

Circulaire 2021/C/113 concernant l'installation de stations de recharge destinées aux véhicules électriques ainsi que les livraisons et prestations de services relatives à ces stations de recharge

taxe sur la valeur ajoutée ; livraisons ; prestations de services ; taux de TVA ; travail immobilier ; report de perception ; droit à déduction

SPF Finances, le 20.12.2021

Administration générale de la Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée

Table des matières

1.	Introduction	2
2.	Livraison avec installation d'une station de recharge	2
2.1.	Nature de l'opération.....	2
2.2.	Taux	3
2.3.	Report de perception.....	4
2.4.	Droit à déduction	5
2.4.1.	Stations de recharge installées au sein d'une entreprise.....	5
2.4.2.	Stations de recharge installées chez l'employé	6
3.	Chargement de véhicules électriques via une station de recharge	8
3.1.	Nature de l'opération.....	8
3.1.1.	Stations de recharge (semi-) publiques.....	8
3.1.2.	Stations de recharge mises à la disposition des employés	10
3.1.2.1.	Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'eMP	10
3.1.2.2.	Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'employé.....	11
3.1.2.3.	Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'employeur.....	12
3.2.	Taux	12
3.3.	Droit à déduction	12

1. Introduction

De plus en plus de véhicules automobiles sont équipés d'un moteur électrique afin d'en assurer la propulsion. L'énergie de ces véhicules est fournie par une batterie de traction ou une pile à combustible. Certains véhicules sont équipés exclusivement d'un moteur électrique et d'autres sont des modèles hybrides.

Les véhicules automobiles à moteur électrique (ci-après : véhicules électriques) peuvent être alimentés en énergie électrique via une station de recharge.

Aux fins de l'application de la présente circulaire, on entend par station de recharge, les bornes de recharge et les points de recharge composés d'une connexion électrique avec une fiche d'alimentation permettant de brancher le véhicule électrique.

Par bornes de recharge, on entend les stations de recharge incorporées dans le sol. Celles-ci sont habituellement qualifiées de biens immeubles par nature.

Par points de recharge, on entend les prises de courant spécifiquement conçues pour le chargement des véhicules électriques, qui sont généralement placées sur le mur d'un bien immobilier. Ces prises sont habituellement qualifiées de biens immeubles par destination et conservent leur caractère mobilier, pour les dispositions de la législation TVA.

Les fabricants proposent cette infrastructure de recharge personnalisée afin que la batterie d'un véhicule électrique puisse être rechargée à différents endroits (par exemple, le long de la voie publique, au domicile de particuliers, au sein des entreprises).

La présente circulaire commente les règles en matière de TVA, applicables à la livraison et l'installation d'une station de recharge, au chargement d'un véhicule électrique et au droit à déduction de la TVA.

2. Livraison avec installation d'une station de recharge

2.1. Nature de l'opération

La livraison avec placement d'une borne de recharge, composée d'un ou de plusieurs points de recharge incorporés au sol, est, en principe, considérée comme un travail immobilier, au sens de [l'article 19](#), § 2, troisième alinéa, du Code de la TVA. La borne de recharge est généralement placée le long de la voie publique ou dans des parkings privés ou publics destinés aux véhicules électriques.

En ce qui concerne la livraison avec placement d'une station de recharge individuelle, il convient d'examiner les circonstances de fait relatives à la nature de l'opération. Par exemple, l'installation d'un point de recharge sur le mur d'un bâtiment n'est pas considérée comme un travail immobilier mais peut y être assimilée (voir ci-dessous).

Le lieu des livraisons avec installation ou des travaux immobiliers relatifs à toutes les stations de recharge installées en Belgique se situe en Belgique (articles 14, § 3, 21, § 3, 1° et 21 bis, § 2, 1°, du Code de la TVA).

2.2. Taux

La livraison avec placement d'une station de recharge est, en principe, soumise au taux normal de la TVA qui est actuellement de 21 %.

C'est le cas, par exemple, en ce qui concerne la livraison avec placement d'une station de recharge dans un bâtiment d'entreprise, le long de la voie publique ou sur un parking public.

Toutefois, dans certains cas, un taux réduit de TVA peut s'appliquer lorsque la station de recharge est installée dans un logement privé (par exemple, au domicile d'un employé).

En effet, la rubrique XXXVIII du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 relatif aux taux de la TVA prévoit, sous certaines conditions, l'application d'un taux réduit à l'égard des travaux immobiliers et de certaines autres opérations relatives à une habitation utilisée comme **logement privé** depuis au moins 10 ans.

