



Institute
for Tax Advisors
& Accountants

2020

ALMANACH TVA

ALMANACH TVA 2020

Almanach TVA 2020

Yves Bernaerts | Julien Brouckaert | Luc Heylens

 LORCIER

26^{ème} édition, 1^{er} tirage

Almanach TVA est une publication de Larcier.

Pour tout renseignement, veuillez nous contacter 0800 39 067 ou service.clients@indicator-larcier.be

www.indicator-larcier.be

© 2020 Lefebvre Sarrut Belgium SA, Rue Haute 139, Loft 6, B-1000 Bruxelles

Malgré tous les soins apportés à l'Almanach TVA, des erreurs peuvent avoir été commises. L'éditeur et la rédaction déclinent toute responsabilité en la matière. Les informations contenues dans le présent ouvrage sont actualisées au 21.02.2020.

Aucune partie de cette publication ne peut être reproduite, enregistrée par n'importe quel procédé ou transmise sous n'importe quelle forme ou par n'importe quel moyen électronique, mécanique, photographique ou disque, sans la permission préalable, confirmée par écrit, de l'éditeur.

ISBN 978-94-6135-912-4

D/2020/6040/015

NUR 826

Préface

L'année 2019 et le début de cette année 2020 ont à nouveau démontré que la législation TVA évolue à vitesse supersonique. Elle a connu des changements nombreux aussi bien au niveau européen que national.

L'*Almanach TVA* est un outil concis mais performant destiné aux nombreuses personnes désireuses d'appréhender la problématique de plus en plus complexe de la TVA sans perdre de temps.

Enfin, comme les années précédentes, la rédaction de l'*Almanach TVA* a été confiée aux auteurs du *Guide expert TVA*. Le *Guide expert TVA* est l'ouvrage de référence complet et détaillé sur la législation TVA qui est publié depuis deux décennies. Parallèlement à cet ouvrage est apparu le besoin de disposer d'une version plus succincte et plus maniable, rédigée en un langage clair et limpide. Les auteurs ont voulu répondre à ce besoin en collaborant à l'*Almanach TVA*. En outre, le texte de l'*Almanach* vous renvoie à la jurisprudence, aux textes légaux, aux circulaires...

Nous sommes persuadés que cet ouvrage sera, pour vous, un instrument de travail aisé et pratique à utiliser.

Les auteurs

Yves Bernaerts – Julien Brouckaert – Luc Heylens

CHAPITRE 1	Introduction	23
CHAPITRE 2	Assujettissement	28
CHAPITRE 3	Les opérations imposables	68
CHAPITRE 4	Importation	131
CHAPITRE 5	Base d'imposition	141
CHAPITRE 6	Taux	167
CHAPITRE 7	Exemptions	179
CHAPITRE 8	Régime de la déduction	202
CHAPITRE 9	Les restitutions	242
CHAPITRE 10	Obligations	265
CHAPITRE 11	La déclaration	287
CHAPITRE 12	Les régimes particuliers	308
CHAPITRE 13	Moyens de preuve	331
CHAPITRE 14	Sanctions	342
CHAPITRE 15	Poursuites – Instances – Sûretés données au Trésor	356
CHAPITRE 16	Prescriptions	366

SOMMAIRE

Préface	5
CHAPITRE 1 Introduction	23
1 La taxe sur le chiffre d'affaires	23
1.1 Historique	23
1.2 Les directives européennes	23
1.3 Introduction de la TVA en Belgique	24
2 Élargissements de l'Union européenne	24
3 Taux de TVA applicables dans les différents États membres	24
4 Seuils applicables dans la CE	25
5 Liste des opérations hors champ	27
CHAPITRE 2 Assujettissement	28
1 L'assujetti	28
1.1 Définition de l'assujetti	28
1.1.1 Caractéristiques essentielles	28
1.1.2 Caractéristiques subsidiaires	29
2 Catégories d'assujettis	30
2.1 L'assujetti ordinaire	30
2.2 L'exploitant agricole forfaitaire	30
2.3 La petite entreprise – Régime de la franchise	30
2.4 L'assujetti exonéré	30
2.5 L'assujetti occasionnel	30
2.5.1 L'assujetti occasionnel volontaire	31
2.5.2 L'assujetti occasionnel d'office	31
2.6 Unités TVA	31
2.6.1 Introduction	31
2.6.2 En vigueur à partir du 1 ^{er} avril 2007	31
3 Début et fin de l'assujettissement	32
3.1 Début de l'assujettissement	32
3.2 Fin de l'assujettissement	32
3.2.1 Applications concrètes	32
3.2.2 Faillite	32
3.2.3 Vente après saisie exécution	32
3.2.4 Liquidation d'une entreprise (indépendant, société)	33
4 Établissements publics et établissements d'utilité publique	33
5 Assujettis étrangers	34
5.1 Assujetti étranger possédant un établissement stable en Belgique	35
5.2 L'assujetti établi à l'étranger	35
5.3 La notion de siège de l'activité économique	35
5.4 Réglementation spécifique manifestations, foires et merchandising	35
6 Particularités en matière d'assujettissement	35
6.1 Agents de change et agents de change correspondants	35
6.2 Artistes-peintres, sculpteurs, graveurs et céramistes	35
6.3 Associations de frais	36
6.4 Société interne	44
6.5 Société momentanée	44
6.6 Foires commerciales	44
6.7 Galeries d'art	44
6.8 Gestion d'immeubles à appartements – Syndic	45

