



Federale
Overheidsdienst
FINANCIEN

DOUANE EN ACCIJNZEN

NOTE D'INFORMATION RELATIVE A LA DEFINITION D'EXPORTATEUR

D.D. 017.609 DU 24/9/2021

DEPARTEMENT CENTRAL
LEGISLATION LEGISLATION
DOUANIÈRE



WWW.FIN.BELGIUM.BE

DOUANE EN ACCIJNZEN • FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

.be

1. **Aspect concernant la douane**

1.1. **Définition**

La définition d'exportateur :

- est reprise à l'article 1, point 19 du Règlement délégué (UE) n°2015/2446 de la Commission (nommé ci-après CDU DA) et
- a été modifiée par l'article 1, point 1) du Règlement délégué (UE) 2018/1063 de la Commission du 16 mai 2018 modifiant et rectifiant le Règlement délégué (UE) 2015/2446 complétant le règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union (*publié dans le Journal Officiel de l'Union européenne (JOUE) L 192 du 30 juillet 2018*).

La définition modifiée est la suivante :

«19. "exportateur":

- a) un particulier transportant les marchandises à expédier hors du territoire douanier de l'Union lorsque celles-ci sont contenues dans les bagages personnels du particulier;**
- b) dans les autres cas, lorsque le point a) ne s'applique pas:**
 - i) une personne établie sur le territoire douanier de l'Union, qui est habilitée à décider et a décidé de l'expédition des marchandises hors dudit territoire douanier;**
 - ii) lorsque le point i) ne s'applique pas, toute personne établie sur le territoire douanier de l'Union qui est partie au contrat à la suite duquel les marchandises doivent être expédiées hors dudit territoire douanier.»**

La définition d'exportateur a dû être adaptée pour ce qui concerne l'exportation de marchandises qu'un particulier ne porte pas dans ses bagages personnels, de sorte que les partenaires commerciaux aient plus de liberté dans leur choix de la personne qui peut agir en tant qu'exportateur.

La définition d'exportateur en vigueur depuis le 1^{er} mai 2016 était problématique car elle désignait une seule personne comme exportateur et fixait trois conditions cumulatives à remplir :

- être établi sur le territoire douanier de l'Union ;
- avoir un contrat avec un destinataire dans un pays tiers, et
- avoir le pouvoir de décider que les marchandises seront emmenées hors du territoire douanier de l'Union.

1.1. **Article 1, point 19, a) du CDU DA**

Un particulier qui transporte des marchandises dans ses bagages ne doit pas être établi sur le territoire douanier de l'Union.

Un particulier établi en dehors du territoire douanier de l'Union peut agir en tant qu'exportateur pour les marchandises qu'il transporte avec lui dans ses bagages personnels.

Le caractère commercial éventuel des marchandises n'affecte pas sa qualification d'exportateur mais peut avoir une influence sur la manière dont la déclaration d'exportation doit être faite.

1.2. [Article 1, point 19, b\) i\) du CDU DA](#)

La définition modifiée d'exportateur est moins restrictive et les conditions pour agir en tant qu'exportateur sont limitées à ce qui est absolument nécessaire pour le fonctionnement de la procédure d'exportation, à savoir :

- l'exportateur doit avoir le pouvoir de décider que les marchandises seront emmenées hors du territoire douanier de l'Union et doit avoir décidé que les marchandises quitteront ce territoire douanier, et
- il doit, conformément à l'article 5, point 31) du Code des douanes de l'Union (nommé CDU ci-après), être établi sur le territoire douanier de l'Union.

Le pouvoir de décider que les marchandises seront emmenées hors du territoire douanier de l'Union doit découler sans ambiguïté des actes des parties concernées par la transaction sur base de laquelle les marchandises quittent le territoire douanier de l'Union.

Le passage « **et doit avoir décidé que les marchandises quitteront ce territoire douanier** » fait référence à une action réelle où ce pouvoir de décision a été exercé : par exemple, en assumant le rôle d'exportateur, cette personne assume également son droit de décider de l'exportation des marchandises. L'accord entre les parties pour attribuer à l'une d'entre elles le pouvoir de décider que les marchandises seront exportées peut prendre toute forme prévue par le droit civil de l'Etat membre concerné.

