

SOMMAIRE

p. 1/ **Les conflits d'intérêts : les détecter et réagir !**

p. 5/ **Le document de destination : une alternative en matière de preuve du transport intracommunautaire**

Les conflits d'intérêts : les détecter et réagir !

I. Introduction

1. En vertu de l'article 523 du Code des sociétés, lorsqu'un administrateur a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale à une décision ou à une opération relevant du conseil d'administration, il doit en informer le conseil d'administration. En outre, une procédure spécifique doit être suivie à l'occasion de la prise de la décision concernée par le conflit d'intérêts.

La *ratio legis* de l'article 523 du Code des sociétés vise à éviter qu'un administrateur fasse primer son intérêt personnel au détriment de celui de la société. La procédure d'information tend à ce que les membres du conseil d'administration délibèrent en toute connaissance de cause.

2. La présente contribution tend à permettre aux lecteurs d'appréhender cette notion en définissant les différents contours, et à décrire la procédure à suivre en pareille situation.

Nous n'aborderons pas la question des conflits d'intérêts dans le cadre des groupes de sociétés et des sociétés faisant appel public à l'épargne.

II. Quand y-a-t-il conflit d'intérêts ?

II.1. Existence d'un intérêt opposé

3. L'existence d'un conflit d'intérêts nécessite que l'administrateur et la société aient des intérêts opposés à l'occasion d'une décision ou d'une opération relevant du conseil d'administration.

Ce sera généralement le cas lorsque l'administrateur contracte avec la société (vente, bail, prêt, etc).

Le conflit d'intérêts doit, en outre, revêtir les caractéristiques suivantes :

- le conflit d'intérêts peut être direct ou indirect ;
- le conflit d'intérêts doit être de nature patrimoniale ;
- le conflit d'intérêts doit procurer à l'administrateur un avantage d'une certaine importance.

Les exemples classiques visent la situation d'un administrateur qui conclut avec la société un contrat de vente, un contrat de bail, un contrat de prêt, une convention de management. En effet, dans l'hypothèse d'une vente à laquelle intervient l'administrateur en qualité de vendeur, ce dernier a intérêt à obtenir le prix de vente le plus élevé, là où la société a intérêt à pouvoir acquérir le bien au prix le plus faible.

II.2. Intérêt direct ou indirect

4. Le conflit d'intérêts peut être direct ou indirect.

Le conflit d'intérêts direct est celui qui intervient lorsqu'un administrateur contracte personnellement avec la société qu'il gère.

Un conflit d'intérêts direct peut se présenter lorsque le conseil d'administration décide d'attribuer une rémunération à un administrateur en contrepartie de la nomination de ce dernier à un poste de directeur général ou en qualité de mandataire de la société pour une mission spécifique.

Le conflit d'intérêts sera indirect lorsque la société contracte avec une personne liée à un de ses administrateurs. Le cas de figure le plus classique est celui de la société qui contracte avec une société dont l'administrateur est actionnaire majoritaire¹. Un conflit d'intérêts indirect

1 Cf. Comm. Furnes, 12 décembre 2001, *T.R.V.*, 2002, p.464; Anvers, 1er mars 1999, *R.D.C.*, 2000, p.615.

peut également se présenter lorsque la société engage un parent d'un de ses administrateurs.

II.3. Intérêt de nature patrimoniale

5. Le conflit d'intérêt doit être de nature patrimoniale.

L'intérêt opposé de nature patrimoniale se définit comme «*tout avantage mobilier ou immobilier susceptible de faire l'objet d'une évaluation économique précise et objective*»².

II.4. Importance de l'avantage que tire l'administrateur de l'opération

6. La doctrine³ a développé une condition supplémentaire laquelle veut que la mise en œuvre de la procédure ne soit requise que si l'avantage obtenu par l'administrateur revêt une certaine importance.

Il faut que l'importance des avantages que l'opération pourrait procurer à l'administrateur soit de nature à influencer le vote de ce dernier à l'occasion de la délibération du conseil d'administration. L'appréciation de cette condition se fait *in concreto* en fonction des éléments de fait propres à chaque situation.