Bien que la livraison avec placement d'un point de recharge destiné aux véhicules électriques au sein d'un bâtiment ne soit pas considérée comme un travail immobilier, au sens de l'article 19, § 2, du Code de la TVA (vu que les machines et dispositifs placés dans un bâtiment conservent leur caractère mobilier ou deviennent tout au plus immeubles par destination), l'opération concernée est bel et bien considérée comme une **opération assimilée à un travail immobilier**. Une telle opération est visée au point c), du § 3, de la rubrique XXXVIII du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité.

En particulier, la livraison avec placement, à l'intérieur d'un bâtiment, d'un point de recharge destiné aux véhicules électriques est considérée comme une opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment, de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique. Le taux réduit peut être appliqué si les conditions fixées aux rubriques concernées sont réunies.

La livraison avec installation d'une station de recharge destinée aux véhicules électriques est considérée comme une opération se rapportant à l'habitation proprement dite, à laquelle le taux réduit s'applique, si cette station est placée :

- dans le logement privé proprement dit ou sur sa façade extérieure, ou ;
- dans le garage ou le carport de l'occupant du logement privé ou encore sur la façade de ces annexes, ce qui inclut les boxes de garage privatifs des immeubles à appartements, les places de stationnement privatifs situés dans ou en-dessous des immeubles à appartements, pour autant que l'appartement dont ils dépendent soit utilisé comme habitation privée ;
- sur la voie d'accès reliant la voie publique au garage qui fait partie de l'habitation proprement dite ou reliant l'accès principal à l'habitation ou au bâtiment, ou ;
- sur la terrasse extérieure faisant partie intégrante de l'habitation car elle y est attenante.

Si la station de recharge n'est pas installée dans l'habitation proprement dite, ou plus généralement, l'est à un autre endroit que ceux mentionnés ci-dessus, le taux réduit ne s'applique pas à sa livraison et à son installation. En effet, les opérations qui ne concernent pas l'habitation proprement dite sont explicitement exclues de l'application du taux réduit.

Par conséquent, le taux normal de 21 % de la TVA s'applique si une station de recharge est, par exemple, placée dans le jardin attenante à l'habitation ou sur un emplacement de parking, près d'une allée ou devant un bâtiment (voir, entre autres, la décision n° E.T.80.398 du 01.10.1996 et la question parlementaire orale n° 805 de madame la Représentante Barbara Pas du 19.11.2015). Le taux normal

est, également, applicable si, par exemple, une borne de recharge est installée dans un box de garage qui ne dépend pas de l'habitation privée de l'occupant (notamment, lorsque l'occupant ne dispose pas d'une habitation privée, dotée de son propre garage mais, par exemple, d'un box de garage acheté à proximité de l'habitation privée).

Il convient de noter que le taux réduit s'applique également lorsque la station de recharge reste la propriété de l'employeur et que ce dernier la met à la disposition de l'employé, moyennant paiement d'une rémunération ou non. Le numéro 50 de la circulaire n° 6 du 22.08.1986 relative au taux réduit dans le secteur immobilier établit que c'est l'affectation de l'immeuble qui doit entrer en ligne de compte et pas le statut de la personne juridiquement maître de l'ouvrage, afin de vérifier si la condition relative à la fourniture et à la facturation du service au consommateur final, telle que prévue à la rubrique XXXVIII du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité, est respectée. Etant donné que la destination finale du service consiste à utiliser la station de recharge dans une habitation privée, ladite condition est remplie.

Parfois, une station de recharge est installée dans un bâtiment à usage mixte (utilisé à la fois comme habitation privée et à des fins professionnelles). Si l'**utilisation privée** est **prépondérante** et si l'utilisation professionnelle est accessoire, le taux réduit de 6 % peut alors être appliqué à la livraison avec installation de la station de recharge. En revanche, si ce travail immobilier n'est effectué qu'aux locaux professionnels (par exemple, une station de recharge installée dans un garage exclusivement utilisé professionnellement), la taxe est alors due au taux normal de la TVA, étant donné que ce travail ne concerne pas l'habitation, au sens strict du terme.

Cependant, si l'**utilisation privée** est **accessoire** du fait que les locaux professionnels constituent la partie la plus importante de l'ensemble du bâtiment, le taux réduit de 6 % reste limité au travail qui se rapporte à l'habitation privée proprement dite (par exemple, l'installation d'une station de recharge dans un débarras appartenant aux quartiers privés).

Par souci d'exhaustivité, mentionnons également qu'il est possible d'appliquer les rubriques XXXII, XXXIII, XXXVI, XXXVII, XL, du tableau A et les rubriques X et XI du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité, aux conditions fixées dans ces rubriques, ainsi que les dispositions temporaires en matière de démolition et reconstruction de bâtiments, reprises à l'article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n° 20. Dans le commentaire TVA, au Chapitre 7, Section 4, sous les points 8 et suivants et au Chapitre 7, Section 5, sous les points 10 et suivants, il est loisible de retrouver un aperçu complet relatif au commentaire administratif concernant le taux réduit applicable aux travaux immobiliers et aux opérations y assimilées.