SOMMAIRE

6.9	Prestations des réviseurs d'entreprises associés ou non dans une société civile – Stagiaires et collaborateurs	45
6.10	Associations de fait (S.N.C. irrégulières)	45
6.11	Arbitrage et arbitres	45
6.12	Journalistes et correspondants de presse indépendants	45
6.13	Administrateurs – Liquidateurs	45
6.14	Personnes physiques – Administrateurs	45
6.15	Personnes morales – Administrateurs	46
6.16	Entraîneur sportif	48
6.17	Loterie Nationale – Répartiteurs et sous-répartiteurs	48
6.18	L'agence de voyages	48
6.19	L'assujettissement et les holdings	49
6.20	Vente directe	49
6.21	Assureurs	49
6.22	Architectes stagiaires	49
6.23	Les bateliers	50
6.24	Dépôts de blanchisseries, de teintureries ou d'entreprises de nettoyage à sec ou de stoppage	50
6.25	Distributeurs de journaux, d'imprimés publicitaires et d'échantillons commerciaux	50
6.26	Personnes qui interviennent dans la publication d'annonces	50
6.27	Marchands de matières et produits de récupération	50
6.28	Service de ramassage de déchets	50
6.29	Pharmaciens remplaçants et pharmaciens gérants	51
6.30	Foires commerciales, compétitions sportives, manifestations culturelles qui ne sont organisées qu'une fois	51
6.31	Prestations de services – Mise à disposition d'emplacements pour l'apposition d'affiches ou de panneaux publicitaires par des particuliers	51
6.32	Vente directe dans le secteur de l'énergie et des télécommunications	51
6.33	Notaires et huissiers de justice	51
6.34	Code des sociétés et des associations	51
7	Assujettissement et bâtiments neufs y compris les terrains bâtis	51
7.1	Introduction	51
7.1.1	Biens corporels	51
7.1.2	Délai TVA	52
7.2	Catégories d'assujettissement	52
7.3	Règles applicables en 2011	52
8	Règlementation de l'assujettissement en matière de moyens de transport neufs	52
8.1	Introduction	52
8.2	Notion de moyens de transport neufs	52
8.3	Assujetti occasionnel d'office	53
9	Exemption et assujettissement	53
9.1	Généralités	53
9.1.1	Les exemptions de l'article 44 du Code	53
9.1.2	Hierarchie	54
9.2	Exemptions effectives et assujettissement mixte	54
9.3	Exemption en fonction de la qualité du prestataire de services	54
9.4	Exemptions pour raisons sociales ou culturelles	57
9.4.1	Absence de but de lucre – Notion	57
9.4.2	Établissements de soins de santé et services de nature sociale	57
9.4.3	Installations sportives et établissements d'éducation physique	58
9.4.4	Enseignement	59
9.4.5	Culture	63
9.4.6	Mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques	65
9.4.7	Organismes sans but lucratif	65
9.4.8	Opérations effectuées pour assurer à son profit un soutien financier	65
9.5	Diverses opérations exonérées	66
9.5.1	Contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs	66
9.5.2	Opérations en matière d'assurance et de réassurance	66
9.5.3	Livraisons et acquisitions intracommunautaires destinées à une activité exonérée	66
9.6	Opérations immobilières pour lesquelles une exonération est prévue	66

CHAPITRE 3	Les opérations imposables	68
1	Approche globale .	68
2	Livraisons de biens	68
2.1	Définitions de la livraison	69
2.1.1	Dans la Directive 2006/112/CE	69
2.1.2	Dans le Code TVA	69
2.2	Champ d'application de la livraison	69
2.3	Biens visés	70
2.3.1	Présentation	70
2.3.2	Tableau schématique	71
2.3.3	Biens dont la cession peut faire l'objet d'une livraison	71
2.4	Que sous-tend une livraison ?	74
2.4.1	Existence d'un contrat	74
2.4.2	Contrat à titre onéreux (contrepartie directe)	74
2.4.3	Contrat ayant pour objet le transfert du pouvoir de disposer	74
2.5	Lieu d'une livraison	74
2.5.1	Préalable – Les règles issues de la Sixième Directive et les jurisprudences y relatives	74
2.5.2	La refonte de la Sixième Directive par la Directive 2006/112/CE et les dispositions applicables au 1 ^{er} janvier 2013	75
2.6	Moment d'une livraison	79
2.6.1	Premier critère	79
2.6.2	Autres critères	79
2.6.3	Présomption juris tantum concernant le moment de la livraison	80
2.7	Les assimilations à des livraisons imposables	80
2.7.1	Prélèvements à des fins privées, à des fins étrangères à l'activité économique ou en vue d'une transmission à titre gratuit	80
2.7.2	Utilisation à des fins d'investissement	84
2.7.3	Prélèvement d'un bien au sens de l'article 12, § 1 ^{er} , 4 ^o , du Code	85
2.7.4	Détention d'un bien après cessation d'activité	85
2.8	Transferts et non-transferts	86
2.9	Cessions non-imposables – Règle de la non-livraison	86
2.9.1	Introduction	86
2.9.2	Notions d'universalité de biens et de branche d'activité	87
3	Prestation de services	87
3.1	Définition	87
3.2	Conditions d'imposabilité	88
3.2.1	Notion de prestation unique	88
3.2.2	Les prestations de services par assimilation	90
3.2.3	L'exécution, par un assujetti, d'un travail immobilier, pour les besoins de son activité économique, pour les besoins privés de son personnel et plus généralement, à titre gratuit ou à des fins étrangères à son activité économique	92
3.2.4	Assimilation dans le cadre de l'unité TVA – implications Skandia	93
3.3	Localisation des prestations de services – Régime applicable à partir du 1 ^{er} janvier 2010 – Commentaire	94
3.3.1	Nouvelle notion spécifique d'assujetti – Extension	94
3.3.2	Règles générales	96
3.3.3	Dispositions particulières	101
3.3.4	Disposition spécifique de localisation – Prestations des agences de voyages	109
4	Acquisitions intracommunautaires	109
4.1	Définition de l'acquisition intracommunautaire	109
4.2	La livraison dans l'État membre de départ	109
4.3	Conditions d'exonération des livraisons de biens effectuées à destination d'un autre État membre – Principes	110
4.3.1	Le preuve d'expédition ou transportation dans un autre État Membre	110
4.3.2	Communication d'un numéro d'identification à la TVA au vendeur	110
4.3.3	Comment obtenir confirmation de la validité d'un numéro d'identification ?	111
4.3.4	Valeur de la confirmation	111
4.4	Les conditions de l'exemption pour cause de livraison intracommunautaire – Jurisprudences	111
4.4.1	Ordonnance du 3 mars 2004 de la Cour de Justice des Communautés européennes	111
4.4.2	Conseil d'État en France – 27 juillet 2005	111
4.4.3	CJCE – arrêt Teleos	111
4.4.4	Arrêt de la Cour de Cassation du 25 septembre 2009	112
4.4.5	Arrêt R. de la CJUE du 7 décembre 2010	112

