. V et VI), il peut arriver qu'un assujetti non établi et non identifié à la TVA en Belgique réalise ou reçoive une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la taxe en Belgique.

344. Les dispositions applicables dans les situations visées ci-dessus sont examinées respectivement aux points 1 et 2 ci-après.

#### **Titre 12 Un assujetti non identifié à la TVA en Belgique réalise une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la taxe en Belgique**

##### **L'opération réalisée entre dans le champ d'application de l'article 51, § 2, 1°, 2° ou 5° du Code de la TVA**

345. Lorsque l'opération réalisée en Belgique par l'assujetti non établi dans le pays entre dans le champ d'application de l'article 51, § 2, 1°, 2°, ou 5°, du Code de la TVA :

- a) la non identification à la TVA en Belgique du fournisseur ou prestataire résulte de l'économie du régime mis en place;
- b) le redevable de la taxe est l'acquéreur ou preneur. Il doit acquitter la taxe due en raison de l'opération qui lui est fournie, selon le cas, de la manière précisée aux n°s 41 à 43 ou 54;
- c) en tant que fournisseur ou prestataire d'une opération réalisée en Belgique, l'assujetti non établi dans le pays est tenu de respecter les dispositions belges en matière de facturation : il est tenu de délivrer une facture contenant les mentions et dans le délai prescrits par la législation belge (v. art. 53, al. 1er, 2°, du CTVA et art. 1er, § 1er, 5, § 1er et 4, § 1er, de l'AR n° 1). La facture doit notamment porter la mention "Taxe à acquitter par le cocontractant - Code de la TVA, article 51, § 2", en lieu et place de l'indication des taux et des montants des taxes dues (v. art. 5, § 1er, 9°, de l'AR n° 1);
- d) l'assujetti non établi en Belgique est solidairement tenu avec l'acquéreur ou preneur au paiement de la taxe envers l'Etat belge lorsqu'il porte en compte sur la facture un montant à titre de taxe (v. art. 51bis, § 1er, 4°, du Code de la TVA).

##### **L'opération réalisée n'entre pas dans le champ d'application de l'article 51, § 2, 1°, 2° ou 5° du Code de la TVA**

346. Lorsque l'opération réalisée en Belgique n'entre pas dans le champ d'application de l'article 51, § 2, 1°, 2° ou 5°, du Code de la TVA :

- a) la non identification à la TVA en Belgique du fournisseur ou prestataire résulte soit de l'application d'une décharge ou dispense de l'obligation d'identification à la TVA, soit du non-respect des dispositions du Code de la TVA belge et des arrêtés royaux d'exécution relatives à l'identification à la TVA et à l'agrément du représentant responsable;

- b) en tant que fournisseur ou prestataire, l'assujetti non établi en Belgique est en principe redevable de la taxe due en raison de l'opération fournie (application de la règle générale visée à l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA). Toutefois, en vertu de l'article 55, § 6, du Code de la TVA et de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31, le recouvrement de la taxe peut être poursuivi à charge du cocontractant de l'assujetti non établi en Belgique. Cette disposition est commentée ci-après (n°s 347 à 354);
- c) l'assujetti non établi dans le pays est également tenu de délivrer une facture contenant les mentions et dans le délai prescrits par la législation belge (v. art. 53, al. 1er, 2°, du CTVA et art. 1er, § 1er, 5, § 1er et 4, § 1er, de l'AR n° 1). Lorsque les dispositions de l'article 55, § 6, du Code de la TVA et de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31 sont applicables, la facture porte la mention "Taxe à acquitter par le cocontractant - Art. 5 de l'AR n° 31" en lieu et place de l'indication des taux et des montants des taxes dues (application de l'art. 5, § 1er, 10°, de l'AR n° 1).

## Application de l'article 55, § 6 du Code de la TVA et de l'article 5 de l'AR n° 31

### Dispositions légales

347. L'article 55, § 6, du Code de la TVA prévoit que, à défaut d'identification de l'assujetti visé à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, du même Code, ou de représentation par une personne préalablement agréée conformément à l'article 55, § 3, alinéa 2, du même Code, le recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes peut être poursuivi à charge du cocontractant de l'assujetti non établi en Belgique.

348. Toutefois, le cocontractant de bonne foi qui prouve avoir payé à son fournisseur dont il établit l'identité, tout ou partie de la taxe, est déchargé, dans cette mesure, de cette obligation (v. art. 55, § 6, dernier alinéa, du Code de la TVA).

349. Pris en exécution des dispositions retranscrites aux n°s 347 et 348 ci-avant, l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31 dispose que, lorsqu'un assujetti non établi en Belgique n'est pas représenté par un représentant responsable ou une personne préalablement agréée pour des opérations pour lesquelles il est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA, ou n'est pas identifié à la taxe sur la valeur ajoutée, son cocontractant acquitte la taxe due sur les livraisons de biens et les prestations de services qui lui ont été faites de la manière suivante :

- a) s'il est un assujetti tenu au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA, en la comprenant dans le montant des taxes dues repris dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la taxe est exigible;
- b) s'il est une personne tenue au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53ter, 1°, du Code de la TVA, en la comprenant dans le montant des taxes dues repris dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la taxe est exigible;
- c) s'il est une autre personne, par versement ou virement au compte courant postal désigné par le Ministre des Finances ou son délégué.

350. Le Ministre des Finances ou son délégué peuvent, le cas échéant, prévoir d'autres modes de paiement de la taxe.

351. Les modalités d'application de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31 font l'objet des §§ 2 et 3 de ce même article.

### Situations dans lesquelles les dispositions de l'article 55, § 6, du Code de la TVA et de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31 sont applicables

352. Les dispositions de l'article 55, § 6, du Code de la TVA et de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31 sont en règle applicables lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) *le fournisseur ou prestataire est redevable de la taxe due en raison d'une livraison de biens ou d'une prestation de services qu'il effectue en Belgique, par application de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA. Ce sera le cas lorsque*

l'opération qu'il effectue en Belgique n'est visée par aucun des régimes de report de paiement de la taxe instaurés par l'article 51, § 2, 1°, 2° et 5° du Code de la TVA.

- ◆ Pour rappel, l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA n'est pas applicable dans les deux situations suivantes :
  - a) lorsque l'opération est exemptée ou effectuée en exemption de la taxe;
  - b) lorsque l'opération est fournie à une personne autre qu'un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA ou un assujetti non établi en Belgique qui est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, avec agrément d'un représentant responsable.
- ◆ L'article 51, §2, 5°, du Code de la TVA n'est donc pas applicable lorsque l'opération est fournie à :
  - ◆ un assujetti (établi en Belgique) qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou qui bénéficie du régime de franchise prévu par l'article 56, § 2, du Code de la TVA, ou du régime forfaitaire prévu par l'article 57 du Code de la TVA;
  - ◆ une personne morale non assujettie (établie en Belgique ou non);
  - ◆ un particulier (établi en Belgique ou non);
  - ◆ un assujetti non établi en Belgique qui :
    - ◆ soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, sans représentant responsable agréé (identification directe);
    - ◆ soit est représenté par une personne préalablement agréée sous un numéro global d'identification à la TVA;
    - ◆ soit n'est pas identifié à la TVA ni représenté en Belgique;
- b) *le fournisseur ou prestataire n'est :*
  - ◆ *ni identifié à la TVA en Belgique conformément à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA,*
  - ◆ *ni représenté, pour l'opération qu'il réalise, par un représentant responsable ou une personne préalablement agréée par le Ministre des Finances ou son délégué.*

353. Toutefois, par dérogation au n° 352 ci-dessus, les dispositions de l'article 5, § 1er, alinéa 1er, de l'AR n° 31 ne sont pas applicables lorsque :

- a) soit l'assujetti fournisseur ou prestataire bénéficie d'une décharge ou d'une dispense de l'obligation d'identification à la TVA liée à l'existence d'un régime qui lui est plus favorable (v. n°s 85, a et b, et 93).
  - ⇒ Le fournisseur ou prestataire acquitte la taxe de la manière prévue par le régime auquel il est soumis;
- b) soit l'opération est fournie à une personne non établie en Belgique, qui n'est pas identifiée à la TVA en Belgique.
  - ⇒ Le fournisseur ou prestataire acquitte la taxe, par versement ou virement, au compte courant postal n° 679-2003427-86 du BCAE. Mention en communication : "circulaire n° 4/2003, point 353, b)".

354. Remarque : L'application des dispositions de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31 ne modifie pas le redevable de la taxe. Le redevable de la taxe est et reste l'assujetti non établi en Belgique, fournisseur du bien ou prestataire de services, conformément à l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA. Toutefois, le recouvrement de la taxe est réalisé dans le chef du cocontractant, acquéreur ou preneur.

### Modalités d'application des dispositions de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31

355. Lorsque le cocontractant (acquéreur ou preneur) est un assujetti tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA (v. art. 53, alinéa 1er, 3°, du CTVA), il acquitte la taxe due en raison de l'opération qui lui est fournie en inscrivant l'opération dans sa déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, de la manière suivante :

- a) la base d'imposition de l'opération est mentionnée :
  - ◆ d'une part, dans la grille 81, 82 ou 83, selon la nature de l'opération reçue;
  - ◆ d'autre part, dans la grille 87;
- a) le montant de la taxe due est inscrit dans la grille 56.