Exemples

- 1) Dans les contrats où le vendeur s'engage à effectuer les formalités douanières à l'exportation, ce dernier est l'exportateur (ceci est le cas de tous les Incoterms, à l'exception du EXW (« ex works »)).
- 2) Des contrats avec l'Incoterm EXW (« ex works ») où le pouvoir de décider que les marchandises seront emmenées hors du territoire douanier de l'Union appartient à une personne établie en dehors du territoire douanier de l'Union (cela résulte du contrat sur lequel l'exportation est basée) mais ce dernier convient d'attribuer ce pouvoir de décider à une personne établie sur le territoire douanier de l'Union. Cela signifie qu'une autre personne que le vendeur peut agir en tant qu'exportateur à condition que cette personne soit mandatée (par exemple, par l'acheteur) pour agir en tant qu'exportateur. Les partenaires commerciaux concernés sont libres de désigner la personne qui agira en tant qu'exportateur dans la mesure où cette personne correspond à la définition d'exportateur.

Il n'existe aucune ligne directrice (ni au niveau européen, ni au niveau belge) concernant le contenu du mandat entre la personne non établie sur le territoire douanier de l'Union et la personne établie sur le territoire douanier de l'Union et qui, par ce mandat, est désignée pour agir en tant qu'exportateur. Néanmoins, il convient de tenir compte des dispositions suivantes.

Afin de déclarer le **mandat pour pouvoir agir en tant qu'exportateur lorsque, selon l'accord sur lequel se base l'exportation, le pouvoir de décider que les marchandises quitteront le territoire douanier de l'Union appartient à une personne établie en dehors de l'Union (par exemple, l'acheteur), mais que cette**

personne décide de mandater une personne établie sur le territoire douanier de l'Union, ce qui donne à cette dernière le pouvoir de décider que les marchandises quitteront le territoire douanier de l'Union, le code national 4024 est repris dans l'appendice 26 du site web relatif aux exigences en matière de données pour les déclarations, les notifications et la preuve du statut douanier. Ce code doit être mentionné dans l'E.D. 12 03 002 000 (Type de document d'accompagnement) de la déclaration d'exportation et lié dans l'E.D. 12 03 001 000 (Numéro de référence du document d'accompagnement) au numéro (ou caractéristique) et à la date du mandat. Pour indiquer les données de l'exportateur, les dispositions des éléments de données suivants doivent être respectées :

- E.D. 13 01 016 000 (Nom de l'exportateur);
- E.D. 13 01 017 000 (Numéro d'identification de l'exportateur) et
- E.D. 13 01 018 000 (Adresse de l'exportateur) (voir également les sous-éléments 13 01 018 019, 13 01 018 020, 13 01 018 021 et 13 01 018 022).

Si le numéro EORI de l'exportateur est mentionné dans l'E.D. 13 01 0017 000, son nom et adresse ne doivent pas être remplis dans l'E.D. 13 01 016 000 et dans l'E.D. 13 01 018 000.

En ce qui concerne le contenu du mandat, il faut que les deux parties soient identifiées par leur nom et adresse sur le document et qu'il apparaisse clairement que la partie désignée non seulement corresponde à la définition d'exportateur mais aussi accepte le rôle d'exportateur.

1.3. Article 1, point 19, b) ii) du CDU DA

Lorsque l'exportateur ne peut pas être déterminé sur base de l'article 1, point 19, b) i) du CDU DA, l'exportateur est alors (conformément aux dispositions de l'article 1, point 19, b) ii) du CDU DA) :

- toute personne établie sur le territoire douanier de l'Union et
- qui est partie prenante dans l'accord sur base duquel les marchandises quitteront le territoire douanier de l'Union.