SOMMAIRE

4.4.6	Arrêt du Conseil d'État (France) du 25 février 2011	112
4.4.7	Arrêt du 9 mars 2012 du Conseil d'État (France)	113
4.4.8	Arrêt Meczek de la CJUE du 6 septembre 2012	113
4.4.9	Arrêt VSTR du 27 septembre 2012 de la CJUE	113
4.4.10	Arrêt Euro Tyre BV du 9 février 2017 de la CJUE	114
4.4.11	Arrêt Toridas du 26 juillet 2017 de la CJUE	114
4.4.12	Arrêt Kreuzmayr GmbH du 21 février 2018 de la CJUE	114
4.5	Livraison intracommunautaire exemptée en tant que 1 ^{ère} livraison d'une opération triangulaire simplifiée (ABC)	114
4.6	Conditions d'application de l'acquisition intracommunautaire	114
4.6.1	Quel contrat ?	114
4.6.2	Que génère le contrat ?	115
4.6.3	Quelles parties au contrat ?	115
4.7	Calcul du seuil de 11.200 EUR	115
4.8	Lieu des acquisitions intracommunautaires	116
4.8.1	Critère principal	116
4.8.2	Critère subsidiaire – Dispositif de sécurité	116
4.9	Opérations triangulaires	117
4.9.1	L'apport de la CJCE – Livraisons ABC	117
4.9.2	Mesure de simplification – Désignation systématique du destinataire comme redevable	118
4.10	Le nouveau régime TVA des stocks sous contrat de dépôt	118
5	Fait générateur – Exigibilité de la taxe	120
5.1	Définitions	120
5.2	Aperçu schématique préalable de la législation applicable au 1 ^{er} janvier 2013	121
5.2.1	Fait générateur et exigibilité de la taxe – Livraisons de biens	121
5.2.2	Fait générateur et exigibilité de la taxe – Prestations de services	121
5.3	Aperçu schématique préalable de la législation applicable au 1 ^{er} janvier 2016	122
5.3.1	Fait générateur et exigibilité de la taxe – Livraisons de biens	122
5.3.2	Fait générateur et exigibilité de la taxe – Prestations de services	123
5.4	Fait générateur – Livraison de biens et prestations de services	124
5.4.1	Livraison de biens – Règle générale	124
5.4.2	Livraison de biens – Dérogations	124
5.5	Livraisons de biens – Cause d'exigibilité subsidiaire – Versement d'acomptes	125
5.6	Prestations de services – Règle générale	125
5.7	Prestations de services – Dérogations	126
5.7.1	Prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs	126
5.7.2	Prestations de services – Autre causes d'exigibilité de la taxe – Versement d'acompte	126
5.7.3	Services intracommunautaires	127
5.8	Système exclusif de l'encaissement	127
5.9	Livraisons intracommunautaires	127
5.10	Acquisition intracommunautaire de biens	129
5.10.1	Principe – Fait générateur	129
5.10.2	Dérogation	130
CHAPITRE 4	Importation	131
1	Notions de base	131
1.1	Le DAU	131
1.2	Conservation du DAU	133
2	Définitions	133
2.1	Importation	133
2.2	Territoire douanier	133
2.3	Territoire TVA	134
2.4	Localisation du dédouanement – Principe du libre et double choix	136
2.5	Importation exonérée dans le cadre du régime transitoire exemption prévue à l'article 40, § 1 ^{er} , 1 ^o , d), du Code	136
2.5.1	Conditions de fond de l'exemption	137
2.5.2	Conditions de forme	138
3	Fait générateur – Principe de simultanéité	138
3.1	Introduction	138
3.2	Moment du paiement de la TVA	139
4	Base d'imposition	140