356. Le montant de la taxe déductible peut être inscrit dans la grille 59 de la déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle les conditions d'exercice du droit à déduction sont réunies. Les conditions d'exercice du droit à déduction de la taxe sont les suivantes (v. art. 3, § 3, de l'AR n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée) :

- ◆ l'acquéreur ou preneur doit détenir une facture délivrée par le fournisseur de biens ou de services. Cette facture doit mentionner à tout le moins le nom, l'adresse et le numéro d'identification à la TVA des parties concernées par l'opération, la nature et la quantité des biens ou services fournis, le prix et ses accessoires. Si nécessaire, elle doit être complétée par l'acquéreur ou preneur des autres mentions prévues par l'article 5, § 1er, de l'AR n° 1;
- ◆ l'acquéreur ou preneur doit avoir acquitté la taxe de la manière prescrite au n° 355.

357. La situation visée au n° 355 est rencontrée lorsque le cocontractant (acquéreur ou preneur) est lui-même un assujetti non établi en Belgique, mais bénéficiant d'une identification directe à la TVA en Belgique.

358. Lorsque le cocontractant (acquéreur ou preneur) est une personne tenue au dépôt d'une déclaration spéciale à la TVA (v. art. 53ter, 1°, du CTVA), il acquitte la taxe due en raison de l'opération qui lui est fournie en inscrivant l'opération dans la déclaration spéciale à la TVA relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, de la manière suivante :

- a) la base d'imposition est mentionnée dans la grille 74;
- b) le montant de la taxe due est inscrit dans la grille 80.

359. Lorsque, pour l'acquittement de la taxe visé au n° 358 ci-dessus, le cocontractant doit déposer une déclaration spéciale à la TVA pour la première fois, et qu'il n'est pas encore identifié à la TVA en vertu de l'article 50 du Code de la TVA, il est tenu de se faire connaître préalablement à l'office de contrôle de la TVA qui est compétent pour le lieu où il est établi (v. art 5, § 3, alinéa 1er, de l'AR n° 31).

360. La situation visée au n° 358 est rencontrée lorsque le cocontractant (acquéreur ou preneur) est :

- ◆ soit un assujetti établi en Belgique qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou qui bénéficie du régime de franchise prévu par l'article 56, § 2, du Code de la TVA, ou du régime forfaitaire prévu par l'article 57 du Code de la TVA;
- ◆ soit une personne morale non assujettie établie en Belgique.

361. Lorsque le cocontractant (acquéreur ou preneur) est une personne autre que celles visées aux n°s 355, 357, 358 et 360 ci-dessus, il acquitte la taxe due en raison de l'opération qui lui est fournie par versement ou virement au compte courant postal désigné par le Ministre des Finances ou son délégué.

362. Avant tout versement ou virement, le cocontractant visé au n° 361 est tenu de se faire connaître auprès de l'office de contrôle de la TVA qui est compétent pour le lieu où il est établi

(v. art. 5, § 3, dernier alinéa, de l'AR n° 31). Cet office lui indiquera le compte courant postal sur lequel le versement ou virement doit être effectué.

363. La situation visée au n° 361 ci-avant est rencontrée lorsque le cocontractant (acquéreur ou preneur) est un particulier établi en Belgique.

Toutefois, si dans ce cas, le paiement de la taxe pose problème pour le cocontractant, l'administration accepte que le fournisseur ou prestataire acquitte la taxe, pour le compte de son cocontractant, par versement au virement au compte courant postal n° 679-2003427-86 du BCAE. Mention en communication: "circulaire n° 4/2003, point 363".

364. Dans les cas visés ci-dessus, le cocontractant (acquéreur ou preneur) tenu au paiement de la taxe acquitte celle-ci au vu de la facture reçue, ou à défaut, au vu d'un document créé à cette fin (v. art. 5, § 2, de l'AR n° 31).

365. Le document créé à défaut de facture porte les mentions suivantes :

- a) la date à laquelle il est établi;
- b) une référence à l'inscription dans la comptabilité du cocontractant, s'il est un assujetti ou une personne morale non assujettie. A cet égard, l'attention est attirée sur le fait que l'assujetti qui réalise des opérations exemptées de la taxe conformément à l'article 44, §§ 1er, 2, 3, 1° à 3° et 11° à 13°, du Code de la TVA, l'assujetti visé à l'article 57 du Code de la TVA, la personne morale non assujettie, ainsi que l'assujetti visé à l'article 56, § 2, du Code de la TVA qui souhaite être dispensé de la tenu d'un facturier d'entrée doivent tenir un registre particulier dans lequel ils inscrivent notamment les factures et documents visés à l'article 5, § 2, de l'AR n° 31 (v. art. 14, §§ 4 à 6, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992);
- c) les mentions visées à l'article 9, § 2, 1°, 2°, 4° et 5°, de l'AR n° 1, c.-à-d. :
  1. le nom ou la dénomination sociale et l'adresse des parties intervenues dans l'opération;
  2. le numéro d'identification à la TVA de la personne qui établit le document;
  3. les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe due, notamment la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité, ainsi que l'objet des services;
  4. l'indication par taux de la base d'imposition et du montant de la taxe due;
- d) la date de la livraison de biens ou de l'achèvement du service et dans les cas visés à l'article 1er, § 1er, 2°, de l'AR n° 1 (49), la date à laquelle la taxe est exigible, ou si la date ne peut être fixée avec précision, la période d'exécution de l'opération.  
[(49) Ces cas visent les situations dans lesquelles la taxe est exigible, sur tout ou partie du prix de l'opération, avant la livraison du bien ou l'achèvement du service, en raison de la facturation ou de l'encaissement d'un acompte, ou de l'arrivée d'une échéance contractuelle.]

366. Notons toutefois que le document créé conformément à l'article 5, § 2, de l'AR n° 31 ne peut en aucun cas remplacer la facture à recevoir du fournisseur ou prestataire étranger, pour l'exercice éventuel d'un droit à déduction de la taxe dans le chef de l'assujetti acquéreur ou preneur.

## **Titre 13 Un assujetti non identifié à la TVA en Belgique reçoit une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la taxe en Belgique**

### **Dispositions légales**

367. En vertu de l'article 76, § 2, du Code de la TVA, et de l'article 6, § 1er, de l'AR n° 31, l'assujetti non établi en Belgique, qui n'est pas identifié à la TVA en Belgique, peut obtenir la restitution des taxes ayant grevé les biens qui lui ont été livrés, les services qui lui ont été fournis et les importations qu'il a effectuées dans le pays, en introduisant une demande en restitution auprès du chef du BCAE <sup>26</sup>. Il ne peut toutefois obtenir la restitution des taxes ayant grevé les opérations qu'il a effectuées ou qui lui ont été fournies dans le pays sous le couvert du numéro global d'identification à la TVA attribué, conformément à l'article 50, § 2, du Code de la TVA, à une personne préalablement agréée visée à l'article 2, § 1er, de l'AR n° 31.

368. Les modalités d'application de l'article 6, § 1er, de l'AR n° 31 font l'objet des §§ 2 à 4 de ce même article.

### **Demande en restitution**

369. La demande en restitution doit être établie en trois exemplaires, et parvenir au BCAE avant que n'expire la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est intervenue.

370. La forme de la demande en restitution, les documents à annexer et les modalités de la restitution font fixés :

soit par la circulaire administrative n° 6 du 10 mars 1981, lorsque la demande en restitution entre dans le cadre de la 8ème directive <sup>27</sup>;

soit par la circulaire administrative n° 4 du 24 février 1988, dans les autres cas.

371. Une demande en restitution se place dans le cadre de la 8ème directive, et relève de la circulaire administrative n° 6/1981 lorsque :

- a. elle émane d'un assujetti établi dans un autre Etat membre qui, au cours de la période à laquelle se rapporte la demande en restitution, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer en Belgique, à l'exception des opérations suivantes :
  - ◆ les prestations de transport et les prestations accessoires audit transport, visées à l'article 41, § 1er, 2° à 6°, du Code de la TVA, ainsi que les prestations exemptées en vertu de l'article 41, § 2, alinéa 1er, de ce Code, lorsque les personnes visées dans cette disposition interviennent dans un transport ou dans les prestations accessoires mentionnées ci-avant;
  - ◆ les prestations de services et les livraisons de biens pour lesquelles l'article 51, § 2, 1° ou 2°, du Code de la TVA est applicable;
- b. elle porte sur une période qui n'est ni inférieure à trois mois <sup>28</sup> ni supérieure à une année civile et est introduite avant l'expiration d'un délai de six mois prenant cours à la fin de l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible. Elle porte en outre sur un montant supérieur ou égal à 200 EUR <sup>29</sup>.

<sup>26</sup> Bureau central de TVA pour assujettis étrangers - cellule "remboursements" Tour Sablon, 25ème étage, rue J. Stevens 7 à BE1000 BRUXELLES

<sup>27</sup> Directive 79/1072/CEE

<sup>28</sup> Sauf lorsque la période constitue le solde d'une année civile.