III. Quelles sont les décisions ou les opérations visées ?

7. Le conflit d'intérêts de nature patrimoniale doit apparaître à l'occasion d'une décision ou d'une opération relevant du conseil d'administration. Sont visées les opérations à propos desquelles le conseil d'administration prend une décision définitive.

Sont ainsi exclus :

- tous les actes préparatoires à une décision de l'assemblée générale (ex. délibérations relatives à la proposition d'une fusion, la proposition de distribuer un dividende lors de l'assemblée générale ordinaire) dans la mesure où la décision finale appartient à l'assemblée générale ;
- les situations dans lesquelles le conseil d'administration donne uniquement un avis (ex. l'avis donné par le conseil d'administration de la société cible dans le cadre d'une OPA).

La doctrine majoritaire estime que cette disposition n'est applicable qu'aux décisions et opérations qui font naître des droits et obligations dans le chef de la société⁴.

Certains auteurs estiment toutefois que certaines décisions bien que ne créant ni droit ni obligation dans le chef de la société ne devraient pas être automatiquement exclues du champ d'application de l'article 523 du Code des sociétés⁵.

IV. Quels sont les organes soumis à cette réglementation ?

8. Dans les sociétés anonymes, la réglementation relative aux conflits d'intérêts est applicable au conseil d'administration et au comité de direction (article 524^{ter} du Code des sociétés).

La réglementation relative aux conflits d'intérêts s'impose également au collège des liquidateurs (article 191 du Code des sociétés).

La procédure est-elle applicable lorsqu'un conflit d'intérêts existe entre la société et le représentant permanent de l'administrateur personne morale ?

La réponse est positive. La doctrine considère qu'il faut dans ce cas faire abstraction de la personne morale et examiner la question du conflit d'intérêts dans le chef de la personne physique ayant la qualité de représentant permanent de la personne morale.⁶

Le délégué à la gestion journalière n'est quant à lui pas visé par cette réglementation.

Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que le délégué à la gestion journalière agit dans le cadre d'un mandat et qu'en vertu des règles du Code civil qui encadrent le contrat de mandat, les actes que pose ce dernier doivent l'être dans l'intérêt de la société⁷.

L'assemblée générale n'est pas davantage visée par cette réglementation.

Une réglementation semblable s'impose aux gérants dans les SPRL (articles 259, 260 et 261 du Code des sociétés).

2 Cf. G. KEUTGEN et A-P. ANDRE-DUMONT, «La Société et son fonctionnement», in *Le droit des sociétés : les lois des 7 et 13 avril 1995*, Bruxelles, Bruylant, 1995, p.253.

3 Cf. P. HAINAUT-HAMENDE et G. RAUCQ, *Les sociétés anonymes. Constitution et fonctionnement, Rép. Not.*, Tome XIII, Le droit commercial et économique, Livre 3/1, Bruxelles, Larcier, 2005, p.482-483 ; J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, P. MALHERBE, *Droit des Sociétés-Précis*, 4^{ème} édition, 2011, p.634.

4 Cf. G. KEUTGEN et A-P. ANDRE-DUMONT, *Op. Cit.*, p.255 ; Bruxelles, 19 janvier 2001, *T.V.R.*, 2001, p.101.

5 Cf. P. HAINAUT-HAMENDE et G. RAUCQ, *Op. Cit.*, p.484 ; Ouvrage collectif sous la direction de M. COIPEL, *Droit des sociétés commerciales*, Tome 1 -2012, 4^{ème} édition, Kluwer, Bruxelles 2012, p.584-587.

6 Cf. E. POTTIER et T. LHOMME, «La loi de 'corporate governance' du 2 août 2002 modifiant le code des sociétés», *R.D.C.*, 2005, p.320 ; H. CULOT, L. CULOT, Y. DE CORDT, J-M GOLLIER, A. HANOUILLE, N. KONNINGS, F. MAGNUS, G. PARISIS, G. DE PIERPONT, K., VAN DE VELDEN, S.WOLFF, «Chapitre 4 – Conflit d'intérêts», *In Société Anonyme*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p.373-397.