CHAPITRE 5	Base d'imposition	141
1	Dispositions générales	141
1.1	Définition : la base d'imposition	141
1.2	Arrondissement	141
1.3	Circulaire 2019/C/123 concernant l'arrondissement des montants à payer en matière de la TVA	141
1.3.1	Dispositions légales	141
1.3.2	Conséquences au niveau de la base d'imposition	142
1.3.3	Tolérance	143
1.3.4	Conséquences au niveau des documents à établir et/ou à émettre	143
1.3.5	La facture ou le document en tenant lieu	143
1.3.6	Le ticket de caisse enregistreuse	143
1.3.7	Le ticket d'un système de caisse enregistreuse	143
1.3.8	La note ou le reçu	143
2	Base d'imposition lors de prestations de services et de livraisons de biens en Belgique	144
2.1	La contrepartie consiste uniquement en une somme d'argent	144
2.1.1	Principe – Tableau synthétique	144
2.1.2	Le prix	144
2.1.3	Charges du prix, subsides, impôts, droits, prélèvements et taxes	145
2.1.4	Frais de transport et d'assurance	148
2.1.5	Frais d'emballage	149
2.1.6	Débours	149
2.1.7	Montants ne faisant pas partie de la base d'imposition	149
2.1.8	Refacturation de frais de restaurant et de voiture	151
2.1.9	Refacturation de prestations	152
2.1.10	Base imposable à 50 % en cas de revente de véhicules	152
2.2	La contrepartie ne consiste pas ou ne consiste pas uniquement en une somme d'argent	152
2.2.1	Principe	152
2.2.2	Échanges et prestations de services bilatérales	153
2.3	Opérations sans contrepartie	154
2.3.1	Utilisations – Préalable	154
2.3.2	Prélèvements et utilisations imposables	155
2.3.3	La base d'imposition lors d'opérations assimilées à des prestations de services	158
2.3.4	La livraison d'un article gratuit en contrepartie de l'apport de nouveaux clients	159
2.3.5	Opérations de change	159
2.3.6	Livraison de biens comportant un bien gratuit	159
2.4	Base minimale d'imposition	159
2.4.1	Biens visés	159
2.4.2	Bâtiments neufs	160
2.4.3	Travail immobilier	160
2.4.4	Constitution d'un droit de superficie	160
2.5	Agences de voyages	161
2.5.1	Base d'imposition	161
2.5.2	Agences de voyages et unité TVA	162
2.6	Le mandataire et le commissionnaire	162
2.7	Biens d'occasion	163
2.8	Expropriation	163
2.9	Régime de l'offre conjointe	164
2.10	Offre d'un bien ou service avec un autre bien ou service	164
2.11	Le traitement de bons en matière de TVA	164
2.11.1	Qu'est-ce qu'un « bon » ?	164
2.11.2	Quand l'émission d'un bon intervient-elle ?	164
2.11.3	Qu'est-ce qu'un bon à usage unique ?	165
2.11.4	Qu'est-ce qu'un bon à usages multiples ?	165
2.11.5	Le traitement TVA des titres de transport, des tickets d'entrée au cinéma, au musée, et similaires, se voit-il modifié ?	165
2.11.6	De quelle manière la TVA est-elle perçue en matière de bons à usage unique ?	166
2.11.7	De quelle manière la TVA est-elle perçue en matière de bons à usages multiples ?	166
2.11.8	À partir de quand s'appliquent les nouvelles règles en matière de bons ?	166
CHAPITRE 6	Taux	167
1	Généralités	167
2	Taux applicables	167

SOMMAIRE

3	Liste limitative des biens et prestations de services qui rendent applicable l'application du taux réduit	169
4	Hierarchie	169
5	Liste des biens et prestations de services par taux	170
5.1	Biens et prestations de services soumis au taux de 6 %	170
5.1.1	Biens	170
5.1.2	Prestations de services	171
5.2	Biens et prestations de services soumis au taux de 12 %	172
5.2.1	Biens	172
5.2.2	Prestations de services	172
5.3	Biens et services à 21 %	172
5.3.1	Biens (article 1 ^{er} , 3 ^o , AR n° 20)	172
5.3.2	Prestations de services (article 1 ^{er} , 3 ^o , AR n° 20)	172
5.4	Biens et prestations de services soumis au taux de 1 %	172
5.4.1	Biens (article 1 ^{bis} AR n° 20)	172
5.4.2	Prestations de services	172
6	Les taux de TVA dans le secteur immobilier – Tableaux récapitulatifs	173
7	Le cocontractant et le régime de report de la perception – Application de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1	175
7.1	Portée du régime	175
7.1.1	Références aux dispositions légales	175
7.1.2	Contenu du régime	175
7.1.3	Comment le cocontractant s'acquitte-t-il de la taxe ?	175
7.1.4	Conséquences pour le cocontractant	175
7.2	Assujettis visés	175
7.2.1	Condition principale	175
7.2.2	Conditions supplémentaires	176
7.2.3	Assujetti mixte	176
7.2.4	Travaux immobiliers effectués pour ses propres besoins	176
7.2.5	Délivrance d'une note de crédit	176
7.3	Opérations visées	176
7.3.1	Énumérations	176
7.3.2	Exemples d'opérations visées	176
7.3.3	Exemples d'opérations non visées	177
7.3.4	Enregistrement comme entrepreneur	177
7.3.5	Obligations du prestataire et du cocontractant	177
7.3.6	Contrats ayant pour objet une entité dont certains éléments tombent sous l'application du régime de report de la perception et d'autres pas	177
8	Travail à façon	178
8.1	Renvoi au texte légal	178
8.2	Taux suivant l'état des biens	178
8.3	Travaux de nettoyage, d'entretien et de réparation	178
CHAPITRE 7	Exemptions	179
1	L'exportation proprement dite de biens	179
1.1	Définition de l'exportation	179
1.2	Différents territoires de la Communauté	179
1.3	Exemption pour cause d'exportation	181
1.4	Biens visés par les exemptions à l'exportation	181
2	L'exportation directe	181
2.1	Dispositions légales et arrêt de la Cour de Cassation	182
2.2	Conditions d'exemption	183
2.3	L'exportation par les voyageurs	183
2.3.1	Le trafic international des voyageurs – Portée du régime	183
2.3.2	Conditions d'exemption	184
2.4	L'exportation indirecte	184
2.4.1	Exonérations particulières liées au trafic commercial international des marchandises placées sous douane – Portée du régime	184
2.4.2	Conditions d'exemption	185
2.5	L'exportation par des organismes agréés	185
2.5.1	Finalité et portée du régime	185
2.5.2	Conditions d'exemption	185
2.6	L'entrepôt TVA	186