<sup>29</sup> 25 EUR si la période constitue le solde d'une année civile, ou porte sur une année civile entière

372. Dans les autres cas, la demande en restitution relève de la circulaire administrative n° 4/1988. Celle-ci concerne notamment les demandes en restitution introduites :

- ◆ soit par un assujetti qui n'est pas établi dans la Communauté;
- ◆ soit par un assujetti établi dans un autre Etat membre qui effectue en Belgique des opérations autres que celles visées au n° 371, a, ci-dessus (not. des opérations avec application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA), ou introduit une demande tardive (v. le délai repris au n° 371, b, ci-dessus).

373. Pour plus de détails concernant la forme de la demande en restitution et les divers documents à y annexer (attestation de la qualité d'assujetti, factures d'entrée originales, etc.) il est donc renvoyé, selon le cas, à la circulaire administrative n° 6/1981 ou n° 4/1988.

### Exécution de la restitution

374 La restitution s'opère soit par virement au compte courant postal ouvert en Belgique ou à l'étranger au nom de l'ayant droit à la restitution, soit par transfert au compte ouvert à son nom auprès d'une banque, d'un organisme ou d'une entreprise visés à l'article 12, § 1er, alinéa 1er, de l'AR n° 4, relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ou auprès d'une banque à l'étranger.

375. La restitution qui ne peut être effectuée de la manière indiquée au n° 374 s'opère par assignation postale établie au nom de l'ayant droit à la restitution (v. art. 6, § 3, de l'AR n° 31).

376. Il n'est pas donnée suite à la demande en restitution qui porte sur une somme inférieure à 25 EUR (v. art. 6, § 4, de l'AR n° 31).

377. Lorsque la demande en restitution entre dans le champ d'application de la 8ème directive, la décision de l'administration relativement à cette demande doit être notifiée, et le remboursement effectué, dans un délai de 6 mois à compter de la date de présentation au BCAE de la demande accompagnée de tous les documents requis (v. art. 7, § 4, de la 8ème directive). A compter de l'expiration du délai précité, un intérêt de 0,8 % par mois est exigible de plein droit sur les sommes à restituer, conformément à l'article 91, § 3, du Code de la TVA. Le délai précité est toutefois suspendu lorsque l'administration demande à l'assujetti des renseignements complémentaires afin d'apprécier le bien-fondé de la demande en restitution. Les dispositions de l'article 91, § 3, du Code de la TVA sont commentées dans la circulaire administrative n° 1/1998 qui, en outre, étend leur champ d'application à des demandes en restitution autres que celles strictement visées par la 8ème directive (v. n° 392).

## **Partie F DISPOSITIONS ABROGATOIRES ET CAS PARTICULIERS. ENTREE EN VIGUEUR**

### **Circulaires administratives**

#### **Circulaire n° 30/1975 :**

378. La circulaire n° 30 du 5 décembre 1975 relative au régime applicable aux assujettis établis à l'étranger, est abrogée.

#### **Circulaire n° 2/1979 :**

379. La circulaire n° 2 du 11 janvier 1979 relative à l'intervention occasionnelle d'assujettis établis à l'étranger dans une vente par filière, est abrogée.

380. Le schéma théorique des ventes par filière avec intervention occasionnelle d'assujettis non établis dans le pays comporte une suite de ventes dans lesquelles interviennent :

- a) un assujetti établi ou identifié à la TVA en Belgique ("premier vendeur"), qui vend à une entreprise visée au b) ci-après;
- b) un ou plusieurs assujettis qui ne sont pas établis en Belgique ("entreprises étrangères intermédiaires") et qui, en raison du caractère occasionnel des opérations qu'ils réalisent dans le pays, ne peuvent y être identifiés à la TVA;
- c) un assujetti établi ou identifié à la TVA en Belgique ("dernier acheteur"), qui a contracté avec la dernière entreprise étrangère intermédiaire.

381. L'exemple suivant illustre le régime applicable aux ventes par filière avec intervention occasionnelle d'assujettis non établis en Belgique :

*A vend occasionnellement à B des produits pétroliers qui sont revendus successivement par B à C, et par C à D. A et D sont tous deux établis et/ou identifiés à la TVA en Belgique. B et C ne sont pas établis en Belgique et ne peuvent y être identifiés en raison du caractère occasionnel des opérations qu'ils réalisent dans le pays. Les biens à livrer se trouvent en Belgique, et sont mis par A à la disposition de D.*

*Les opérations successives sont réputées se situer en Belgique (application de l'article 15, § 2, alinéa 1er, du Code de la TVA) et sont soumises à la taxe en Belgique.*

*L'application de la taxe se réalise de la manière suivante :*

*En ce qui concerne la livraison de A à B :*

*A est redevable de la taxe (application de l'art. 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA).*

*La taxe est déductible dans le chef de B (v. ci-après).*

*En ce qui concerne la livraison de B à C :*

*B est redevable de la taxe (application de l'art. 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA). B est tenu, préalablement à la réalisation de l'opération, de prendre contact avec le BCAE, qui lui indiquera le mode d'acquittement de la taxe. En règle, seule la différence entre la taxe due par B (en raison de la livraison de B à C) et la taxe déductible dans son chef (du fait de la livraison de A à B) devra être acquittée.*

*C peut obtenir la restitution de la taxe (application de la circulaire administrative n° 4/1988).*

*En ce qui concerne la livraison de C à D :*

*Dans l'hypothèse où D est établi en Belgique ou y a fait agréer un représentant responsable :*

*D est redevable de la taxe (application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA);*

*D peut exercer son droit à déduction dans sa déclaration périodique à la TVA.*

*Dans l'hypothèse où D bénéficie d'une identification directe à la TVA en Belgique :*

*C est redevable de la taxe (application de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA). Toutefois, la taxe est acquittée par D (application de l'article 5, § 1er, 1°, de l'AR n° 31);*

*D peut exercer son droit à déduction dans sa déclaration périodique à la TVA.*

### Circulaire n° 4/1979

382. La circulaire n° 4 du 14 février 1979, relative au régime applicable aux livraisons avec installation ou montage réalisées en Belgique par un assujetti non établi dans le pays, est abrogée.

383. L'exemple suivant illustre le régime applicable à une livraison avec installation ou montage réalisée par un assujetti non établi en Belgique (établi ou non dans la Communauté), selon l'origine des biens faisant l'objet de cette livraison :

*A, assujetti non établi en Belgique livre des biens avec montage à B. Les biens sont montés par A, en Belgique. La livraison est réputée se situer en Belgique (application de l'article 15, § 2, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA), et est soumise à la taxe en Belgique.*

#### 1ère hypothèse : Les biens livrés sont préalablement importés en Belgique

*Destinataire à l'importation : A (application de l'article 6, § 3, al. 1er, de l'AR n° 7).*

*Redevable de la TVA due sur la livraison avec montage :*

*B si B est établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, ou si B n'est pas établi en Belgique mais a fait agréer un représentant responsable conformément à l'article 55, §§ 1er ou 2, du Code de la TVA (application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA);*

*A dans les autres cas (application de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA).*

*Identification à la TVA de A : obligatoire (A réalise une importation suivie de la livraison des mêmes biens). A a toutefois la possibilité d'être représenté par une personne préalablement agréée, sous un numéro global d'identification à la TVA (application de l'article 2, § 1er, al. 1er, 1°, de l'AR n° 31).*

*A peut déduire la taxe ayant grevé l'importation des biens. S'il est représenté par une personne préalablement agréée, la déduction est opérée dans la déclaration périodique à la TVA déposée par cette personne au nom et pour le compte de ses commettants étrangers.*

#### 2ème hypothèse : Les biens livrés sont préalablement acquis en Belgique ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne

*a) B est établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, ou B n'est pas établi en Belgique mais a fait agréer un représentant responsable conformément à l'article 55, §§ 1er ou 2, du Code de la TVA :*

*Redevable de la TVA due sur la livraison avec montage : B (application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA).*

*Identification à la TVA de A : impossible (sauf application du n° 97, b).*

*A peut récupérer la taxe ayant grevé l'achat des biens dans le cadre de la circulaire n° 4/1988.*

*b) B est une personne autre que visée sous a) :*

*Si la livraison avec montage présente, dans le chef de A un caractère occasionnel :*

*Redevable de la taxe due sur la livraison avec montage : A (application de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA). Dans certains cas, la taxe est toutefois acquittée par B (application de l'article 5, § 1er, de l'AR n° 31).*

*Identification à la TVA de A : impossible (application du n° 88).*

*A peut récupérer la taxe ayant grevé l'achat des biens en Belgique dans le cadre de la circulaire n° 4/1988.*

*Si la livraison avec montage ne présente pas, dans le chef de A un caractère occasionnel :*

*Redevable de la taxe due sur la livraison avec montage : A (application de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA).*

*Identification à la TVA de A : obligatoire.*

### Circulaire n° 16/1994

384. La circulaire administrative n° 16 du 4 juillet 1994, organisant notamment des mesures de simplification lors de l'envoi de biens en consignation, l'envoi de biens chez un commissionnaire-vendeur ou le transfert de stock, par un "consignant" établi dans un autre Etat membre à un "consignataire" établi en Belgique, est adaptée comme suit :

- a) l'obligation imposée au "consignant" établi dans un autre Etat membre, de faire agréer un représentant responsable en Belgique citée dans cette circulaire (v. notamment les points 27 et 39) est remplacée par l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique conformément à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA;
- b) la dispense de représentant responsable accordée au chapitre 3 de la circulaire devient une dispense de l'obligation d'identification à la TVA. Cette dispense de l'obligation d'identification à la TVA en Belgique est accordée lorsque le "consignant" n'est pas déjà identifié à la TVA en Belgique pour les besoins d'autres opérations, sous les conditions énumérées au n° 42, 1° et 3° à 8°, de la circulaire;
- c) l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est, en tout état de cause, applicable à la livraison de biens que le "consignant" effectue en Belgique au profit du "consignataire".