2.3. Report de perception

Par dérogation à l'article 51, § 1^{er}, 1°, du Code de la TVA, le cocontractant de l'assujetti établi en Belgique qui effectue une des opérations visées à l'article 20, § 2, de l'arrêté royal n° 1, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, doit acquitter la taxe due sur cette opération lorsqu'il est lui-même un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, visé à l'article 53, § 1^{er}, premier alinéa, 2°, du Code de la TVA ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable en Belgique, conformément à l'article 55, § 1^{er}, ou § 2, du Code de la TVA (voir article 20, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1, précité).

Le report de perception, visé à l'article 20 de l'arrêté royal n° 1, s'applique à tous les travaux immobiliers, au sens de l'article 19, § 2, du Code de la TVA et, dans la mesure où il ne s'agit pas de travaux immobiliers, également à l'opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment, de tout ou partie

des éléments constitutifs d'une installation électrique d'un bâtiment, à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes (voir article 20, § 2, 1^o, c), de l'arrêté royal n^o 1).

Le report de perception s'applique à la livraison avec placement d'une borne de recharge ou à la livraison et au placement d'un point de recharge, lorsque l'infrastructure de recharge concernée fait partie de l'installation électrique d'un bâtiment, telle que visée au § 2, 1^o, c), de l'article 20 de l'arrêté royal n^o 1 et pour autant que les autres conditions soient également réunies.

Lorsqu'un seul contrat est conclu pour la livraison avec placement d'une station de recharge (objet principal), pour l'entretien et d'autres services accessoires (par exemple, l'accès à la plate-forme numérique), le report de perception s'applique sur le tout, à condition que chaque facture fasse référence au contrat concerné ayant comme objet principal la livraison et l'installation d'une station de recharge.

Exemple 1 :

Un contrat est conclu avec un fournisseur de stations de recharge par lequel, en plus de la livraison et du placement d'une telle station, le fournisseur assurera également son entretien pendant une période de 24 mois et par lequel, une application est prévue, permettant la surveillance de l'usage de cette station. Chaque mois, l'utilisateur reçoit une facture pour ces prestations. Il est supposé que le report de perception soit appliqué sur le tout, à condition que chaque facture mensuelle fasse référence au contrat concerné. Si la livraison et le placement de la station de recharge entre en considération pour le taux réduit de la TVA, celui-ci est, dans ces circonstances, également applicable à l'entretien et à la surveillance de cette station.

Exemple 2 :

En vue de la surveillance d'une station de recharge, un contrat est conclu avec un assujetti qui n'assure pas le placement et l'entretien de cette station. Le report de perception n'est, dans ce cas, pas applicable. L'assujetti doit facturer ses services avec application du taux de 21 % de la TVA.

Enfin, il convient de noter qu'en cas de recours à un assujetti étranger pour la livraison et le placement d'une station de recharge, le report de perception est toujours applicable, si le preneur est un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, visé à l'article 53, § 1^{er}, premier alinéa, 2^o, du Code de la TVA ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable en Belgique, conformément à l'article 55, § 1^{er}, ou § 2, du Code de la TVA (article 51, § 2, 5^o, du Code de la TVA).

2.4. Droit à déduction

2.4.1. Stations de recharge installées au sein d'une entreprise

Une station de recharge installée au sein d'une entreprise est considérée comme faisant partie de l'installation électrique de l'entreprise. Le droit à déduction doit être déterminé conformément à l'article 45, §§ 1^{er} et 1^{er} quinquies, du Code de la TVA.

Si cette installation est utilisée exclusivement pour effectuer des opérations taxables, dans le cadre de l'activité économique ouvrant droit à déduction, la TVA grevant les frais de cette installation est entièrement déductible. Ce sera le cas lorsque la station de recharge n'est utilisée que par les administrateurs, dirigeants et employés d'une entreprise assujettie avec droit à la déduction totale ou bien lorsque les clients ou les fournisseurs de cette entreprise (moyennant paiement ou pas) peuvent

utiliser la station de recharge dans le cadre de leur visite rendue à cet assujetti ou encore lorsque des tiers peuvent utiliser cette station, moyennant paiement.

En cas d'utilisation mixte, la déduction est limitée.

Même si une station de recharge est louée par une entreprise et est placée sur son site (et le loyer ne couvre que le coût de la station de recharge et pas celui du courant fourni), une telle station est considérée comme faisant partie de l'installation électrique de l'entreprise. La TVA grevant la location de la station de recharge est déductible, conformément aux règles normales (application de l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA).