3	Exemption en matière de perfectionnement passif	186
3.1	Dispositions	186
3.2	Opérations visées	186
3.3	Bénéficiaires de la franchise	186
3.4	Montant pour lequel la franchise peut être invoquée	187
3.5	Conditions de la franchise	187
4	Exemptions en matière de transport international et d'opérations y assimilées	188
4.1	Aperçu	188
4.2	Transport de personnes exempté	188
4.3	Agence de voyage – Exemption TVA pour les voyages extracommunautaires	189
4.4	Transport de biens exempté	189
4.4.1	Transport de bagages et de voitures accompagnés de voyageurs	189
4.4.2	Transport de biens provenant de pays tiers	189
4.4.3	Transport de biens qui a directement trait à l'exportation de biens en dehors de la Communauté	190
4.4.4	Transport de biens sous un régime douanier	190
4.4.5	Transport de biens exempté	190
5	Exemptions en matière de navires et bateaux de mer	192
5.1	Aperçu	192
5.2	Aperçu schématique	194
5.3	Navires exemptés	194
5.3.1	Bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un transport rémunéré de personnes ou qui sont utilisés dans l'exercice d'une activité industrielle, commerciale ou de pêche	194
5.3.2	Bateau pour la pêche côtière	195
5.3.3	Navigation intérieure	195
5.3.4	Bateaux de guerre (c.-à.-d. les bateaux de la force navale)	195
5.4	Navires et bateaux non exemptés	195
6	Exemptions en matière d'aéronefs	196
6.1	Aperçu	196
6.2	Aperçu schématique	197
7	Exemption en matière de missions diplomatiques et de postes consulaires	197
8	Exemptions pour les organisations internationales et les forces armées	198
9	Exemption en cas de livraison d'or aux banques centrales	198
10	Exemptions en matière de perles et de pierres gemmes	199
11	Courtiers et mandataires lors d'opérations exemptées	199
11.1	Distinction courtier – mandataire – commissionnaire	199
11.2	Aperçu	199
11.3	Exemples	201
CHAPITRE 8	Régime de la déduction	202
1	Portée du droit à déduction	202
1.1	Principe général	202
1.2	Conditions	202
1.3	Notions	202
1.3.1	Déduction immédiate	202
1.3.2	L'assujetti et le droit à déduction	202
1.4	Application de l'article 45 § 1 ^{er} <i>quinquies</i> du Code	203
1.5	La Décision E.T. 119.350/3 du 18 décembre 2012	203
1.6	Y voir plus clair... en 2013 ?	204
1.7	Revente d'un véhicule – base imposable diminuée de moitié	207
2	Naissance et exercice du droit à déduction	207
2.1	Naissance du droit à déduction	207
2.2	Conditions pour pouvoir exercer le droit à déduction	208
2.2.1	Facture régulière	208
2.2.2	Autoliquidation de la TVA (Report de paiement)	208
2.2.3	Importation	210
2.2.4	Acquisition intracommunautaire	210
2.2.5	Compétence ratione loci des États membres en matière d'établissement d'une facture	211
3	Exercice effectif du droit à déduction	212
3.1	Déduction globale	212
3.2	Déduction immédiate	212

SOMMAIRE

4	Delais pour exercer le droit à déduction	212
4.1	Principe	212
4.2	Retard lors de l'accomplissement des conditions pour l'exercice du droit à déduction	212
5	L'unité TVA	212
5.1	Généralités	212
5.2	Importance du concept d'« utilisation finale » pour le droit à la déduction	212
6	L'assujetti mixte et l'assujetti partiel	213
6.1	Généralités	213
6.1.1	Définition	213
6.1.2	Déduction partielle	213
6.1.3	Le principe de destination	214
6.2	Déduction suivant la règle du prorata général	214
6.2.1	Fonctionnement	214
6.2.2	Méthode de calcul	214
6.2.3	Eléments qui ne sont pas pris en considération pour le calcul du prorata général	214
6.2.4	Prorata général provisoire et prorata général définitif	214
6.3	Déduction suivant l'affectation réelle	215
6.3.1	Principe	215
6.3.2	Champ d'application	215
6.3.3	Option de l'assujetti mixte	215
6.3.4	Application obligatoire	215
6.4	Révisions de la déduction	215
7	Révision de la déduction	216
7.1	Révision de la déduction d'autres TVA que celles grevant des biens d'investissement	216
7.1.1	Aperçu schématique	216
7.1.2	Moment où la révision doit avoir lieu	216
7.1.3	Modalités de la révision	217
7.2	Révision de la déduction de la TVA grevant des biens d'investissement	217
7.2.1	Révision normale de la déduction de la TVA grevant des biens d'investissement	217
7.2.2	La révision quinquennale ou quindécennale relative aux biens d'investissement	217
7.3	La révision et l'assujetti mixte	219
7.3.1	Introduction	219
7.3.2	L'assujetti mixte qui applique la règle du prorata général	220
7.3.3	Assujetti mixte qui applique la règle de l'affectation réelle	220
7.4	Révision des déductions – Passage de la qualité d'assujetti exonéré vers celle d'assujetti ordinaire – Législation 2012	221
7.4.1	Introduction	221
7.4.2	Droit à déduction par voie de régularisation pour l'assujetti exonéré devenant assujetti ordinaire – Régularisation par voie d'imputation sur la TVA due dans la déclaration périodique	221
7.4.3	Décalage de la déduction pour les assujettis ayant opté pour la taxation des loyers au 1 ^{er} janvier 2019	221
8	Particularités	222
8.1	Limitation du droit à déduction pour les moyens de transport neufs dans le chef de personnes visées à l'article 45, § 1 ^{er} <i>bis</i> , du Code	222
8.1.1	Assujetti occasionnel d'office	222
8.1.2	Moyens de transport visés	222
8.1.3	Personnes visées en ce qui concerne le droit à déduction prévu à l'article 45, § 1 ^{er} <i>bis</i> , du Code	223
8.1.4	Montant de la TVA déductible	223
8.2	Limitation de droit à déduction pour les véhicules destinés au transport de personnes conformément à l'article 45, § 2, du Code	223
8.2.1	Renvoi au texte	223
8.2.2	Location de véhicules	224
8.2.3	Transformation	225
8.3	Portée de la limitation	226
8.3.1	Principe de la limitation imposée légalement	226
8.3.2	Opérations pour lesquelles la limitation de la déduction est applicable	226
8.3.3	Cas particuliers	227
9	Exclusions du droit à déduction	228
9.1	Énumération	228
9.2	Frais de réception	228