### Circulaire n° 18/1994

385. La circulaire administrative n° 18 du 15 septembre 1994 organisant notamment des mesures de simplification lors de l'envoi de biens en Belgique à l'essai ou à vue par un assujetti établi dans un autre Etat membre, est adaptée comme suit : l'obligation imposée à l'expéditeur des biens établi dans un autre Etat membre, de faire agréer un représentant responsable en Belgique citée dans cette circulaire (v. notamment le point 8) est remplacée par l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique conformément à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA.

### Circulaire n° 8/1998

386. La circulaire administrative n° 8 du 8 octobre 1998 organisant notamment des mesures de simplification lors de la vente de produits soumis à accises à des particuliers en Belgique par un assujetti établi dans un autre Etat membre (vente à distance ou dans une foire commerciale) est adaptée comme suit :

- a) l'obligation imposée au fournisseur établi dans un autre Etat membre, de faire agréer un représentant responsable en Belgique citée dans cette circulaire (v. notamment les n°s 45 et 53) est remplacée par l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique conformément à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA;
- b) l'application des régimes visés aux n°s 47 à 52 ou 53 à 56 dispense le fournisseur qui n'est pas déjà identifié à la TVA en Belgique de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique pour les ventes de produits soumis à accises et, le cas échéant, les acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises qu'il y réalise.

### Circulaire n° 3/2000

387. La circulaire administrative n° 3 du 12 octobre 2000 décrivant le régime particulier applicable à l'or d'investissement est modifiée comme suit :

- a) toutes autres conditions étant réunies, l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est applicable à la livraison d'or d'investissement effectuée par un assujetti non établi en

Belgique, lorsque cet assujetti a opté pour soumettre cette livraison à la taxe conformément à l'article 44bis, § 1er, alinéa 2, du Code de la TVA;

- b) toutes autres conditions étant réunies, l'article 51, § 2, 1°, b, est applicable à la prestation de services effectuée par un intermédiaire qui, n'agissant pas dans les conditions de l'article 13, § 2, du Code de la TVA, intervient dans une livraison d'or d'investissement, lorsque cet intermédiaire est un assujetti non établi en Belgique qui a opté pour soumettre cette prestation à la taxe conformément à l'article 44bis, § 2, dernier alinéa, du Code de la TVA;
- c) par conséquent, lorsqu'un assujetti non établi en Belgique y livre de l'or d'investissement et qu'il :
  - a) a opté pour soumettre à la taxe sa livraison d'or, il ne doit pas être identifié à la TVA en Belgique, lorsque son cocontractant est un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays (il n'est pas redevable de la taxe, par application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA). Lorsque son cocontractant est une autre personne, il est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique; son cocontractant acquitte la taxe due conformément au prescrit de l'article 5, § 1er, 1° ou 2°, de l'AR n° 31;
  - b) n'a pas opté pour soumettre à la taxe sa livraison d'or, il est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique;
  - c) lorsqu'un assujetti non établi en Belgique est un intermédiaire (courtier ou mandataire) qui, n'agissant pas dans les conditions de l'article 13, § 2, du Code de la TVA, intervient dans des opérations visées à l'article 44bis dudit Code et qu'il :
  - d) a opté pour soumettre à la taxe ses prestations de services localisées dans le pays, il ne doit pas être identifié à la TVA en Belgique lorsque son mandant est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro précédé des lettres BE (il n'est pas redevable de la taxe, par application de l'article 51, § 2, 1°, b, du Code de la TVA). Lorsque son mandant est une autre personne, il est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique; son cocontractant acquitte la taxe due conformément au prescrit de l'article 5, § 1er, 2°, de l'AR n° 31;
  - e) n'a pas opté pour soumettre à la taxe ses prestations de services localisées dans le pays, il est déchargé de l'obligation d'être identifié à la TVA en Belgique.

#### Circulaires n°s 6/1981 et 4/1988

388. La circulaire n° 6 du 10 mars 1981 (application de la 8ème directive) est applicable, toutes autres conditions étant réunies (not. quant au délai d'introduction de la demande en restitution), à tout assujetti établi dans un autre Etat membre et non identifié à la TVA en Belgique qui, au cours de la période à laquelle se rapporte la demande en restitution, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer en Belgique, à l'exception des opérations suivantes :

les prestations de transport et les prestations accessoires audit transport, visées à l'article 41, § 1er, 2° à 6°, du Code de la TVA, ainsi que les prestations exemptées en vertu de l'article 41, § 2, alinéa 1er, de ce Code, lorsque les personnes visées dans cette disposition interviennent dans un transport ou dans les prestations accessoires mentionnées ci-avant;

les prestations de services et les livraisons de biens pour lesquelles l'article 51, § 2, 1° ou 2°, du Code de la TVA est applicable.

389. La circulaire n° 6/1981 n'est pas applicable à l'assujetti établi dans un autre Etat membre qui effectue en Belgique des livraisons de biens ou des prestations de services avec application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA.

390. La circulaire n° 4 du 24 février 1988 est applicable à l'assujetti non établi en Belgique (établi ou non dans la Communauté) qui effectue en Belgique des livraisons de biens ou des prestations de services avec application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA.

Circulaire n° 1/1998

391. La circulaire administrative n° 1 du 9 mars 1998 commentant les dispositions de l'article 91, § 3, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA, est modifiée comme suit :

- a) la tolérance administrative visée au n° 9 de ladite circulaire est applicable (v. n° 10 de la circulaire) :
- a) aux assujettis établis dans un autre Etat membre qui effectuent en Belgique des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est applicable;
- b) aux assujettis établis dans un autre Etat membre, qui, en principe, en raison des opérations qu'ils effectuent en Belgique devraient y être identifiés à la TVA, mais bénéficient d'une décharge ou d'une dispense (application effective de la dispense) de l'obligation d'identification à la TVA en Belgique.

Parmi ceux-ci, sont cependant exclus les assujettis qui, tout en étant déchargés ou dispensés de l'obligation d'être identifiés à la TVA en Belgique, sont tenus de déposer auprès de l'administration belge (BCAE) une déclaration récapitulative des opérations qu'ils effectuent en Belgique, par le biais de laquelle ils peuvent exercer leur droit à déduction de la TVA belge (p.ex. régime applicable au transport par route de personnes prévoyant le dépôt une "déclaration spontanée" à la TVA);

- c) aux assujettis établis dans un autre Etat membre, qui effectuent en Belgique des opérations pour lesquelles ils sont représentés par une personne préalablement agréée. L'attention est toutefois attirée sur le fait que ces assujettis ne peuvent pas introduire une demande en restitution de la taxe pour les opérations qu'ils ont effectuées (importations ou acquisitions intracommunautaires de biens) ou qui leur sont fournies en Belgique sous le couvert du numéro global d'identification à la TVA attribué à la personne préalablement agréée qui les représente;
- b) la demande de restitution qui émane d'un assujetti visé au a) ci-avant doit être accompagnée d'une déclaration écrite par laquelle le requérant certifie qu'il a effectué, au cours de la période à laquelle se rapporte la demande en restitution, exclusivement (v. n° 11, b, de la circulaire) :
  - ◆ des opérations pour lesquelles l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA est applicable;
  - ◆ et/ou des opérations pour lesquelles il est déchargé ou dispensé (application effective de la dispense) d'être identifié à la TVA en Belgique sans toutefois être tenu de déposer au BCAE une déclaration récapitulative des opérations qu'il effectue par le biais de laquelle il peut exercer son droit à déduction de la TVA belge;
  - ◆ t/ou des opérations pour lesquelles il a fait appel, à bon droit, à une personne préalablement agréée titulaire d'un numéro global d'identification à la TVA. Dans ce dernier cas, le requérant certifie en outre que les opérations pour lesquelles il introduit une demande en restitution ne lui ont pas été fournies sous le couvert d'un numéro global d'identification à la TVA;
- c) le cas échéant, la demande de restitution doit en outre être accompagnée d'une attestation rédigée par le client de l'assujetti visé au a) ci-avant, selon laquelle la taxe due en raison des opérations qui lui sont fournies par l'assujetti non établi en Belgique a bien été acquittée par lui, selon la procédure prévue par l'article 5 de l'AR n° 31 (v. n° 11, c, de la circulaire). Si le cocontractant est visé à l'article 5, § 1er, alinéa 1er, 3°, de cet AR, l'attestation mentionne la communication liée au versement ou virement effectué;
- d) toute demande de renseignements adressée au requérant, relative aux opérations qu'il a effectuées en Belgique et visant à déterminer si une

e

identification à la TVA en Belgique n'est pas nécessaire, suspend le cours du délai de six mois (v. n° 19, a, de la circulaire).