Par analogie avec la position administrative en matière de déduction de la TVA afférente aux frais de parking, telle que communiquée dans la décision n° E.T.108.474 du 09.12.2004, il ne convient pas de tenir compte, dans ces situations, de la proportion de l'utilisation professionnelle des véhicules à recharger. La limitation de la déduction, prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA, ne s'applique pas.

2.4.2. Stations de recharge installées chez l'employé

Parfois, également, l'employeur livre et installe une station de recharge au domicile d'un employé (la propre habitation de l'employé ou l'habitation louée par lui). Dans ce cas, la station de recharge ne fait évidemment pas partie de l'installation électrique de l'entreprise. Une déduction n'est opérée que dans la mesure où la station de recharge est utilisée à titre professionnel.

Une distinction doit être établie entre la situation où la station de recharge est mise à la disposition de l'employé à titre gratuit et celle où l'employé est tenu de payer une rémunération à l'employeur. Il convient de remarquer que la notion de « à titre onéreux » ne se rapporte pas uniquement à la situation où un employé reçoit une station de recharge en échange d'une diminution de son salaire net, mais, également, à celle où, dans le cadre d'un plan cafétéria avec un système de points, un employé peut opter pour disposer d'une station de recharge chez lui, à son domicile mais avec comme conséquence qu'il renonce aux autres avantages que le plan cafétéria pourrait lui offrir.

Dans un souci de simplification administrative, la mise à disposition d'une station de recharge, par un assujetti belge, en échange d'une diminution du salaire brut d'un employé belge est considérée comme une mise à disposition à titre gratuit.

Dans la situation où une station de recharge est mise à la disposition de l'employé **à titre gratuit**, la déduction doit être limitée à concurrence de l'utilisation professionnelle du véhicule, conformément à l'article 45, §§ 1^{er} et 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA. L'utilisation professionnelle de la station de recharge est déterminée de la même manière que l'utilisation professionnelle du véhicule électrique mis à la disposition de l'employé. Les méthodes permettant de déterminer l'utilisation professionnelle d'un véhicule mis à la disposition d'un employé sont décrites dans la circulaire AGFisc n° 36/2015 (n° E.T.119.650) du 23.11.2015.

La limitation de la déduction prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA ne s'applique pas à l'achat ou à la location d'une station de recharge.

Il convient encore de noter que, lorsqu'une station de recharge quitte gratuitement le patrimoine de l'entreprise (par exemple, lorsqu'elle reste dans l'habitation en cas de déménagement de l'employé), il doit être tenu compte des conséquences en matière de TVA. Dans ce contexte, il convient d'établir la distinction entre les stations de recharge considérées comme ayant un caractère mobilier (par exemple,

celles placées sur le mur de l'habitation) et les stations de recharge considérées comme ayant un caractère immobilier (par exemple, celles ancrées dans le sol).

A l'égard des stations de recharge considérées comme ayant un caractère mobilier, l'assujetti doit effectuer un prélèvement, au sens de l'article 12, § 1er, 1°, du Code de la TVA, pour autant qu'il ait bénéficié d'un droit à la déduction totale ou partielle de la TVA ayant grevé leur acquisition. Lorsqu'une telle station de recharge a subi une limitation de la déduction de la TVA, lors de son acquisition, l'article 10, § 1er, premier alinéa, 3°, de l'arrêté royal n° 3 relatif aux déductions permet cependant, dans ce cas, d'opérer une déduction complémentaire sous forme de révision, à concurrence d'un cinquième du montant de la TVA qui a subi initialement la limitation de la déduction, pour l'année durant laquelle la livraison ou le prélèvement s'effectue et pour les années encore à courir de la période de révision.

A l'égard des stations de recharge considérées comme ayant un caractère immobilier, il convient de ne procéder à une révision des déductions que dans les cas prévus à l'article 10, § 1er, premier alinéa, 1°, de l'arrêté royal n° 3, précité.

Compte tenu du fait qu'un employeur ne peut pas toujours clairement discerner la mesure dans laquelle une station de recharge installée chez un employé peut être qualifiée de meuble ou d'immeuble, l'administration ne critiquera pas le fait que l'employeur ne procède qu'à une révision des déductions, prévue à l'article 10, § 1er, premier alinéa, 1°, de l'arrêté royal n° 3, applicable à l'égard des stations de recharge immeubles par nature.