Dans ce cas, les partenaires commerciaux concernés doivent établir des arrangements contractuels ou commerciaux afin de désigner la personne qui agira en tant qu'exportateur, à condition que la personne désignée soit établie sur le territoire douanier de l'Union. Il peut s'agir d'un transporteur (« carrier »), d'un expéditeur (« freight forwarder ») ou une autre partie (de l'accord sur base duquel les marchandises quitteront le territoire douanier), à condition que cette personne corresponde à la définition d'exportateur et accepte ce rôle.

L'exportateur est déterminé par la législation douanière uniquement dans les cas où les partenaires commerciaux n'arrivent pas à un accord sur la personne qui peut agir en tant qu'exportateur ou lorsque la personne n'est pas établie sur le territoire douanier de l'Union.

1.4. Exigence d'établissement

Hormis le cas de l'article 1, point 19, a) du CDU DA, l'exportateur doit être établi sur le territoire douanier de l'Union.

La notion de « **personne établie sur le territoire douanier de l'Union** » est définie à l'article 5, point 31) du CDU.

S'il s'agit d'une personne physique (un particulier), cette personne doit avoir sa résidence normale sur le territoire douanier de l'Union.

S'il s'agit d'une personne morale ou d'une association de personnes, dans ce cas, la définition susmentionnée doit être lue avec la définition d' « **établissement stable** » reprise à l'article 5, point 32) du CDU. Sur base de ces deux définitions, l'exportateur doit disposer sur le territoire douanier de l'Union :

- de son siège social ou
- de son administration centrale ou
- d'un établissement stable, c'est-à-dire une installation fixe d'affaire
 - o disposant en permanence de ressources humaines et techniques nécessaires et
 - o par l'intermédiaire de laquelle les opérations douanières d'une personne sont effectuées en tout ou en partie.

Une personne établie sur le territoire douanier de l'Union indiquée comme exportateur doit mentionner son numéro EORI dans l'E.D. 13 01 017 000 (Numéro d'identification de l'exportateur) de la déclaration d'exportation. Lorsque cette personne ne dispose pas d'un numéro EORI (comme par exemple un particulier), elle doit mentionner uniquement son nom et son adresse dans l'E.D. 13 01 016 000 (Nom de l'exportateur) et l'E.D. 13 01 018 000 (Adresse de l'exportateur) (voir également les sous-éléments 13 01 018 019, 13 01 018 020, 13 01 018 021 et 13 01 018 022).

Les personnes qui ne sont pas établies sur le territoire douanier de l'Union mais qui disposent d'un établissement stable sur le territoire douanier de l'Union sont considérées comme établies dans l'Union et peuvent, par conséquent, agir en tant qu'exportateur. Lorsque cette personne agit en tant qu'exportateur, son numéro EORI doit être mentionné dans l'E.D. 13 01 017 000 (Numéro d'identification de l'exportateur) de la déclaration d'exportation. Les coordonnées de l'établissement stable sur le territoire douanier de l'Union ne sont pas mentionnées sur la déclaration d'exportation mais doivent être enregistrées dans la base de données EORI : cet enregistrement ne sera possible qu'à partir du 1^{er} mars 2027.

Les personnes qui ne sont pas établies sur le territoire douanier de l'Union et qui ne disposent pas d'établissement stable sur le territoire douanier de l'Union, ne peuvent pas agir en tant qu'exportateur. Autres accords contractuels ou commerciaux sont nécessaires pour désigner une personne comme exportateur, à condition que cette personne remplisse les conditions de la définition d'exportateur et accepte d'assumer ce rôle.

ATTENTION !!

L'exigence pour l'exportateur d'être établi sur le territoire douanier de l'Union ne s'applique pas dans le cas de réexportation de marchandises non-Union prévu à l'article 270, paragraphe 1, du CDU.

2. **Aspect concernant la TVA**

2.1. **Dispositions générales**

En matière de TVA, il n'existe aucune définition d'exportateur.

À la suite de la modification de la définition de l'exportateur dans le cadre de l'entrée en vigueur du CDU, la Directive TVA 2006/112/CE n'a **nullement** été modifiée. Les règles TVA relatives à l'exportation de marchandises restent donc intégralement d'application. Cela concerne l'application de l'article 39, § 1 du Code de la TVA.