7 Cf. H. CULOT, L. CULOT, Y. DE CORDT, J-M GOLLIER, A. HANOUILLE, N. KONNINGS, F. MAGNUS, G. PARISIS, G. DE PIERPONT, K., VAN DE VELDEN, S.WOLFF, *Op. Cit.*, p.373-397.

V. Exception

9. La procédure n'est pas applicable dans les situations suivantes :

- les décisions ou des opérations conclues entre sociétés dont l'une détient directement ou indirectement 95% au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par l'autre ou entre sociétés dont 95% au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par chacune d'elles sont détenus par une autre société ;
- les opérations habituelles conclues dans des conditions et sous les garanties normales du marché pour des opérations de même nature.

VI. Procédure à suivre

VI.1. Obligation d'information préalable des administrateurs

10. L'existence du conflit d'intérêts doit être communiquée aux autres administrateurs avant la délibération. La déclaration de l'administrateur ainsi que les raisons justifiant le conflit d'intérêts devront être consignées dans le procès-verbal de la réunion du conseil d'administration.

S'il existe des commissaires, ces derniers devront également être informés du conflit d'intérêts. Si l'administrateur reste en défaut de le faire, le conseil d'administration doit en informer le ou les commissaires.

En pratique, cette communication peut se faire en adressant au(x) commissaire(s) une copie du procès-verbal de la réunion du conseil d'administration.

VI.2. Délibération

11. L'administrateur concerné par le conflit d'intérêts peut participer aux délibérations et au vote à moins que les statuts de la société prévoient pareille interdiction. En effet, il ressort d'une décision rendue par le Tribunal de commerce de Bruxelles le 21 décembre 1998⁸ que les statuts peuvent prévoir que l'administrateur est privé de prendre part au vote.

VI.3. Procès-verbal du conseil d'administration

12. Le procès-verbal du conseil d'administration doit mentionner :

- la déclaration de l'administrateur ;

- les raisons justifiant l'existence du conflit d'intérêts ;
- la nature de la décision ou de l'opération ;
- une justification de la décision qui a été prise ;
- les conséquences patrimoniales pour la société.

VI.4. Publicité

13. En vue d'informer les actionnaires, le rapport de gestion devra reprendre *in extenso* le procès-verbal du conseil d'administration qui a pris la décision. La reproduction *in extenso* du procès-verbal du conseil d'administration pourrait poser question par rapport à d'autres points à l'ordre du jour qui seraient couverts par la confidentialité. Cette difficulté peut être contournée en tenant deux réunions distinctes du conseil d'administration dont l'une aurait uniquement pour objet l'opération concernée par le conflit d'intérêts, et la seconde, les autres décisions à soumettre au conseil d'administration.

En l'absence de rapport de gestion, le contenu *in extenso* du procès-verbal du conseil d'administration qui a pris la décision doit faire l'objet d'un document distinct à déposer en même temps que les comptes annuels.

En outre, le rapport annuel des commissaires visé à l'article 143 du Code des sociétés doit comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions du conseil d'administration. Le commissaire y précisera notamment si la réglementation a été respectée.

Le commissaire qui n'aurait pas été informé de l'existence d'un conflit d'intérêts est tenu de le dénoncer au conseil d'administration en vertu de l'article 140, alinéa 2 du Code des sociétés. En l'absence de commissaire au sein de la société, le code ne prévoit pas un rapport spécifique d'un réviseur ou d'un expert-comptable sur cette question.

VII. Sanction

VII.1. Typologie des sanctions

14. Le non-respect de la procédure peut donner lieu à deux types de sanction :

- la nullité de la décision adoptée en contrariété avec la procédure imposée en cas de conflit d'intérêts (article 523, §2 du Code des sociétés) ;
- la mise en cause de la responsabilité des administrateurs.