Lorsque l'employé est tenu de payer une rémunération à l'employeur pour l'obtention d'une station de recharge à son domicile (**à titre onéreux**), les limitations de la déduction prévues à l'article 45, §5 1^{er}, et 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA ne s'appliquent pas si la mise à disposition du bien s'effectue moyennant une rémunération égale à la valeur normale (conformément à l'article 32 du Code de la TVA). Ceci vaut tant dans la situation où l'employé prend en location la station de recharge chez l'employeur, sans que n'intervienne un transfert de propriété, que dans la situation où l'employé en devient propriétaire, moyennant rémunération.

Si l'employé prend en location la station de recharge, il convient de tenir compte, lors de la détermination de la valeur normale du loyer, de l'utilisation professionnelle de la station de recharge, fixée de la même manière que celle de la voiture électrique mise à la disposition de l'employé. Il est renvoyé à la circulaire AGFisc n° 36/2015 (n° E.T.119.650) du 23.11.2015 pour de plus amples informations relatives au calcul de la valeur normale, lors de la mise à disposition à titre onéreux de biens d'investissement à usage mixte.

Dans ce cas, également, la limitation de la déduction prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA ne s'applique pas à l'achat ou à la location d'une station de recharge.

Par souci d'exhaustivité, mentionnons que si la mise de la station de recharge à la disposition de l'employé est qualifiée de location-vente, impliquant que le droit de propriété, dans le chef de l'employé, est normalement acquis lors du paiement de la dernière échéance, aux fins de la TVA, cette situation est alors assimilée à celle où l'employé devient immédiatement propriétaire de la station de recharge.

Le fait générateur de la taxe intervient au moment où la station de recharge est mise à la disposition de l'employé (voir, également, la question parlementaire n° 1027 de monsieur le Représentant De Clippele du 20.04.1994).

3. Chargement de véhicules électriques via une station de recharge

3.1. Nature de l'opération

Conformément à l'article 9, premier alinéa, 1°, du Code de la TVA, l'électricité est considérée comme un bien corporel. Le rechargement de la batterie d'un véhicule électrique se produit via une station de recharge. Cette opération est qualifiée de livraison d'un bien. Dans certaines situations, le chargement d'un véhicule électrique s'accompagne de plusieurs services accessoires. Pour l'application de la TVA, la livraison d'électricité en vue d'être consommée par un véhicule électrique est considérée comme constituant des « frais de carburant ».

3.1.1. Stations de recharge (semi-) publiques

Dans de tels cas, un consommateur conclut habituellement un contrat avec un émetteur d'abonnements de recharge, de badges de recharge ou d'applications : l'**e-mobility service provider** (le fournisseur de services de mobilité, également appelé « eMP » ou « eMSP »). L'eMP permet au consommateur d'accéder à une station de recharge (semi)publique via une carte de recharge ou une application mobile. L'eMP permet aussi au consommateur de réserver une station de recharge, lui fournit les informations la concernant, prévoit un helpdesk téléphonique, etc.

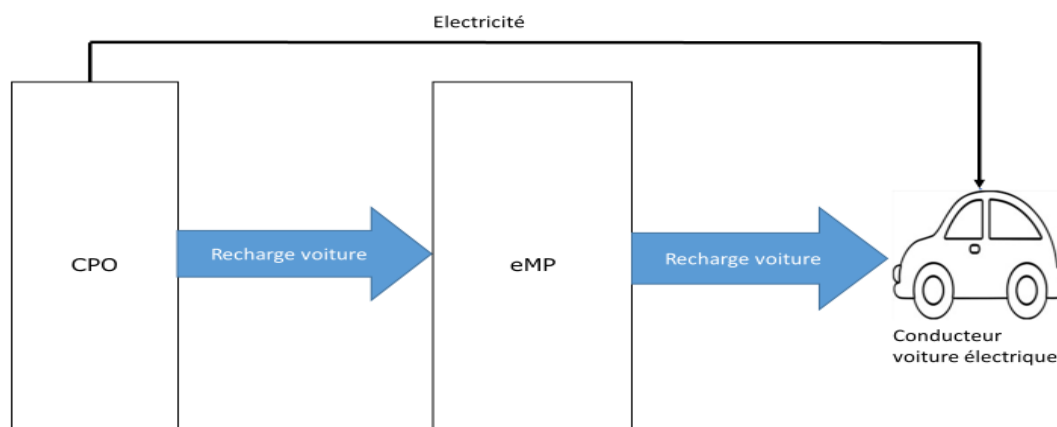
L'eMP facture ces services au consommateur, en ce compris le chargement d'électricité.

Afin d'assurer la fourniture de ces opérations, l'eMP conclut des contrats avec différents opérateurs d'infrastructures ou de stations de recharge : les « **charge point operators** » (« CPO »). Bien que les CPO ne soient pas nécessairement propriétaires de ces stations, ils en assurent la gestion opérationnelle en leur nom propre.