Concrètement, cela signifie:

- est toujours exonérée de la TVA, la livraison de biens qui, par ou pour le compte d'un vendeur établi ou non en Belgique, sont expédiées ou acheminées depuis la Belgique vers un lieu en dehors du territoire TVA de l'UE ;
- le lieu où le vendeur est établi (en Belgique, dans un autre Etat membre ou dans un pays tiers) ne joue aucun rôle dans l'application de l'exemption de la TVA;
- en tant que débiteur de la TVA, le vendeur de la livraison bénéficiant d'une exemption de la TVA pour l'exportation des marchandises vendues, doit pouvoir démontrer que les marchandises qu'il a vendues ont réellement quitté l'UE;
- dans le cadre de la constitution de la preuve de l'application légitime de l'exemption de TVA pour exportation, que le vendeur doit fournir, la déclaration d'exportation est en pratique le document le plus important ; le vendeur a donc tout intérêt à ce que les données sur la déclaration d'exportation correspondent à son nom, sa qualité d'assujetti à la TVA et aux données relatives à la vente (numéro de la facture, nature des marchandises, quantité, prix, destination, ...) ;
- dans une situation de vente en chaîne (x livraisons de biens et un seul transport de marchandises du premier vendeur au dernier acheteur), il faut toujours déterminer quelle livraison dans la chaîne a donné lieu au transport des marchandises en dehors du territoire TVA de l'UE ; seule cette vente-là peut faire l'objet d'une exemption de la TVA pour exportation.

En matière de TVA, l'exportateur est donc le vendeur qui, par la livraison de biens qu'il a effectuée, applique l'exemption de la TVA pour exportation.

En matière de douane, la restriction faite par le CDU à la personne qui peut agir en tant qu'exportateur a pour conséquence que dorénavant, **une personne non établie sur le territoire douanier de l'Union ne peut en AUCUN cas agir en tant qu'exportateur !**

En raison de cette restriction (mais aussi suite à la nouvelle définition d'exportateur en matière de douane en 2016) les qualités d'exportateur en matière de douane et en matière de TVA sont de facto différentes. Afin de ne pas perdre le rôle important de la déclaration d'exportation en matière de TVA, il a été décidé de dissocier, sur la déclaration d'exportation, la qualité d'exportateur en matière de TVA (dans toutes les situations où l'exemption de la TVA pour exportation s'applique) de la qualité d'exportateur en matière de douane. La modification de la définition d'exportateur en matière de douane du 30 juillet 2018 ne change pas ce point de vue.

C'est pourquoi, le nom et le numéro de TVA de l'exportateur en matière de TVA doivent toujours être mentionnés dans l'E.D. 12 04 001 000 (Numéro de référence de la référence complémentaire) de la déclaration d'exportation (et ces données doivent être liées au code national 1VAT dans l'E.D. 12 04 002 000), également lorsque le pouvoir de décider que les

marchandises seront emmenées hors du territoire douanier de l'Union appartient à une personne non établie sur le territoire douanier de l'Union conformément au contrat sur lequel se base l'exportation (par exemple l'acheteur), mais que cette personne décide de mandater une personne établie sur le territoire douanier de l'Union pour déterminer que les marchandises seront emmenées vers une destination en dehors du territoire douanier de l'Union. Cela signifie qu'une personne autre que le vendeur peut agir en tant qu'exportateur en matière de douane à condition qu'elle soit mandatée, par exemple, par le vendeur (par exemple en cas de « ex works »).

Compte tenu de ce découplage et de l'interprétation plus large de l'exportateur en matière de douane, il convient, pour des raisons de preuve et de contrôle, de coïncider autant que possible (dans le cadre de la législation douanière) la qualité d'exportateur en matière de douane et de TVA.

Des assujettis à la TVA qui sont identifiés aux fins de la TVA en Belgique peuvent également mentionner le numéro de TVA **lors de la réexportation**.