8 Cf. Comm. Bruxelles, 21 décembre 1998, *R.D.C.*, 2000, p.401.

VII.2. Nullité

15. La société peut demander la nullité des décisions prises ou des opérations accomplies en violation de la procédure précitée, si l'autre partie avait ou devait avoir connaissance de cette violation (article 523, §2 du Code des sociétés)⁹.

Il s'agit d'une nullité relative qui vise à protéger les seuls intérêts de la société de sorte que seule cette dernière peut la demander. La société qui postule la nullité de la décision n'a pas à prouver un quelconque préjudice dans son chef¹⁰. En outre, la nullité n'opère pas de plein droit, elle devra être demandée en justice et prononcée par un Tribunal.

VII.3. Responsabilité des administrateurs

VII.3.1. Responsabilité des administrateurs en cas de respect de l'article 523 du Code des sociétés (article 529 du Code des sociétés)

16. Il ne suffit pas de respecter la procédure pour échapper à toute responsabilité. En effet, l'article 529 du Code des sociétés prévoit un cas de responsabilité spécifique applicable même lorsque la procédure décrite à l'article 523 du Code des sociétés a été respectée.

En vertu de cette disposition, les administrateurs sont personnellement et solidairement responsables du préjudice subi par la société ou les tiers à la suite de décisions prises ou d'opérations accomplies conformément à l'article 523 du Code des sociétés, si la décision ou l'opération leur a procuré ou a procuré à l'un d'eux un avantage financier abusif au détriment de la société.

Il en résulte que le respect de la réglementation relative aux conflits d'intérêts n'est pas purement formel et qu'il convient de veiller aux intérêts de la société lors de la prise de décisions impliquant un conflit d'intérêts.

L'article 529 du Code des sociétés ne permet pas aux administrateurs qui n'auraient pas commis de faute la possibilité de se décharger de leur responsabilité alors que cette possibilité existe dans le cadre de l'article 528 du Code des sociétés (responsabilité des administrateurs pour violation de la loi et des statuts – *cf. infra*). Aussi, dans un souci d'équité, la doctrine estime que les administrateurs doivent pouvoir se décharger de leur responsabilité dans

les conditions fixées à l'article 528, alinéa 2 du Code des sociétés (*cf. infra*)¹¹.

VII.3.2. Responsabilité des administrateurs en cas de violation de l'article 523 du Code des sociétés (articles 527 et 528 du Code des sociétés)

17. Lorsque la décision a été prise en violation de l'article 523 du Code des sociétés, les administrateurs en sont responsables sur base des articles 527 et 528 du Code des sociétés.

En vertu de l'article 527 du Code des sociétés, les administrateurs sont responsables, conformément au droit commun, de l'exécution du mandat qu'ils ont reçu et des fautes commises dans leur gestion.

La violation de l'article 523 du Code des sociétés est également visée par l'article 528 du même Code, lequel stipule que les administrateurs sont solidairement responsables, soit envers la société, soit envers les tiers, de tous dommages et intérêts résultant d'infractions aux dispositions du présent code ou des statuts sociaux.

Toutefois, les administrateurs peuvent être déchargés de leur responsabilité en ce qui concerne les infractions auxquelles ils n'ont pas pris part si aucune faute ne leur est imputable et s'ils ont dénoncé ces infractions selon le cas, lors de la première assemblée générale ou lors de la première séance du conseil d'administration suivant le moment où ils en ont eu connaissance (article 528 alinéa 2 du Code des sociétés).

VIII. Situations particulières au sein des SPRL

18. Lorsqu'un conflit d'intérêts intervient au sein d'une SPRL gérée par un seul gérant et en l'absence de collègue de gestion, le gérant doit informer les autres associés de l'existence du conflit d'intérêts dans son chef. Dans ce cas, l'assemblée générale des associés devra désigner un mandataire ad hoc pour prendre la décision ou effectuer l'opération.