Le CPO fournit des informations à l'eMP relatives aux stations de recharge (entre autres, leur disponibilité, leur localisation, le type de stations de recharge, le stationnement disponible, etc.), facilite l'accès à ces stations, offre éventuellement une assistance technique sur place et assure le chargement électrique des véhicules.

Le CPO facture tous ces services relatifs au chargement à l'eMP, y compris le chargement d'électricité.

Le schéma ci-dessous illustre la manière dont s'opère le chargement d'un véhicule :



Au sein d'un comité TVA, la question a été posée de savoir comment qualifier, pour l'application de la TVA, les opérations fournies par le CPO à l'égard de l'eMP. Le comité TVA a décidé à l'unanimité que la recharge de la batterie doit être considérée comme l'élément principal de l'opération, vu que le seul objectif des services connexes de chargement consiste à faciliter l'accès des véhicules électriques à la station de recharge en vue de recharger leur batterie. Aux fins de la TVA, ces services relatifs au chargement sont dès lors considérés comme étant accessoires à la livraison d'électricité, de sorte que l'intégralité de l'opération doit être considérée comme une livraison d'un bien (ligne directrice adoptée lors du 113^e comité TVA du 03.06.2019 – document A – taxud.c.1(2019) 6589787 – 972).

De même, les opérations fournies par l'eMP au consommateur doivent également être considérées, dans leur intégralité, comme une livraison d'électricité, impliquant que les services connexes de chargement soient considérés comme accessoires.

Conformément à l'article 14*bis*, b), du Code de la TVA, la livraison d'électricité par l'eMP au consommateur est localisée à l'endroit où le consommateur utilise et consomme effectivement l'électricité. Par conséquent, dans la relation entre l'eMP et le consommateur, la TVA belge est toujours due lors de la recharge d'un véhicule électrique via une station de recharge située en Belgique. Si une telle station est installée en dehors de la Belgique, aucune TVA belge n'est alors due sur cette opération.

Exemple :

Un automobiliste néerlandais achète de l'électricité via une station de recharge publique à Anvers. Cet achat d'électricité est toujours soumis à la TVA belge, également si l'automobiliste est un assujetti à la TVA.

Il convient de noter que si l'eMP était un assujetti non établi en Belgique, il devrait être tenu compte de l'article 51, § 2, 5^o, du Code de la TVA, qui détermine que le report de perception est toujours applicable si l'acheteur est un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, visé à l'article 53, § 1^{er}, premier alinéa, 2^o, du Code de la TVA ou un assujetti non établi en Belgique, qui a fait agréer un représentant responsable en Belgique, conformément à l'article 55, § 1^{er}, ou § 2, du Code de la TVA.

Exemple :

*Un assujetti belge, qui introduit des déclarations périodiques à la TVA, conclut un contrat avec un eMP établi en France, par lequel ses employés peuvent utiliser les stations de recharge publiques dans l'ensemble de l'Union européenne. Les livraisons concernées, qui, conformément à l'article 14*bis*, b), du Code de la TVA, sont localisées en Belgique (ce sont les recharges d'électricité qui ont lieu sur le territoire belge), sont facturées sans TVA à l'assujetti belge. Conformément à l'article 51, § 2, 5^o, du Code de la TVA, l'assujetti belge est tenu d'acquitter la TVA due en la reportant dans sa déclaration périodique à la TVA.*

Dans la relation CPO - eMP, il doit être tenu compte des dispositions de l'article 14*bis*, a), du Code de la TVA et, dès lors, la livraison est réputée se situer à l'endroit où l'eMP a établi le siège de son activité économique ou son établissement stable. L'eMP est considéré comme un assujetti dont l'activité principale dans le domaine de l'électricité consiste à revendre ce bien et dont la consommation propre de ce bien est négligeable.

Conformément à l'article 51, § 2, 6^o, du Code de la TVA, la TVA sur de tels achats est due par l'acquéreur, l'eMP, si le CPO n'est pas établi dans le même Etat membre que cet acquéreur. Cela signifie que, lorsqu'un eMP établi en Belgique conclut un contrat avec un CPO non établi en Belgique pour la recharge de véhicules électriques (ceci peut être le cas lorsque les stations de recharge du CPO sont situées dans un autre Etat membre), le lieu de la livraison de cette électricité est la Belgique et l'eMP sera tenu

d'acquitter la TVA via sa déclaration périodique à la TVA. Inversement, un CPO établi en Belgique ne doit pas facturer de TVA pour la livraison d'électricité lorsque l'eMP n'est pas établi en Belgique.