10	Avantages sociaux	229
10.1	Notion d'avantages sociaux en matière de législation TVA	229
10.1.1	Distinction avantages sociaux collectifs et privatifs	229
10.1.2	Avantages sociaux collectifs	229
10.1.3	Avantages sociaux privatifs	230
11	Exclusion du droit à déduction pour les opérations à titre gratuit	230
11.1	Introduction	230
11.2	Frais de démonstration et échantillons	231
11.3	Cadeaux	231
11.3.1	Cadeaux commerciaux	231
11.3.2	Cadeaux commerciaux de faible valeur	231
11.3.3	Cadeaux privés	231
11.3.4	Publicité sur vêtements sportifs, articles de sport ou autre matériel	231
11.3.5	Clubs de sport – Boissons offertes	232
12	Fraude carrousel et déduction	232
12.1	Objet	232
12.2	La décision de la CJCE	232
12.3	Position actuelle de la Cour de Cassation	232
13	Décisions administratives, jurisprudences et questions parlementaires	233
13.1	Décisions administratives	233
13.1.1	Travaux de réparation, d'entretien, de transformation ou d'amélioration à un bâtiment loué	233
13.1.2	Achat d'un terrain – Commission	233
13.1.3	Bien d'investissement acquis et facturé au nom de l'un des conjoints	233
13.1.4	Déduction de la TVA grevant les services utilisés pour les besoins d'une cession visée aux articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA	234
13.1.5	Déduction de la TVA grevant les biens et les services utilisés pour les besoins d'une cession visée aux articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA et constituant la seule opération effectuée par l'assujetti cédant	235
13.1.6	Biens acquis à titre de placement – Œuvres d'art	235
13.1.7	Moment de l'exercice du droit à déduction	235
13.1.8	Location immobilière avec fourniture de services dits accessoires – Déduction suivant l'affectation réelle	235
13.1.9	Prestations au-delà de la téléphonie – Droit à déduction limité ?	236
13.2	Jurisprudences – Factures	236
13.2.1	Factures	236
13.2.2	Droit de superficie	237
13.2.3	Déduction en cas d'activité économique envisagée – Arrêt Inzo	238
13.3	Questions parlementaires – Déduction de la TVA en cas de refacturation de frais de restaurant et de voiture	238
13.4	Circulaire 2019/C/22 concernant les travaux effectués par un assujetti à la TVA à un bâtiment qu'il prend en location	239
13.4.1	Le locataire supporte intégralement le coût des travaux qui profitent directement ou indirectement au bailleur (pas d'opération à titre onéreux)	239
13.4.2	Le bailleur rembourse au locataire tout ou partie de ses dépenses	239
13.4.3	Mesure abrogative	241
13.5	Communication : restitution de la TVA historique en matière de location immobilière taxable	241
CHAPITRE 9	Les restitutions	242
1	Classification des restitutions	242
1.1	Premier critère : la qualité de l'ayant-droit	242
1.1.1	Cas de restitution concernant exclusivement les assujettis	242
1.1.2	Cas de restitution concernant aussi bien les assujettis que les non-assujettis	242
1.1.3	Cas de restitutions concernant exclusivement les non-assujettis	243
1.2	Second critère : la fonction de la disposition légale	243
1.2.1	Restitutions proprement dites	243
1.2.2	Restitutions improprement dites	244
2	Restitution du crédit d'impôt	245
2.1	Principe général	245
2.2	Délai de remboursement normal	245
2.3	Délai trimestriel de remboursement	245