## Décisions administratives

### Décision du 28 août 2000, n° E.T. 98.669

392. La décision du 28 août 2000, n° E.T. 98.669, instaurant une dispense de représentant responsable pour les artistes exécutants non établis en Belgique qui effectuent des prestations de services localisées en Belgique sur base de l'article 21, § 3, 4°, a, du Code de la TVA, est abrogée.

393. L'artiste exécutant non établi en Belgique qui effectue une prestation de services localisée en Belgique sur base de l'article 21, § 3, 4°, a, du Code de la TVA, non exemptée de la TVA en vertu de l'article 44 de ce Code est, en principe :

- a) dans l'impossibilité d'être identifié à la TVA en Belgique lorsque son cocontractant est un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays (application de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA à la prestation de services réalisée - v. toutefois n° 97, b);
- b) déchargé de l'obligation d'identification à la TVA en Belgique lorsque son cocontractant est un assujetti ou une personne morale non assujettie établi en Belgique, tenu au dépôt d'une déclaration spéciale à la TVA (paiement de la taxe conformément à l'article 5, § 1er, 2°, de l'AR n° 31);
- c) tenu d'être identifié à la TVA en Belgique et, s'il n'est pas établi dans la Communauté, de faire agréer un représentant responsable dans le pays, dans les autres cas (sauf opération à caractère occasionnel).

394. L'assujetti non établi en Belgique qui agit comme organisateur de spectacles, concerts, etc... montés dans le pays (en d'autres termes, qui accorde le droit d'entrée aux spectateurs de tels événements contre paiement d'une rémunération), est déchargé de l'obligation d'identification à la TVA en Belgique, mais doit contacter au préalable le BCAE, qui lui indiquera les modalités d'acquittement de la taxe (après compensation avec la taxe belge en amont récupérable dans son chef).

### Décision du 28 avril 1994, n° E.T. 80.910

395. La décision administrative du 28 avril 1994, n° E.T. 80.910, relative aux obligations particulière du représentant responsable en matière de facturation, est abrogée. La procédure particulière de facturation imposée au représentant responsable fait l'objet des n°s 150 à 157 de la présente circulaire.

## Autres décisions

396. Toutes les décisions administratives autres que celles citées ci-avant aux n°s 392 et 395, qui ne seraient plus conformes à la présente circulaire, sont, dans cette mesure, abrogées.

## Entrée en vigueur

397. La présente circulaire entre en vigueur le 1er janvier 2002.

398. Toutefois, pour les opérations réalisées par des assujettis non établis en Belgique jusqu'à la date de publication de la présente circulaire, l'administration n'exigera pas la régularisation des facturations pour lesquelles la taxe due a été portée en compte au client au lieu d'appliquer le nouveau report de perception visé à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA pour autant que le fournisseur ou prestataire étranger, identifié en Belgique, a bien déclaré et payé la taxe due au Trésor belge et qu'il délivre une attestation dans ce sens, en référant aux factures concernées, à son client.

## Partie G Annexe

### Annexe 1

Application de l'article 51, § 2, 1°, 2°, ou 5°, du Code de la TVA, et de l'article 20, § 1er, de l'AR n° 1

#### Qualité du fournisseur ou prestataire

	Le fournisseur ou prestataire est un assujetti étranger :				
L'application de l'article ... est-elle possible ?	avec E.S. en Belgique	identifié à la TVA en Belgique, sous un n° individuel, avec agrément d'un R.R.	représenté par une P.P.A. sous un n° global d'identification à la TVA	identifié à la TVA en Belgique, sans R.R. agréé (identification directe)	non identifié à la TVA ni représenté en Belgique
Art. 51, § 2, 1°, a, CTVA	non	oui	non (*)	oui	oui
Art. 51, § 2, 1°, b, CTVA	non	oui	non (*)	oui	oui
Art. 51, § 2, 2°, CTVA	non	oui	non (*)	oui	oui
Art. 51, § 2, 5°, CTVA	non	oui	oui	oui	oui
Art. 20, § 1er, AR n° 1	oui	non	non	non	non

[(\*) Opérations non visées par l'article 2, § 1er, alinéa 1er de l'AR n° 31.]

Qualité de l'acquéreur ou preneur

	L'acquéreur ou preneur est un assujetti étranger :				
L'application de l'article ... est-elle possible ?	avec E.S. en Belgique	identifié à la TVA en Belgique, sous un n° individuel, avec agrément d'un R.R.	représenté par une P.P.A. sous un n° global d'identification à la TVA	identifié à la TVA en Belgique, sans R.R. agréé (identification directe)	non identifié à la TVA ni représenté en Belgique
Art. 51, § 2, 1°, a, CTVA	oui	non	non	non	non
Art. 51, § 2, 1°, b, CTVA	oui	oui	oui	oui	non
Art. 51, § 2, 2°, CTVA	oui	oui	non (*)	oui	non
Art. 51, § 2, 5°, CTVA	oui	oui	non	non	non
Art. 20, § 1er, AR n° 1	oui	oui	non	non	non

[(\*) Opérations non visées par l'article 2, § 1er, alinéa 1er de l'AR n° 31.]

## ANNEXE 2

Cas particulier : exécution d'un travail immobilier

Soit A, assujetti dont le siège social est situé en France.

A réalise pour B un travail immobilier sur un immeuble situé en Belgique. Conformément à l'article 21, § 3, 1°, du Code de la TVA, la prestation de services est localisée en Belgique.

Le tableau ci-dessous détermine le redevable de la taxe selon les situations respectives de A et B au regard de la TVA belge, et indique le cas échéant les inscriptions à réaliser dans les déclarations périodiques à la TVA de A et/ou B.

	B est établi en Belgique (1) et tenu au dépôt de déclarations périodiques	B a fait agréer un représentant responsable en Belgique	B est identifié à la TVA en Belgique (identification directe)	B non établi en Belgique, n'est ni représenté ni identifié à la TVA en Belgique
A possède un éta-bblissement stable en Belgique (A')	<u>Redevable :</u> B (art. 20, AR n° 1) <u>Décl. (A') :</u> BI : 45 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> B (art. 20, AR n° 1) <u>Décl. (A') :</u> BI : grille 45 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> A' (art. 51, § 1er, 1°, CTVA) <u>Décl. (A') :</u> BI : 01-02-03 TVA due : 54 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> A' (art. 51, § 1er, 1°, CTVA) <u>Décl. (A') :</u> BI : 01-02-03 TVA due : 54
A a fait agréer un représentant responsable en Belgique	<u>Redevable :</u> B (art. 51, § 2, 5°, CTVA) <u>Décl. (A) :</u> BI : grille 45 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> B (art. 51, § 2, 5°, CTVA) <u>Décl. (A) :</u> BI : grille 45 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> A (art. 51, § 1er, 1°, CTVA) <u>Décl. (A) :</u> BI : 01-02-03 TVA due : 54 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> A (art. 51, § 1er, 1°, CTVA) <u>Décl. (A) :</u> BI : 01-02-03 TVA due : 54
A est identifié à la TVA en Belgique (identification directe)	<u>Redevable :</u> B (art. 51, § 2, 5°, CTVA) <u>Décl. (A) :</u> BI : grille 45 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> B (art. 51, § 2, 5°, CTVA) <u>Décl. (A) :</u> BI : grille 45 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> A (art. 51, § 1er, 1°, CTVA) <u>Décl. (A) :</u> BI : 01-02-03 TVA due : 54 <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> A (art. 51, § 1er, 1°, CTVA) <u>Décl. (A) :</u> BI : 01-02-03 TVA due : 54

A n'est ni représenté ni identifié à la TVA en Belgique	<u>Redevable :</u> B (art. 51, § 2, 5°, CTVA) <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> B (art. 51, § 2, 5°, CTVA) <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> A (art. 51, § 1er, 1°, CTVA) mais acquit-tement de la taxe par B (art. 5, AR n° 31 - v. n°s 355 et 357) <u>Décl. (B) :</u> BI : 81-82-83 et 87 TVA due : 56 TVA déductible : 59	<u>Redevable :</u> A (art. 51, § 1er, 1°, CTVA) v. n° 353, b
---	--	--	---	---

Lorsque la taxe est acquittée par B, preneur de services, la facture porte la mention "Taxe à acquitter par le cocontractant" et la référence aux dispositions organisant ce report de paiement (art. 20, AR n° 1, ou art. 51, § 2, du Code de la TVA, ou art. 5, AR n° 31), en lieu et place du taux et du montant de la taxe due.

Lorsque le prestataire et/ou le preneur a fait agréer un représentant responsable en Belgique, la facture mentionne l'identité et l'adresse de ce(s) représentant(s), et l'indication de sa(leur) qualité.