En ce qui concerne l'exportation en Belgique par un assujetti à la TVA non établi en Belgique et la mention du numéro de TVA, les dispositions ci-dessous s'appliquent. Ces dispositions s'appliquent également à la réexportation lorsque l'assujetti concerné opte pour la mention de son numéro d'identification à la TVA sur la déclaration de réexportation.

2.2. Exportation en Belgique par un assujetti à la TVA non établi en Belgique et la mention du numéro de TVA

Les assujettis à la TVA établis en Belgique doivent toujours s'identifier aux fins de la TVA, même si 100 % de leurs activités consistent en des opérations exonérées (par exemple, l'exportation). La seule exception concerne les assujettis qui effectuent exclusivement des livraisons de biens ou des services qui, conformément à l'article 44 du Code de la TVA, sont exemptés de la TVA et pour lesquels ils n'ont pas droit à la déduction. Ces derniers ne doivent pas s'identifier aux fins de la TVA.

Les assujettis à la TVA non établis en Belgique doivent, en principe, s'identifier aux fins de la TVA en Belgique lorsqu'ils effectuent des opérations taxables (livraisons de biens, services, acquisitions intracommunautaires ou importations) pour lesquelles un droit à la déduction est ouvert et pour lesquelles ils sont redevables de la TVA en Belgique. Cette identification à la TVA peut se faire via la reconnaissance d'un représentant individuel ou global responsable ou via une identification directe. Cette dernière possibilité ne s'applique toutefois qu'aux assujettis à la TVA qui sont établis dans un autre Etat membre, en Norvège ou au Royaume-Uni.

S'ils effectuent en Belgique uniquement des opérations pour lesquelles ils ne sont pas redevables de la TVA belge, les assujettis à la TVA non établis en Belgique ne doivent pas s'identifier aux fins de la TVA. En outre, l'administration de la TVA, par souci de tolérance, prévoit une dispense d'identification pour certaines opérations comme par exemple, les assujettis à la TVA non établis en Belgique qui effectuent uniquement des livraisons de biens en application de l'exemption pour exportation visée à l'article 39, § 1 du Code de la TVA. Ils ne sont pas tenus de s'identifier à la TVA. Toutefois, il va de soi que s'ils effectuent également d'autres opérations en Belgique, pour lesquelles ils doivent disposer d'un numéro de TVA belge, ils doivent également utiliser ce numéro de TVA pour déclarer leurs exportations (dans leur déclaration périodique de TVA et sur la déclaration d'exportation).

Pour être complet, il convient également de noter que les assujettis à la TVA non établis en Belgique qui ne disposent pas d'un numéro individuel de TVA en Belgique peuvent faire appel à un représentant responsable global, préalablement reconnu par l'administration de la TVA,

qui est titulaire d'un **numéro global de TVA commençant par BE0796.6**. Avec ce numéro, en Belgique, ils peuvent :

- retirer des biens du régime de l'entrepôt TVA pour les exporter en dehors de toute opération commerciale ou les livrer en application de l'exemption pour exportation visée à l'article 39, § 1, 1° ou 2° du Code de la TVA ;
- effectuer une acquisition intracommunautaire de biens ou une opération assimilée sur base de l'article 25 quater du Code de la TVA, suivie d'une livraison de ces biens en application de l'exemption pour exportation visée à l'article 39, § 1, 1° ou 2° du Code de la TVA (acquisition intracommunautaire suivie d'une exportation).

Un représentant global avec un **numéro global d'identification à la TVA commençant par BE0796.5** peut représenter des assujettis non établis en Belgique qui ne sont pas identifiés aux fins de la TVA pour les importations de biens qu'ils effectuent en Belgique, à condition que ces importations soient suivies d'une livraison de ces biens. Cette livraison subséquente peut être une livraison intérieure ou une livraison intracommunautaire, mais aussi une livraison exemptée pour l'exportation en vertu de l'article 39, § 1, 1° ou 2° du code de la TVA. Ainsi, tant l'importation que la livraison subséquente avec exportation doivent avoir lieu via le numéro global d'identification à la TVA commençant par BE0796.5.