Il est conseillé au gérant placé en pareille situation de se réserver la preuve de ce qu'il a informé l'assemblée générale de l'existence du conflit d'intérêts (article 260 du Code des sociétés).

Quid lorsque le gérant est l'associé unique ?

L'article 261 du Code des sociétés l'autorise à prendre la décision ou à conclure l'opération. Toutefois, il devra

⁹ Cf. Anvers, 1er mars 1999, *T.R.V.*, 2000, p.181.

¹⁰ Cf. Comm. Liège (div. Dinan), 1^{er} septembre 2014, *J.D.S.C.*, 2015, p.107.

¹¹ Cf. H. CULOT, L. CULOT, Y. DE CORDT, J-M GOLLIER, A. HANNOUILLE, N. KONNINGS, F. MAGNUS, G. PARISIS, G. DE PIERPONT, K., VAN DE VELDEN, S.WOLFF, *Op. Cit.*, p.384.

rendre spécialement compte de celle-ci dans un document à déposer en même temps que les comptes annuels. Il sera tenu tant vis-à-vis de la société que vis-à-vis des tiers de réparer le préjudice résultant d'un avantage qu'il se serait abusivement procuré au détriment de la société.

IX. Conclusion

19. Nombreuses sont les opérations dans la vie d'une société pouvant cacher un conflit d'intérêts.

Eu égard aux sanctions prévues par le Code des sociétés, il est dans l'intérêt des administrateurs et de leurs conseillers de redoubler de prudence. Aussi, en cas de doute quant à une opération, on ne saurait que leur conseiller d'appliquer la procédure imposée par la réglementation relative aux conflits d'intérêts.

Julie VAN THEMSCHE
Avocat
Cabinet d'avocats HERVE

Le document de destination : une alternative en matière de preuve du transport intracommunautaire

Une des principales difficultés rencontrées lors des contrôles TVA est de fournir la preuve du transport des biens pour les livraisons intracommunautaires. En effet, en cas de doute, l'administration est en droit de rejeter l'exonération de la TVA. Il s'ensuit alors que le fournisseur sera redevable de la TVA. Afin d'optimiser et de simplifier le système de la preuve de transport, l'administration TVA a publié une décision le 12 juillet 2016¹ qui permet dès lors de fournir une nouvelle preuve d'exonération. Il s'agit du « document de destination »

1. Rappel des règles applicables

1.1 Principe

Les livraisons intracommunautaires de biens sont des livraisons de biens expédiés ou transportés au départ de la Belgique, vers un autre Etat membre. Il existe dans notre droit, une règle qui permet aux assujettis d'être exemptés de la TVA, lors de livraisons intracommunautaires (article 39bis CTVA).

Cette exemption est possible uniquement si trois conditions sont réunies :

- il faut une livraison de biens par une personne assujettie ;
- un transport des biens à partir de la Belgique à destination d'un autre Etat membre ;
- l'acheteur est tenu, dans l'Etat membre de destination, de soumettre à la TVA l'acquisition intracommunautaire des biens.

Une fois ces conditions matérielles remplies, une facture peut être établie sans TVA belge.

1.2 Preuve du transport

Lors d'un contrôle éventuel de la TVA, le vendeur devra prouver le transport des biens. En effet, il devra apporter la preuve de l'existence du transport ou de l'expédition du bien, depuis la Belgique vers un autre Etat membre au sein de l'Union européenne. A cette fin, il doit être en possession de tous les documents qui peuvent justifier la réalité du transport des biens (article 3, Arrêté royal n°52).

Comment peut-il apporter cette preuve ? A partir d'un ensemble de documents commerciaux usuels et concordants. Cela peut être : des bons de commandes, des factures du transporteur, des documents de transport, des documents de paiement, des accusés de réception, des contrats, etc.

L'administration affirme que tous ces documents sont probants et admis mais, dans la pratique, aucun document particulier ne pourra, à lui seul, être indispensable ou suffisant².