**C-390/96 Lease Plan Luxembourg SA et Belgische Staat**

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre) du 7 mai 1998

«Sixième directive TVA - Leasing de voitures - Établissement stable - Modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur de l'État - Principe de non-discrimination»

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

**Lease Plan Luxembourg SA et Belgische Staat,**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), ainsi que des articles 6 et 59 du traité CE, LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. C. Gulmann, président de chambre, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), D. A. O. Edward et J.-P. Puissochet, juges,

avocat général: M. N. Fennelly,

greffier: M<sup>me</sup> D. Louterman-Hubeau, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Lease Plan Luxembourg SA, par M<sup>es</sup> L. De Broe et L. Vandenberghe, avocats au barreau de Bruxelles,

- pour le gouvernement belge, par M. J. Devadder, conseiller général au ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en qualité d'agent, assisté de M<sup>e</sup> A. Destrycker, avocat au barreau de Bruxelles,

- pour le gouvernement luxembourgeois, par M. R. Heinen, attaché de gouvernement au ministère des Finances, en qualité d'agent,

- pour la Commission des Communautés européennes, par M. B. J. Drijber, membre du service juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Lease Plan Luxembourg SA, du gouvernement belge et de la Commission à l'audience du 6 novembre 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 18 décembre 1997,

rend le présent.

1. Par jugement du 26 novembre 1996, parvenu à la Cour le 2 décembre suivant, le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), ainsi que des articles 6 et 59 du traité CE.

2. Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Lease Plan Luxembourg SA (ci-après «Lease Plan»), établie à Luxembourg, à l'État belge à propos du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») payée par cette société lors de l'achat de voitures en Belgique ainsi que sur l'entretien et la réparation de voitures effectués dans cet État.

3. L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

«Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

4. L'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive, tel que modifié par la dixième directive 84/386/CEE du Conseil, du 31 juillet 1984, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, modifiant la directive 77/388/CEE - Application de la taxe sur la valeur ajoutée aux locations de biens meubles corporels (JO L 208, p. 58, ci-après la «dixième directive»), précise:

«Toutefois:

...

e) le lieu des prestations de services suivantes, rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

...

- la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport.»

5. L'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive énonce les principes régissant le droit à déduction ou au remboursement de la TVA payée en amont.

6. L'article 17, paragraphe 4, première phrase, de la sixième directive ajoute:

«Le Conseil s'efforcera d'adopter avant le 31 décembre 1977, sur proposition de la Commission et statuant à l'unanimité, les modalités d'application communautaires selon lesquelles les remboursements doivent être effectués, conformément au paragraphe 3, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays.»

7. Conformément à cette disposition, le Conseil a adopté, le 6 décembre 1979, la huitième directive 79/1072/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive»), dont l'article 7, paragraphe 4, dispose:

«Les décisions concernant les demandes de remboursement doivent être notifiées dans un délai de six mois à compter de la date de présentation, au service compétent visé au paragraphe 3, de ces demandes accompagnées de tous les documents requis par la présente directive pour instruire la demande. Le remboursement doit être effectué avant l'expiration du délai précité, sur demande du requérant, soit dans l'État membre du remboursement, soit dans l'État où il est établi. Dans ce dernier cas, les frais bancaires d'envoi sont à la charge du requérant.

Les décisions de rejet doivent être motivées. Elles peuvent faire l'objet d'un recours devant les instances compétentes de l'État membre concerné, dans les formes et les délais prévus pour les réclamations relatives aux remboursements demandés par les assujettis établis dans cet État.»

8. Lease Plan est une société de leasing, dont l'activité principale est de donner en location des voitures particulières dans le cadre de contrats de crédit-bail (leasing).

9. Lease Plan a conclu la plupart de ses contrats avec des sociétés établies au Luxembourg. Les voitures qui leur sont louées dans le cadre de leasing ont été achetées au Luxembourg, sont assurées par des compagnies d'assurances au Luxembourg et font l'objet de contrats globaux au titre desquels les sociétés locataires versent une redevance globale couvrant à la fois le financement, l'entretien, l'assurance et les réparations. Les sociétés établies au Luxembourg mettent ces voitures à la disposition de leurs propres salariés dont un certain nombre réside dans la région frontalière ou ailleurs en Belgique. Les garagistes établis en Belgique auxquels les salariés recourent adressent leurs factures à Lease Plan qui en acquitte la TVA.

10. Lease Plan a également donné en leasing une dizaine de voitures, sur un parc de près de mille, à des clients établis en Belgique. Ces voitures ont été achetées par Lease Plan en Belgique et ne font pas l'objet, à la différence des voitures données en location aux sociétés établies au Luxembourg, de contrats globaux. L'entretien, l'assurance, les réparations ainsi que les taxes restent à la charge des clients établis en Belgique.

11. Lease Plan a demandé le remboursement de la TVA payée lors de l'achat en Belgique des voitures données en location aux clients établis dans cet État ainsi que lors de l'entretien et des réparations, par des garagistes belges, des voitures données en location aux sociétés établies au Luxembourg.

12. L'administration fiscale belge a refusé le remboursement de la TVA sollicité par Lease Plan au motif que cette dernière effectuée en Belgique des opérations pour lesquelles elle est redevable de la TVA. Tel serait le cas des réparations effectuées sur les voitures données en location aux clients établis au Luxembourg, qui ne relèvent pas de l'entretien normal. De telles réparations ne seraient pas comprises dans les contrats globaux et constitueraient des services distincts accomplis là où les voitures se trouvent. En outre, pour la période postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1993, l'administration fiscale belge soutient que l'exercice d'une activité économique consistant à avoir en Belgique un parc de voitures pour les mettre en location suffit pour que Lease Plan dispose dans cet État d'un établissement stable au sens de l'article 21, paragraphe 2, de la loi belge du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la loi du 28 décembre 1992, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993 (ci-après le «code»).

13. L'article 4, paragraphe 1, du code dispose:

«Est un assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.»

14. L'article 21, paragraphes 1 et 2, du code précise:

«Une prestation de services a lieu en Belgique, lorsque le lieu où elle est réputée se situer, conformément aux §§ 2 à 4, se trouve en Belgique.

Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

15. Selon l'administration fiscale belge, Lease Plan devrait, dès lors qu'elle effectue en Belgique des opérations pour lesquelles elle est redevable de la TVA, être enregistrée auprès de l'administration fiscale de la TVA en sa qualité d'assujetti belge et solliciter la restitution dans le cadre des déclarations trimestrielles de TVA.

16. A la suite de la décision de l'administration fiscale belge, Lease Plan a introduit devant le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel une action à l'encontre de l'État belge afin d'obtenir la restitution de la somme de 7 669 095 BFR augmentée des intérêts légaux.

17. A cet égard, Lease Plan a fait valoir qu'elle avait droit, en cas de remboursement tardif de la TVA, au paiement des intérêts au taux légal dans les mêmes conditions qu'un assujetti établi en Belgique. En cas de demande par un assujetti établi en Belgique, l'article 76, paragraphe 1, du code prévoit une restitution, dans les trois mois de la demande, de l'excédent restant dû en fin d'année. Si la TVA n'est pas remboursée dans le délai de trois mois prévu à l'article 76, paragraphe 1, l'assujetti établi en Belgique obtient, conformément à l'article 91, paragraphe 3, de ce même code, un intérêt de 0,8 % par mois à compter de l'expiration du délai de trois mois.

18. En revanche, en cas de demande de remboursement par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique, l'article 91, paragraphe 4, de ce même code précise que les intérêts moratoires sur les arriérés «sont dus au taux fixé en matière civile et selon les règles établies en la même matière». Il ressort des observations présentées devant la Cour que, jusqu'au 31 août 1996, un taux d'intérêt de 8 % par an s'appliquait à de telles demandes et que cet intérêt n'était exigible

qu'à partir d'une mise en demeure adressée à l'État belge après l'expiration du délai de six mois prévu à l'article 7, paragraphe 4, de la huitième directive.

19. Lease Plan ne conteste pas le délai de restitution de six mois qui, pour les assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays conformément à l'article 7, paragraphe 4, de la huitième directive, est plus long que celui de trois mois prévu à l'article 91, paragraphe 3, du code pour les assujettis établis à l'intérieur du pays. Selon Lease Plan, une telle différence peut en effet se justifier par le fait que, en cas de remboursement à des assujettis non établis dans le pays, le contrôle et la restitution prennent plus de temps qu'en cas de remboursement à des assujettis établis dans le pays.

20. Compte tenu de l'incertitude quant à la question de savoir si un ensemble de voitures, appartenant à Lease Plan et circulant en Belgique, peut être considéré comme un établissement stable au sens de la sixième directive et de la discussion relative aux intérêts applicables au montant de la TVA dont le remboursement est sollicité, le Rechtbank a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La notion d'«établissement stable» figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive TVA doit-elle être interprétée en ce sens qu'une entreprise établie dans un État membre, qui donne en location ou en leasing un certain nombre de véhicules à des clients qui sont établis dans un autre État membre, dispose du fait même de cette mise en location d'un établissement stable dans l'autre État membre?

2) Si la question précédente appelle une réponse affirmative, l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive TVA doit-il être interprété en ce sens

que les services consistant à donner des véhicules en leasing peuvent être réputés accomplis à partir d'un établissement stable en Belgique lorsque le siège du prestataire de services est établi au Luxembourg et que la quasi-totalité des contrats sont négociés à partir de ce siège luxembourgeois et conclus avec des clients établis au Luxembourg et que seul un nombre restreint de véhicules (à savoir une dizaine de voitures sur une flotte de près de mille véhicules) sont achetés en Belgique et sont entretenus ou réparés sur le sol belge?