Étant donné que les opérations (entrantes et sortantes) effectuées par l'assujetti non établi en Belgique sont rapportées dans la déclaration périodique de TVA du représentant responsable global, ce dernier doit être en mesure de justifier et d'étayer l'application de l'exemption pour exportation. Lorsque son numéro de TVA global est mentionné sur la déclaration d'exportation, cette déclaration peut plus facilement être utilisée comme preuve de l'exportation.

Les conséquences des dispositions susmentionnées peuvent être résumées comme suit :

- les assujettis à la TVA qui disposent (obligatoirement) d'un numéro individuel d'identification à la TVA en Belgique sont tenus d'indiquer ce numéro de TVA belge dans l'E.D. 12 04 001 000 (Numéro de référence de la référence complémentaire) de la déclaration d'exportation pour leurs exportations à partir de la Belgique ;
- les assujettis à la TVA qui ne sont pas tenus de disposer d'un numéro individuel d'identification à la TVA en Belgique ne peuvent donc pas en mentionner un dans l'E.D. 12 04 001 000 de la déclaration d'exportation pour leurs exportations à partir de la Belgique et ne peuvent donc pas être obligés de le faire ; Toutefois, l'Administration générale de la Fiscalité (AGFisc) ne s'oppose pas à ce que les assujettis établis sur le territoire TVA de l'Union européenne mentionnent le numéro de TVA qui leur a été attribué par leur Etat membre dans l'E.D. 12 04 001 000 de la déclaration d'exportation, ce qui permet dans les systèmes de déclaration électronique concernés de mentionner un numéro de TVA étranger (non belge) dans l'E.D. 12 04 001 000 de la déclaration d'exportation pour les exportations en Belgique d'un assujetti à la TVA non établi en Belgique ;
- si le numéro de TVA global commençant par BE0796.5 ou BE0796.6 est utilisé à juste titre, ce numéro doit être indiqué dans l'E.D. 12 04 001 000 de la déclaration d'exportation (et être lié au code national 1VAT dans l'E.D. 12 04 002 000).

3. **Informations complémentaires de la Commission européenne**

Dans le but d'obtenir des informations (plus) concrètes sur la définition modifiée d'exportateur (en matière de douane), le Service Législation douanière de l'Administration générale des Douanes et Accises ("AGDA") a posé en septembre 2018 des questions spécifiques de clarification et présenté quelques cas pratiques à la Direction générale Fiscalité et Union douanière (TAXUD) de la Commission européenne.

Cependant, dans sa réponse au 1^{er} octobre 2018, TAXUD a fait le choix de ne pas traiter les cas pratiques présentés et n'a fait référence, comme seule clarification, qu'aux lignes directrices concernant la définition d'exportateur reprise à l'article 1, point 19, des DA CDU ^(*), qui se résume comme suit :

- la législation douanière ne prévoit pas de personne pouvant agir en tant qu'exportateur, les partenaires commerciaux sont libres de choisir cette personne ;
- la qualité de cette personne ne peut être limitée, il/elle ne peut être contraint(e) à agir en tant qu'exportateur ;
- cette personne doit remplir les conditions et accepter d'agir en tant qu'exportateur.

Compte tenu de la position susmentionnée de la Commission européenne, le Service Législation douanière de l'AGDA et le Service EOS-TVA-Commentaire de l'Administration générale de la Fiscalité ont décidé en concertation qu'il n'est plus nécessaire de présenter un tableau avec une vue d'ensemble sur les cas pratiques possibles.

4. **Entrée en vigueur**

La définition d'exportateur modifiée est **applicable à partir du 31 juillet 2018**.

(*) Les lignes directrices concernant la définition d'exportateur sont reprises à l'Annexe A du '*Guidance on export and exit out of the European Union*'. Ce guidance document est publié sur le site web relatif aux exigences en matière de données pour les déclarations, les notifications et la preuve du statut douanier (voir la page [Documentation | SPF Finances \(belgium.be\)](#) et peut également être consulté sur le site web de TAXUD consacré aux 'UCC Guidance documents' ([UCC - Guidance documents \(europa.eu\)](#)).