En principe, lorsque l'on fait appel à un transporteur spécialisé, la preuve sera plus ou moins facilement apportée, par un document de transport signé (ex. CMR). Mais, dans certains cas, il est possible qu'il y ait plus d'un transporteur. Il devient dès lors, difficile de récupérer tous les documents mais aussi, difficile que ces derniers soient complets.

¹ Décision E.T. 129.460 dd. 01.07.2016.

² Circulaire E.T. 108.031 dd. 28.08.2006.

En outre, dans les cas où c'est le vendeur ou l'acquéreur qui effectue le transport, il est compliqué de prouver le transport, si ce n'est par des tickets de péage ou par les ordinateurs de bord des véhicules.

Les contrôles TVA peuvent engendrer des conséquences désastreuses pour le fournisseur. D'une part, l'administration TVA est en droit de rejeter l'exemption de TVA. C'est alors le fournisseur qui devient redevable de la TVA. D'autre part, en plus d'être redevable de la TVA, il sera imposé d'une amende de 10% et d'intérêts de 0,8% par mois du montant dû de la TVA.

2. Une simplification de la preuve du transport

Depuis le 1^{er} juillet 2016, et suite aux difficultés pratiques que cause la preuve des livraisons intracommunautaires, l'administration belge admet, par une décision TVA (décision E.T. 129.460 dd. 1^{er} juillet 2016), que l'établissement d'un «*document de destination*» puisse constituer un moyen de preuve alternatif d'un transport intracommunautaire.

Celui qui invoque l'exemption a la liberté d'opter ou non pour l'application du document de destination à l'égard de chaque livraison intracommunautaire distincte comme preuve alternative.

2.1 Etat des lieux du document de destination

Le document de destination est un document qui atteste que les biens qui font l'objet de la livraison intracommunautaire sont en possession de l'acheteur en dehors de la Belgique dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

Afin que le document soit accepté comme une preuve valide, il est nécessaire de remplir différentes conditions.

Premièrement, le document doit en principe être rédigé par le fournisseur/vendeur et confirmé par l'acheteur. L'administration accepte aussi qu'il soit rédigé par l'acheteur.

Ajoutons que, dans le cadre des ventes en chaîne, dont les opérations triangulaires (A-B-C), le document de destination devra être établi par le fournisseur qui procède à la livraison intracommunautaire exonérée ou par son cocontractant.

Précisons également que le document peut être fait pour chaque livraison séparée ou il peut englober toutes les livraisons intracommunautaires faites à un même client, relatives à une période maximale de trois mois civils

consécutifs, au cours de laquelle les biens ont été réceptionnés par ou pour le compte de l'acheteur.

Ensuite, le document doit être signé par l'acheteur ou par une personne désignée au sein de l'entreprise de l'acheteur qui atteste de l'exactitude des informations. Elle a trois mois pour attester et signer le document. Notons qu'un mandant officiel n'est pas requis mais, la personne doit être désignée à l'avance et par écrit et, elle est présumée avoir connaissance des achats réalisés, en raison de sa fonction administrative.

Notons que dans le cas d'un transfert de biens³, le document est signé par la personne qui, dans l'Etat membre d'arrivée, est désignée par le propriétaire des biens. Étant donné qu'il n'y a pas d'acheteur, il pourrait s'agir, par exemple, du gestionnaire de l'entrepôt où les biens arrivent.

Enfin, le fournisseur doit obtenir le document signé et ce document de destination peut être transféré par email ou toute autre voie électronique, pour autant que l'authenticité du signataire reste garantie.