3) Les articles 6 et 59 du traité CEE doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils interdisent d'allouer aux assujettis étrangers qui reçoivent en Belgique des biens ou des services et sollicitent le remboursement de la TVA y afférente conformément à la huitième directive TVA un intérêt inférieur en cas de remboursement différé, qui de surcroît commence à courir à compter du moment où cet assujetti étranger a mis l'État belge en demeure, alors que le remboursement différé aux assujettis belges donne lieu à un intérêt supérieur commençant à courir de plein droit et sans mise en demeure à compter de l'expiration du délai légal de remboursement?»

### **Sur la première question**

21. Il convient de relever tout d'abord que, à la suite de l'arrêt du 17 juillet 1997, ARO Lease (C-190/95, Rec. p. I-4383), les parties au principal ont reconnu lors de l'audience que Lease Plan n'avait pas, au cours de la période relative au remboursement de TVA sollicité, d'établissement stable en Belgique à partir duquel elle fournissait des services.

22. Il y a lieu de rappeler ensuite que, ainsi que la Cour l'a relevé au point 12 de l'arrêt ARO Lease, précité, le quatrième considérant de la dixième directive indique que, «... en ce qui concerne la location de moyens de transport, il convient, pour des raisons de contrôle, d'appliquer strictement l'article 9, paragraphe 1 [de la sixième directive], en localisant ces prestations de service au lieu du prestataire». Une telle considération est, au demeurant, confirmée par l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive, tel que modifié par la dixième directive.

23. En effet, ainsi que la Cour l'a souligné au point 14 de ce même arrêt, étant donné que les moyens de transport peuvent franchir facilement les frontières, il est difficile, sinon impossible, de déterminer le lieu de leur utilisation, et il est nécessaire de prévoir dans chaque cas un critère praticable pour la perception de la TVA. En conséquence, la sixième directive a consacré, pour la location de tous les moyens de transport, le rattachement non pas au lieu de l'utilisation du bien donné en location, mais, pour des raisons de simplification et conformément

au principe général, à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique (arrêt du 15 mars 1989, Hamann, 51/88, Rec. p. 767, points 17 et 18).

24. La Cour a également rappelé, au point 15 de l'arrêt ARO Lease, précité, que l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, en ce sens que la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présente un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre. Il s'ensuit que, ainsi que la Cour l'a relevé au point 16 de ce même arrêt, le rattachement d'une prestation de services à un établissement autre que le siège n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées.

25. A cet égard, la Cour a relevé, au point 18 de l'arrêt ARO Lease, précité, que les prestations de services de location de véhicules en leasing consistent principalement en la négociation, l'établissement, la signature et la gestion des contrats et en la mise à la disposition matérielle des clients des véhicules convenus, lesquels restent la propriété de la société de leasing.

26. La Cour a conclu au point 19 de ce même arrêt que, lorsqu'une société de leasing ne dispose dans un État membre ni de personnel propre ni d'une structure présentant un degré suffisant de permanence, dans le cadre de laquelle des contrats puissent être établis ou des décisions administratives de gestion puissent être prises, structure qui soit donc apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services en question, elle ne peut être considérée comme disposant d'un établissement stable dans cet État.

27. Or, tel est également le cas dans l'affaire au principal, Lease Plan ne disposant en Belgique ni de personnel propre ni d'une structure présentant un degré suffisant de permanence.

28. Par ailleurs, ainsi que la Cour l'a indiqué au point 20 de l'arrêt ARO Lease, précité, il ressort tant de la lettre que de la finalité de l'article 9, paragraphes 1 et 2, sous e), de la sixième directive, modifiée, ainsi que de l'arrêt Hamann, précité, que la mise à la disposition matérielle des clients de véhicules dans le cadre de contrats de leasing, pas plus que le lieu d'utilisation de ceux-ci, ne saurait être considérée comme un critère sûr, simple et praticable, répondant à l'esprit de la sixième directive, qui puisse fonder l'existence d'un établissement stable.

29. Il y a dès lors lieu de répondre à la première question que la notion d'«établissement stable» figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'une entreprise établie dans un État membre, qui donne en location ou en leasing un certain nombre de véhicules à des clients qui sont établis dans un autre État membre, ne dispose pas du fait même de cette mise en location d'un établissement stable dans l'autre État membre.

### **Sur la deuxième question**

30. Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'est pas nécessaire de répondre à la deuxième question.

### **Sur la troisième question**

31. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande si les articles 6 et 59 du traité s'opposent à une réglementation nationale qui octroie aux assujettis non établis dans un État membre, qui sollicitent conformément à la huitième directive un remboursement de la TVA, des intérêts uniquement à partir de la mise en demeure de cet État membre et à un taux inférieur à celui qui s'applique aux intérêts perçus de plein droit par les assujettis établis à l'intérieur de cet État à l'expiration du délai légal de remboursement.

32. Il y a lieu de relever qu'une réglementation telle que celle en cause au principal octroie, à l'expiration de la période légale de remboursement, aux assujettis non établis à l'intérieur de l'État membre concerné des intérêts à un taux inférieur à celui qui s'applique aux intérêts alloués aux assujettis établis à l'intérieur de ce même État. En outre, alors que ces derniers perçoivent de plein droit des intérêts en cas de remboursement tardif, les assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur de l'État membre concerné ont l'obligation, pour obtenir des intérêts à l'expiration de la période légale de remboursement, de mettre en demeure cet État et de supporter les frais de cette formalité supplémentaire.

33. Une telle réglementation, qui traite différemment les assujettis selon qu'ils sont ou non établis à l'intérieur de l'État membre concerné, est susceptible de constituer une discrimination interdite par l'article 59 du traité.

34. Toutefois, en vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes (voir, notamment, arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, point 30).

35. A cet égard, le gouvernement belge fait valoir que les assujettis établis dans l'État membre concerné et ceux établis dans d'autres États membres se trouvant dans la même situation sont traités de façon identique. Un assujetti établi dans un autre État membre qui introduit des déclarations auprès de l'administration fiscale belge aurait droit, en cas de remboursement tardif, aux intérêts au taux supérieur, exigibles de plein droit, conformément à l'article 91, paragraphe 3, du code. Inversement, l'assujetti établi dans l'État membre concerné qui n'exerce que de façon irrégulière des activités économiques taxables et qui, de ce fait, ne présente que très occasionnellement des déclarations de TVA n'aurait droit, à compter de la mise en

demeure, qu'aux intérêts au taux inférieur prévu à l'article 91, paragraphe 4, du code. Tel serait également le cas de l'assujetti établi dans l'État membre concerné qui, bien que régulièrement soumis à la TVA en ce qui concerne ses activités économiques, introduit une demande visant au remboursement de la TVA afférente à une opération qui n'a pas un caractère exclusivement professionnel.

36. Cependant, il convient de relever que la situation d'un assujetti qui est établi dans un État membre, qui y exerce une activité économique régulière soumise à la TVA et qui cherche, dans le cadre de cette activité, à obtenir le remboursement de la TVA relative à une opération effectuée dans un second État membre ne saurait être comparée avec la situation d'un assujetti établi dans le second État membre, qui soit y exerce de façon irrégulière une activité économique taxable, soit demande le remboursement de la TVA afférente à une opération qui n'a pas un caractère exclusivement professionnel.

37. La comparaison doit en effet être faite, en ce qui concerne le taux des intérêts alloués et le moment à partir duquel ces derniers sont calculés, avec la situation d'un assujetti établi à l'intérieur de l'État concerné, qui, à l'instar de Lease Plan, exerce une activité économique régulière soumise à la TVA et cherche, dans le cadre de cette activité, à obtenir le remboursement d'un excédent de TVA.

38. Or, en cas de restitution tardive, un tel assujetti qui introduit régulièrement des déclarations auprès de l'administration fiscale aurait droit, contrairement à l'assujetti non établi dans l'État membre concerné, à des intérêts exigibles de plein droit à un taux supérieur.

39. Aucun autre motif n'ayant été soutenu pour justifier une telle discrimination, il y a lieu de conclure qu'une réglementation telle que celle au principal est contraire à l'article 59 du traité, dans la mesure où elle octroie aux assujettis non établis à l'intérieur de l'État membre concerné des intérêts uniquement à partir de la mise en demeure de cet État et à un taux inférieur à celui qui s'applique aux intérêts perçus de plein droit par les assujettis établis à l'intérieur de cet État à l'expiration du délai légal de remboursement.

40. Une réglementation du type de celle en cause au principal relevant de l'article 59 du traité, il n'y a pas lieu de s'interroger sur sa compatibilité avec l'article 6 du traité.

41. Il y a donc lieu de répondre à la troisième question que l'article 59 du traité s'oppose à une réglementation nationale qui octroie aux assujettis non établis dans un État membre, qui sollicitent conformément à la huitième directive un remboursement de la TVA, des intérêts uniquement à partir de la mise en demeure de cet État membre et à un taux inférieur à celui qui s'applique aux intérêts perçus de plein droit par les assujettis établis à l'intérieur de cet État à l'expiration du délai légal de remboursement.