Exemple :

Un supermarché belge met ses bornes de recharge à la disposition d'un eMP étranger et est, à cet égard, rémunéré par kWh acheté. Aucune TVA belge ne doit être facturée vu que la livraison est réputée avoir lieu à l'endroit où l'eMP étranger est établi (application de l'article 14bis, a), du Code de la TVA). Si le supermarché livre directement l'électricité à ses clients (sans intervention d'un eMP), le supermarché se substitue alors à l'eMP, en ce qui concerne la localisation de la livraison et celle-ci se situe bien en Belgique, par application de l'article 14bis, b), du Code de la TVA.

3.1.2. Stations de recharge mises à la disposition des employés

L'employeur met un véhicule électrique à la disposition d'un employé et peut également prévoir, chez celui-ci, la mise à disposition d'une station de recharge (si l'employé n'en dispose pas encore lui-même). L'employé peut recharger sa voiture électrique à domicile. L'employé a conclu un contrat avec son fournisseur d'électricité et reçoit périodiquement des factures relatives à sa consommation (acomptes et solde). L'employeur rembourse à l'employé la partie de l'électricité payée, correspondant à celle utilisée pour le véhicule de société électrique.

Dans ce contexte, l'employeur conclut normalement un contrat avec un e-mobility provider (un fournisseur de services de mobilité), également appelé « eMP » ou « eMSP ». Ce prestataire de services aide les employeurs en se chargeant de relever les compteurs, d'effectuer le paiement aux employés au nom et pour le compte de l'employeur et de récupérer les montants respectifs auprès de l'employeur. L'eMP fournit un service de relevé des compteurs et de rédaction des documents.

Aucune marge n'est généralement engrangée lors de la facturation du coût de l'électricité. Souvent, les rémunérations sont déterminées forfaitairement (par exemple, sur la base des tableaux de bord des régulateurs d'énergie).

3.1.2.1. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'eMP

L'administration a constaté que les eMP's proposent différentes solutions afin de rembourser, aux employés, le chargement d'électricité via une station de recharge à domicile.

1ère possibilité : *L'électricité est remboursée par l'employeur directement à l'employé.*

Dans ce scénario, le rôle de l'eMP est limité au relevé des compteurs, au traitement et à la transmission, à l'employeur, des données relatives au chargement de l'électricité. L'eMP n'intervient pas dans le remboursement du chargement de l'électricité à l'employé.

Par conséquent, l'eMP fournit un service visé à l'article 18, § 1^{er}, du Code de la TVA. Conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA, ce service est taxable en Belgique lorsque le preneur du service est un assujetti établi en Belgique ou un assujetti étranger avec un établissement stable en Belgique. Ce service est soumis au taux de 21 % de la TVA.

2^{ème} possibilité : *L'employeur fait appel à l'eMP pour le remboursement de l'électricité à l'employé. L'eMP agit, à cet égard, au nom et pour le compte de l'employeur.*

Dans ce scénario, le rôle de l'eMP n'est pas seulement limité au relevé des compteurs, au traitement et à la transmission, à l'employeur, des données de chargement de l'électricité mais il s'étend, également, au remboursement du chargement de l'électricité. Il est prévu contractuellement que l'employeur achète toujours l'électricité directement chez l'employé et que l'intervention de l'eMP se limite à la gestion financière au nom et pour le compte de l'employeur.

L'article 28, 5°, du Code de la TVA détermine que les sommes avancées par le prestataire d'un service pour des dépenses qu'il a engagées au nom et pour le compte de son cocontractant ne font pas partie de la base d'imposition, si elles sont mentionnées séparément sur la facture. Une mention appropriée doit être apposée sur la facture (par exemple : « débours, au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA »). A l'égard de la somme avancée, l'eMP peut également opter pour ne pas en mentionner le montant sur la facture émise pour ses prestations de services mais pour plutôt établir un document de paiement distinct, non repris dans la comptabilité TVA.

La qualification en matière de TVA des services de l'eMP est la même que celle définie lors de la 1^{ère} possibilité. L'intervention dans le règlement financier de l'achat de l'électricité est considérée comme étant accessoire à la prestation de services globale de l'eMP.

3^{ème} possibilité : *L'employeur fait appel à l'eMP pour rembourser l'électricité à l'employé. L'eMP agit, à cet égard, en son nom propre et pour son propre compte. Dans ce scénario, l'eMP participe activement à la chaîne d'approvisionnement.*

D'un point de vue contractuel, l'employé vend l'électricité à l'eMP, qui la revend ensuite à l'employeur.

Dans ces circonstances, l'opération que l'eMP effectue à l'égard de l'employeur est considérée dans son intégralité comme une livraison d'électricité. Les conséquences en matière de TVA sont les mêmes que celles énoncées sous le point 3.1.1.