2.2 Indications obligatoires

Le document doit contenir une série d'indications :

- le nom, l'adresse et le numéro de TVA BE du fournisseur ;
- le nom, l'adresse et le numéro d'identification à la TVA de l'acheteur (attribué par un autre Etat membre que la Belgique) ;
- la confirmation que le document se rapporte à l'arrivée d'une livraison intracommunautaire de biens ;
- la période couverte par le document, à savoir la période maximale de trois mois civils consécutifs, au cours de laquelle les biens ont été réceptionnés par ou pour le compte de l'acheteur ;
- relativement aux biens livrés :
 - o une description des biens livrés, plus précisément, leur appellation usuelle et leur quantité ;
 - o une référence univoque à la ou aux factures : par facture, le numéro et la date de la facture ou, si aucune facture n'a encore été émise, une autre référence utilisée entre les parties, qui peut être liée, explicitement, à la facture (numéro de commande, numéro du bon de livraison, numéro de la facture pro forma, etc.) à condition qu'aussi bien le vendeur que l'acheteur soient en possession d'un exemplaire d'un tel document ;
- le mois et l'année de la réception des biens livrés ;
- l'endroit d'arrivée du transport des biens qui font l'objet de la livraison intracommunautaire, en dehors de

³ Art. 12bis, al. 1, CTVA.

la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté (Etat membre, ville/commune);

- le prix en euros des biens livrés (hors TVA).

2.3 Une preuve alternative

Le document dûment complété et qui respecte les conditions énoncées ci-dessus, a valeur de présomption réfrangible d'exactitude de transport intracommunautaire pour autant que le vendeur :

- garantisse la communication des factures de vente, des preuves de paiement de la vente et des factures relatives au transport, si les biens ont été transportés pour le compte du vendeur ;
- ait introduit un relevé intracommunautaire relatif aux livraisons qui figurent sur le document de destination ; et
- s'assure d'avoir fait tout ce qui est raisonnablement en son pouvoir pour ne pas être impliqué dans une fraude fiscale, à l'égard des livraisons intracommunautaires fournies qui sont reprises dans le document de destination.

Précisons que l'administration se réserve la possibilité de réclamer d'autres documents de transport afin de contrôler l'authenticité de la transaction, ainsi que la concordance avec les données sur le document de transport.

Précisons enfin que le vendeur n'est donc en rien dispensé de l'obligation de disposer d'autres documents commerciaux qui permettent de fournir la preuve de l'exonération du transport.

2.4 Le représentant responsable global

Une entreprise étrangère qui ne dispose pas d'un établissement stable en Belgique et qui souhaite effectuer des opérations taxables, est tenue de se faire enregistrer à la TVA soit directement, soit via un représentant responsable. Si l'entreprise étrangère ne fait pas partie de l'Union européenne, elle a l'obligation de désigner un tel représentant responsable.

En principe, le représentant responsable répond de manière illimitée et solidaire des dettes de TVA des entreprises étrangères, qu'elle représente sous un numéro global d'identification à la TVA.

Par conséquent, lorsque la preuve du transport n'est pas rapportée ou qu'il subsiste des doutes, l'exonération peut être refusée. L'Administration de la TVA peut alors exiger le paiement de la TVA, tant de la part de l'entreprise étrangère que de la part de la personne préalablement agréée « tenue solidairement ».

Par une décision du 31 mars 2014⁴, l'administration octroie, dans certains cas, la décharge de responsabilité pour la personne préalablement agréée en ce qui concerne le paiement de la TVA, à l'égard de l'application de l'exemption, prévue pour les livraisons intracommunautaires de biens.

Dans ces cas-là, si les conditions d'exonération de la responsabilité solidaire du représentant fiscal sont remplies, il ne sera plus tenu au paiement de la TVA.

Une des conditions visée par la décision, est d'être en possession d'un bordereau d'expédition dûment rempli et signé, qui établit la réalité du transport intracommunautaire des biens qui font l'objet de la livraison.

Ce bordereau d'expédition, qui est en réalité un ensemble de documents qui doivent accompagner les biens lors du transport peut dès lors, être remplacé par le document de destination, indépendamment des conditions de livraisons sous lesquelles les opérations intracommunautaires ont lieu.

Enfin, le régime étant facultatif, le choix du représentant responsable d'utiliser le document de destination doit être prévu par le contrat conclu entre le représentant responsable et son commettant.