SOMMAIRE

2.4	Délai mensuel de remboursement	245
2.5	Autres origines du crédit d'impôt	247
2.6	Mesure destinée à lutter contre la fraude fiscale	247
3	Procédure commune de remboursement	247
3.1	La règle : le report du crédit d'impôt	247
3.2	Restitution effective sur demande expresse de l'assujetti	248
3.2.1	Remboursement normal du solde créditeur	248
3.2.2	Remboursement accéléré (trimestriel) du solde créditeur	248
3.2.3	Remboursement mensuel moyennant autorisation	249
3.2.4	Modes de restitution du solde créditeur	249
3.3	La présomption légale de demande de restitution à concurrence de la dette d'impôt à apurer	249
3.4	Retenue valant saisie conservatoire	250
3.4.1	Le fonctionnement de la retenue	250
3.4.2	Il existe une dette déterminée	250
3.4.3	Il n'existe pas de dette déterminée	251
3.4.4	Illégalité avérée de l'alinéa 10 de l'article 8 ¹ , § 3, de l'Arrêté royal n° 4	252
3.5	Délais de restitution	252
3.5.1	Délai normal	252
3.5.2	Délai allongé	252
3.5.3	Remboursement dans un délai raisonnable – Interdiction de faire courir un risque financier aux entreprises	252
3.6	Intérêts dus par l'État	253
3.7	Ayant droit à la restitution	253
3.8	Naissance de l'action en restitution	253
4	Déduction sous forme de restitution	253
4.1	Ayants droit à la restitution	253
4.1.1	Assujettis occasionnels volontaires	254
4.1.2	Assujettis occasionnels d'office et assujettis y assimilés pour l'application de l'article 45, § 1 ^{bis} , du Code	255
4.1.3	Assujettis établis en dehors de la Belgique	255
4.2	Naissance de l'action en restitution	256
4.2.1	Assujettis occasionnels volontaires	256
4.2.2	Assujettis occasionnels d'office et assujettis y assimilés	256
4.2.3	Assujettis non établis en Belgique qui n'ont pas de représentant responsable	256
4.3	Formalités à accomplir pour obtenir la déduction sous forme de restitution	256
4.3.1	Assujettis occasionnels volontaires	256
4.3.2	Assujettis occasionnels d'office et assujettis y assimilés	256
4.3.3	Assujettis non résidents	257
4.4	Modes de restitution et montant minimum restituable	258
4.4.1	Assujettis occasionnels volontaires	258
4.4.2	Assujettis occasionnels d'office et assujettis y assimilés	258
4.4.3	Assujettis non établis en Belgique qui n'ont pas de représentant responsable	258
5	Opérations imposables contractuelles localisées en Belgique – Restitutions proprement dites	259
5.1	Cas de restitutions	259
5.1.1	Païement indu	259
5.1.2	Rabais de prix	260
5.1.3	Renvoi d'emballages	260
5.1.4	Résiliation de la convention avant la livraison ou l'exécution de la prestation	260
5.1.5	Annulation ou résolution d'une convention à l'amiable ou en justice	261
5.1.6	Reprise du bien dans les six mois	261
5.1.7	Perte totale ou partielle de la créance du prix	261
5.2	Naissance de l'action en restitution	262
5.2.1	Principe	262
5.2.2	Exception : l'ayant droit à la restitution est un opérateur économique tenu, selon le cas, au dépôt de déclarations périodiques ou de déclarations spéciales	263
6	Restitution pour certains invalides	263
7	Restitution de la taxe, des intérêts et des amendes administratives acquittés sur requête de l'Administration	263
7.1	Situation avant l'Arrêté royal du 16 juin 2003	263
7.2	Situation après l'Arrêté royal du 16 juin 2003	263
8	Rejet de la demande en restitution	264
8.1	Situation avant l'Arrêté royal du 16 juin 2003	264
8.2	Situation après l'Arrêté royal du 16 juin 2003	264

CHAPITRE 10	Obligations	265
1	Identification des opérateurs économiques	265
2	Le redevable de la TVA	266
2.1	Présentation générale	266
2.2	Renversement de la qualité du redevable de l'impôt – Autoliquidation	266
2.2.1	Le redevable est le cocontractant (l'acheteur) de la livraison subséquente à l'acquisition intracommunautaire réputée soumise en cas d'application de la mesure de simplification (opérations triangulaires)	267
2.2.2	Régime dit du 'cocontractant' – Les travaux immobiliers et les opérations y assimilées localisées en Belgique	267
2.2.3	Report de paiement généralisé visé à l'article 51, § 2, 5°, du Code	268
2.2.4	Fraude carrousel TVA – Transferts de quotas d'émissions de gaz à effet de serre	270
2.3	Le redevable par solidarité	271
2.3.1	Champ d'application de la solidarité	271
2.3.2	Le paiement solidaire	271
2.3.3	Relation avec le droit à déduction	271
3	Obligations primaires et autres	272
3.1	Obligations primaires des assujettis	272
3.1.1	Déclaration de commencement d'activité économique	272
3.1.2	Déclaration de modification d'activité économique	272
3.1.3	Déclaration de cessation d'activité économique	272
3.1.4	Nouveau relevé des opérations intracommunautaires	273
3.1.5	Délivrance de factures	273
3.1.6	Document d'attente	278
3.1.7	Bordereau	278
3.1.8	Document constatant une cession non imposable	279
3.1.9	Document rectificatif (note de crédit)	279
3.1.10	Obligations comptables	279
3.1.11	Obligations relatives au numéro d'identification à la TVA	279
3.1.12	Liste annuelle des clients assujettis – Opérations intérieures	279
3.1.13	Tableau des biens d'investissement	280
3.2	Obligations liées au régime transitoire	280
3.2.1	Registre des non-transferts	280
3.2.2	Relevé intracommunautaire	281
3.2.3	Registre des travaux	282
3.3	Obligations liées au contrôle de la TVA	282
3.3.1	Obligation de conservation	282
3.3.2	Obligation de communication	283
3.3.3	Droit de rétention	284
3.3.4	Fourniture de renseignements	284
3.3.5	Accès aux locaux économiques	285
3.4	Obligations particulières en fonction de la nature de l'activité économique	285
3.4.1	Note ou reçu	285
3.4.2	Registres des garagistes	285
CHAPITRE 11	La déclaration	287
1	La déclaration périodique	287
1.1	Généralités	287
1.1.1	Assujettis non tenus au dépôt de déclarations périodiques	287
1.1.2	Assujettis bénéficiant de régimes particuliers	287
1.1.3	Régimes particuliers pour certaines activités	287
1.1.4	L'unité TVA	288
1.1.5	Assujettis non établis en Belgique	288
1.2	Déclaration TVA électronique obligatoire	288
1.2.1	Dispense provisoire de cette obligation	288
1.2.2	Entrée en vigueur différée	289
1.3	Le formulaire de déclaration électronique	289
1.4	Déclarations à la TVA – Mensuelles ou trimestrielles	291
1.5	Quand déposer la déclaration périodique ?	293
1.6	Description des grilles	293
1.6.1	Cadre I – Informations	293
1.6.2	Cadre II – Opérations à la sortie	294