3.1.2.2. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'employé

Dans le cas où un employé reçoit un montant en contrepartie de l'électricité chargée via une station de recharge, il s'agit d'une livraison d'un bien effectuée à titre onéreux.

Toutefois, si l'employé concerné n'exerce pas une autre activité pour laquelle il a la qualité d'assujetti à la TVA et si les véhicules rechargés via une station de recharge, autres que les véhicules propres de l'employé concerné, appartiennent à ou sont pris en location par l'employeur de la personne concernée (ou un autre membre de sa famille), l'administration considère que cet employé n'exerce pas une activité économique, au sens de l'article 4 du Code de la TVA, à l'égard de ses livraisons d'électricité, compte tenu de leur faible importance et, dès lors, n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA. Par conséquent, ces livraisons de courant électrique ne sont pas soumises à la TVA.

Si l'employé concerné exerce bien une autre activité pour laquelle il a la qualité d'assujetti à la TVA et si les véhicules rechargés via la station de recharge, autres que les véhicules propres de l'employé concerné, appartiennent à ou sont pris en location par l'employeur de la personne concernée (ou un autre membre de sa famille), l'administration considère, également, que les livraisons d'électricité en cause ne relèvent pas de son activité économique habituelle. En effet, dans ce cas, les revenus reçus de l'employeur par l'employé ne sont pas la conséquence d'une gestion active de la station de recharge par

ce dernier et sortent, dès lors, du champ d'application de la TVA. Dans ces circonstances, l'employé est également réputé agir comme un non - assujetti à la TVA.

Si la station de recharge était mise à la disposition du grand public par l'employé, il devrait être tenu compte des circonstances de fait qui démontreraient dans quelle mesure il subsiste une activité économique de faible importance ne conduisant pas à l'obtention de la qualité d'assujetti à la TVA.

3.1.2.3. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'employeur

Dans le chef de l'employeur, aucune obligation TVA directe ne lui est imposée.

Cependant, il convient de noter que concernant les rémunérations relatives aux livraisons d'énergie électrique payées par les employeurs aux employés, impliquant le recours à la 1^{ère} ou à la 2^{ème} possibilité, mentionnées sous le point 3.1.2.1., aucune TVA ne peut être portée en déduction, vu qu'aucune TVA n'est due sur ces livraisons. L'octroi d'un droit à déduction de la TVA grevant la rémunération relative aux frais de carburant, payée à l'employé serait, en outre, incompatible avec la directive TVA (Cour de Justice de l'Union Européenne, Arrêt Commission c. Royaume-Uni, affaire C-33/03, du 10.03.2005).

3.2. Taux

Le taux normal de 21 % de la TVA s'applique en ce qui concerne la livraison d'électricité.

3.3. Droit à déduction

L'administration admet que la fourniture d'électricité par un assujetti, via les stations de recharge pour véhicules automobiles, soit considérée comme une livraison d'un bien, au sens des articles 9 et 10 du Code de la TVA.

L'électricité achetée via une station de recharge par une entreprise assujettie est soumise à la limitation de la déduction, prévue à l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA (utilisation professionnelle), ce qui implique que l'application de la limitation de la déduction prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA ne peut être perdue de vue.

Si la consommation d'électricité peut être mesurée séparément, véhicule par véhicule, le droit à déduction concerné peut être déterminé selon le même régime que celui applicable au véhicule en matière de déductibilité. A cet égard, la mesure de simplification, reprise sous le point 3.3.2.2. de la circulaire AGFisc n° 36/2015 (n° E.T.119.650) du 23.11.2015, peut être appliquée.

En revanche, si le chargement de l'électricité via la station de recharge ne peut pas être mesuré séparément des autres consommations d'électricité, le pourcentage de déduction doit être déterminé sous le contrôle de l'administration.

Ce qui précède s'applique aussi bien à l'achat d'électricité via des stations de recharge publiques qu'à l'égard des stations de recharge installées sur le site d'une entreprise.

Enfin, il convient de remarquer que lorsqu'il est fait appel à un eMP, qui n'est pas intervenu lui-même dans la livraison d'électricité (voir entre -autres les 1^{ère} et 2^{ème} possibilités sous le point 3.1.2.1., ci-dessus), la TVA grevant les opérations effectuées par cet eMP, qualifiées de frais généraux, subit la

limitation de la déduction établie à l'article 45, § 1er, du Code de la TVA mais pas celle prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA. Ce principe s'applique, également, à l'achat de dispositifs, qui ont exclusivement comme objectif de surveiller le soutirage de l'électricité chez les employés.

Réf. interne : 137.848