2.5 Exemple de document de destination⁵

L'entreprise belge X (déclarant trimestriel) entretient une relation commerciale durable avec une entreprise allemande Y et livre, au cours des mois d'avril à juin, des biens, portés en compte sur cinq factures, au total. L'entreprise allemande Y peut confirmer l'arrivée des biens dans un seul document de destination, à condition de se référer, dans ce dernier, aux factures respectives.

⁴ Décision n° E.T.124.203 dd. 31.03.2014.

⁵ Ce modèle de document de destination a été repris tel quel de la décision E.T. 129.460 dd. 01.07.2016.

Confirmation de l'arrivée des livraisons intracommunautaires de biens, au sens de l'article 138, paragraphe 1^{er}, de la directive 2006/112/CE, à l'usine en Allemagne

Période: avril-juin 2016

Fournisseur:

- Nom: SA X
- Adresse: Avenue du Parc Industriel 1, 4041 Herstal
- Numéro BE: BE 999.999.999

Acheteur:

- Nom: GmbH Y
- Adresse: Straße..., Cologne/Allemagne
- Numéro de TVA: DE 999.999.999

Livraisons reçues

<u>Numéro de la facture</u>	<u>Date de la facture</u>	<u>Zinc (en tonne)</u>	<u>Nickel (en tonne)</u>	<u>Cuivre (en tonne)</u>	<u>Date de réception des biens par ou pour le compte de l'acheteur</u>	<u>Lieu d'arrivée</u>	<u>Prix en EUR (hors TVA)</u>
663	06.04. 2016	1			avril 2016	Aix-la-Chapelle	1.405,27
687	27.04.2016			3	mai 2016	Aix-la-Chapelle	12.384,25
715	12.05.2016		1		mai 2016	Aix-la-Chapelle	7.909,36
734	10.06.2016		1,5		juin 2016	Aix-la-Chapelle	11.939,72
		1,2			juin 2016	Aix-la-Chapelle	1.738,26
785	21.06.2016			2	juin 2016	Aix-la-Chapelle	8.792,83

Confirmation de l'exactitude du document de destination :

- Nom et prénom: Z (par ex. comptable de Y)
- Reçu pour Y
- Date: 06.07.2016
- Signature de Z

2.6 Un système existant déjà ailleurs

La preuve des livraisons intracommunautaires n'est pas un problème récent. A cet égard, la Belgique n'est pas innovante en la matière car, en Allemagne et aux Pays-Bas, un tel document existe déjà.

Des conditions similaires à celles imposées pour le document de destination en Belgique existent dans ces pays. Notons néanmoins une différence. En Allemagne, le régime est obligatoire sauf exceptions, à la différence de notre pays où, le régime instauré est un régime optionnel.

3. Conclusion

La décision TVA était une décision longtemps attendue par le monde de l'entreprise qui effectue régulièrement des livraisons intracommunautaires.

En effet, si toutes les conditions nécessaires sont remplies, le document de destination peut constituer une

preuve alternative au transport intracommunautaire mais surtout, une preuve réfragable d'exactitude en facilitant la preuve du départ des biens de la Belgique et de la réception de ceux-ci par l'acquéreur.

Bien qu'il ne soit pas encore question d'harmonisation au niveau européen, le document permettra, à notre sens, d'une part, de réduire les questions concernant la charge de la preuve des livraisons intracommunautaires et d'autre part, d'apporter une plus grande sécurité juridique.

Cette mesure reste néanmoins une mesure qui est instaurée par l'administration à titre d'essai. Elle pourrait être supprimée, soit *erga omnes*, soit à titre particulier.

Sebastian KIRSCH
Directeur TVA - KPMG Conseils Fiscaux

Coralie HERBIET
VAT Adviser - KPMG Conseils Fiscaux

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable:** Mirjam VERMAUT, IPCF - av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: http://www.ipcf.be **Rédaction:** Mirjam VERMAUT, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Frédéric DELRUE, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec Wolters Kluwer - www.wolterskluwer.be