### **Sur les dépens**

42. Les frais exposés par les gouvernements belge et luxembourgeois, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un

remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre)

statuant sur les questions à elle soumises par le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, par jugement du 26 novembre 1996, dit pour droit:

**1) La notion d'«établissement stable» figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprétée en ce sens qu'une entreprise établie dans un État membre, qui donne en location ou en leasing un certain nombre de véhicules à des clients qui sont établis dans un autre État membre, ne dispose pas du fait même de cette mise en location d'un établissement stable dans l'autre État membre.**

**2) L'article 59 du traité CE s'oppose à une réglementation nationale qui octroie aux assujettis non établis dans un État membre, qui sollicitent conformément à la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, un remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, des intérêts uniquement à partir de la mise en demeure de cet État membre et à un taux inférieur à celui qui s'applique aux intérêts perçus de plein droit par les assujettis établis à l'intérieur de cet État à l'expiration du délai légal de remboursement.**

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 7 mai 1998.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

C. Gulmann

**C-190/95 ARO Lease BV / Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam**

ARRET DE LA COUR DU 17 juillet 1997

Préjudicielle «Sixième directive TVA — Société de leasing de voitures particulières — Siège de l'activité économique du prestataire de services — Établissement stable»  
(Sixième chambre)

Par ordonnance du 7 juin 1995, parvenue à la Cour le 19 juin suivant, le Gerechtshof te Amsterdam a posé une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977 (ci-après la «sixième directive»).

Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant la société ARO Lease BV (ci-après «ARO»), établie à Bois-le-Duc (Pays-Bas), aux autorités fiscales néerlandaises à propos du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au titre de prestations qu'elle a effectuées en Belgique.

ARO est une société de leasing, qui a pour activité principale de donner en location, en sa qualité de bailleur, des voitures particulières à ses clients en vertu de contrats de crédit-bail (leasing). 6 000 voitures particulières environ aux Pays-Bas et 800 environ en Belgique ont fait l'objet de ce type de contrats pendant la période pertinente. De ces derniers, 90 % ont été conclus avec des entreprises et le reste avec des particuliers. Les contrats litigieux ont été conclus pour une période de trois à quatre ans et ont été établis dans les bureaux de ARO à Bois-le-Duc. ARO ne dispose pas de bureau en Belgique.

S'agissant de la TVA due en vertu de la location de voitures particulières en Belgique dans le cadre de contrats de leasing, ARO l'a toujours acquittée aux Pays-Bas, en vertu de l'article 6, paragraphe 1, de la loi néerlandaise de 1968 sur le chiffres d'affaires, portant transposition de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.

L'administration fiscale belge estime toutefois que, depuis le mois de janvier 1993, la seule présence en Belgique d'un parc de voitures qui sont la propriété de ARO a pour conséquence que cette dernière dispose d'un établissement stable en Belgique à partir duquel elle loue des voitures dans le cadre de contrats de leasing. ARO serait donc redevable, en ce qui concerne les services litigieux, de la TVA en Belgique, ce qu'elle ne conteste d'ailleurs pas.

Le litige entre ARO et l'administration fiscale néerlandaise porte sur la TVA, d'un montant de 389 753 HFL, qu'elle a acquittée pour le mois de novembre 1993 et dont ARO a demandé le remboursement.

Le Gerechtshof te Amsterdam, saisi du litige, se demande si les prestations de services en cause sont effectuées à partir d'un établissement stable en Belgique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.

La juridiction nationale demande en substance si l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une société de leasing, établie dans un État membre, effectue ses prestations de services à partir d'un établissement stable situé dans un autre État membre lorsque, dans ce dernier État, elle loue à des clients y établis des voitures particulières en vertu de contrats de leasing, que ses clients ont pris contact avec elle par des intermédiaires indépendants établis dans ce même État, qu'ils ont eux-mêmes recherché les voitures de leur choix auprès de concessionnaires établis dans cet État, qu'elle a acquis les voitures dans cet État dans lequel elles sont immatriculées et les a louées à ses clients par des contrats de leasing établis et signés à son siège, que les clients supportent les frais d'entretien et paient dans cet État la taxe de circulation, mais qu'elle n'y dispose ni de bureau ni de lieu d'entreposage des voitures.

Il y a lieu de constater à titre liminaire que la location de véhicules en leasing constitue une prestation de services au sens de l'article 9 de la sixième directive.

Aux fins de la réponse à la question posée, il convient d'abord de relever que, conformément au quatrième considérant de la dixième directive 84/386/CEE du Conseil, du 31 juillet 1984, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, modifiant la directive 77/388/CEE — Application de la taxe sur la valeur ajoutée aux locations de biens meubles corporels (ci-après la «dixième directive»), «... en ce qui concerne la location de moyens de transport, il convient, pour des raisons de contrôle, d'appliquer strictement ledit article 9, paragraphe 1, en localisant ces prestations de service au lieu du prestataire».

Ainsi, il résulte de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive, tel que modifié par la dixième directive, que «tout moyen de transport» est expressément exclu de la règle dérogatoire selon laquelle, pour ce qui est de la «location de biens meubles corporels», le lieu des prestations de services est «l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable...». Les moyens de transport sont donc régis par la règle générale figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.

Par ailleurs, la Cour a relevé à cet égard que, étant donné que les moyens de transport peuvent franchir facilement les frontières, il est difficile, sinon impossible, de déterminer le lieu de leur utilisation, et qu'il est ainsi nécessaire de prévoir dans chaque cas un critère praticable pour la perception de la TVA. En conséquence, la sixième directive a consacré, pour la location de tous les moyens de transport, le rattachement non pas au lieu de l'utilisation du bien donné en location, mais, pour des raisons de simplification et conformément au principe général, à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique (arrêt du 15 mars 1989, Hamann).

Il y a lieu de rappeler ensuite que, pour ce qui est de la règle générale de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, la Cour a jugé que l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, en ce sens que la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présente un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre. Il résulte du contexte des notions utilisées par l'article 9 et du but de cette disposition que le rattachement d'une prestation de services à un établissement autre que le siège n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées.

Par conséquent, pour qu'un établissement puisse utilement être considéré, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujéti, il est nécessaire qu'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées.

Dans ces conditions, il convient d'examiner si les éléments factuels exposés par la juridiction de renvoi sont suffisants pour pouvoir considérer qu'une société de leasing dispose, dans un État membre, d'un établissement stable.

Il convient de relever à cet égard que les prestations de services de location de véhicules en leasing consistent principalement en la négociation, l'établissement, la signature et la gestion des contrats et en la mise à la disposition matérielle des clients des véhicules convenus, lesquels restent la propriété de la société de leasing.

Par conséquent, lorsqu'une société de leasing ne dispose dans un État membre ni de personnel propre ni d'une structure présentant un degré suffisant de permanence, dans le cadre de laquelle des contrats puissent être établis ou des décisions administratives de gestion puissent être prises, structure qui soit donc apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services en question, elle ne peut être considérée comme disposant d'un établissement stable dans cet État.

Par ailleurs, il ressort tant de la lettre que de la finalité de l'article 9, paragraphes 1 et 2, sous e), de la sixième directive ainsi que de l'arrêt Hamann, précité, que la mise à la disposition matérielle des clients de véhicules dans le cadre de contrats de leasing, pas plus que le lieu

d'utilisation de ceux-ci, ne saurait être considérée comme un critère sûr, simple et praticable, répondant à l'esprit de la sixième directive, qui puisse fonder l'existence d'un établissement stable.

Cette conclusion ne saurait être infirmée par l'existence d'autres éléments et opérations, tels que ceux accomplis en Belgique, subsidiaires et complémentaires des prestations de services de leasing.

Par conséquent, il ne peut pas être considéré que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, les prestations de services sont effectuées à partir d'un établissement stable.

La Cour dit pour droit :

«L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'une société de leasing, établie dans un État membre, n'effectue pas ses prestations de services à partir d'un établissement stable situé dans un autre État membre lorsque, dans ce dernier État, elle loue à des clients y établis des voitures particulières en vertu de contrats de leasing, que ses clients ont pris contact avec elle par des intermédiaires indépendants établis dans ce même État, qu'ils ont eux-mêmes recherché les voitures de leur choix auprès de concessionnaires établis dans cet État, qu'elle a acquis les voitures dans cet État dans lequel elles sont immatriculées et les a louées à ses clients par des contrats de leasing établis et signés à son siège, que les clients supportent les frais d'entretien et paient dans cet État la taxe de circulation, mais qu'elle n'y dispose ni de bureau ni de lieu d'entreposage des voitures.»

Monsieur l'avocat général N. Fennelly a présenté ses conclusions à l'audience de la sixième chambre du 12 décembre 1996.

Il proposait de répondre comme suit:

«L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'un assujetti qui est établi dans un État membre, qui met à la disposition de preneurs résidant dans un autre État membre des voitures particulières, en vertu de contrats de leasing opérationnel conclus dans le premier État membre, et qui ne dispose pas de moyens humains ou techniques dans le deuxième État membre, doit être réputé rendre ses prestations de services au siège de son activité économique dans le premier État membre.»