SOMMAIRE

1.6.3	Cadre III – Opérations à l'entrée (grilles 81 à 88)	295
1.6.4	Cadre IV – TVA due (grilles 54, 55, 56, 57, 61 et 63)	295
1.6.5	Cadre V – Taxes déductibles (grilles 59, 62 et 64)	296
1.6.6	Cadre VI – Solde	296
1.6.7	Cadre VII – Acompte (grille 91)	297
1.6.8	Cadre VIII – Liste annuelle néant	297
1.6.9	Cadre IX – Date et signature(s)	298
1.6.10	Décompte final et paiement	299
1.6.11	Restitution effective	300
1.6.12	Païement de la TVA	300
1.6.13	Facilités de dépôt en été	300
1.6.14	Autres obligations déclaratives	300
1.7	Annexes à joindre à la déclaration	301
1.8	Amendes en cas de non-dépôt ou de dépôt tardif – Amendes en cas de non-paiement ou de paiement tardif – L'établissement d'un compte spécial	301
1.9	Obligations des curateurs en matière de dépôt de déclarations périodiques	302
1.9.1	Date de dépôt de la déclaration annuelle	302
1.9.2	Date de paiement	302
1.9.3	Mode de dépôt	302
1.10	Obligations déclaratives pour les organismes publics	303
2	La déclaration spéciale	303
2.1	Qui est tenu à l'introduction de la déclaration TVA spéciale ?	303
2.2	Pour quelles opérations un assujetti TVA non tenu à l'introduction de déclarations périodiques est-il redevable de la TVA ?	303
2.2.1	En matière d'acquisitions intracommunautaires	303
2.2.2	Pour certains services prestés par des prestataires de services qui ne sont pas établis en Belgique et qui sont censés avoir eu lieu en Belgique (régime applicable avant le 1 ^{er} janvier 2010)	303
2.2.3	Pour les services prestés par des prestataires de services qui ne sont pas établis en Belgique et qui sont censés avoir eu lieu en Belgique selon la règle générale B2B prévue à l'article 21, § 2, du Code (régime applicable après le 1 ^{er} janvier 2010)	304
2.3	Pour quelles opérations les personnes morales non assujetties à la TVA sont-elles redevables de la TVA ?	304
2.4	Acquisitions intracommunautaires de biens exonérées	305
3	La déclaration spéciale en matière de moyens de transport neufs	305
4	Obligations en matière de livraisons de véhicules terrestres à moteur lorsque ces véhicules font l'objet d'une livraison exemptée pour cause d'exportation, de livraison intracommunautaire ou de livraison aux organismes internationaux et aux postes diplomatiques	305
5	La déclaration TVA spécifique pour les entreprises étrangères de transport de personnes	306
6	Réglementation spécifique pour manifestations, foires et merchandising	306
7	Déclaration annuelle spécifique pour les organisateurs d'événements sportifs	306
CHAPITRE 12	Les régimes particuliers	308
1	Le régime du forfait	308
1.1	Notion	308
1.2	Option	308
1.3	Conditions de forme	308
1.3.1	Conditions générales	308
1.3.2	Secteurs d'activités visés	309
1.3.3	Différentes activités	310
1.4	Cession d'un fonds de commerce	310
2	Le régime de la franchise pour les petites entreprises	310
2.1	Champ d'application du régime de la franchise	310
2.1.1	Entreprises concernées	310
2.1.2	Entreprises exclues du régime pour la totalité de leur activité économique	310
2.1.3	Opérations concernées	311
2.1.4	Opérations exclues	311
2.1.5	Accès au régime de la franchise	312
2.1.6	Possibilités d'option	313
2.1.7	Perte du bénéfice du régime de la franchise	313
2.1.8	Suppression du régime de la franchise dans le secteur immobilier	314

3	Le régime agricole	315
3.1	Principe .	315
3.1.1	Généralités	315
3.1.2	L'exploitant agricole	315
3.1.3	Personnes ne pouvant être considérées comme 'exploitant agricole'	316
3.2	Fonctionnement du régime agricole	318
4	L'économie collaborative	318
5	Régime des tabacs fabriqués	319
6	Législation pour les ventes de poissons, crustacés et mollusques	319
7	Le régime de la marge pour les biens d'occasion	320
7.1	Définitions	320
7.1.1	Biens visés	320
7.1.2	Objets d'art, de collection ou d'antiquité	320
7.1.3	Assujetti-revendeur	320
7.2	Fonctionnement et principes du régime particulier	321
7.2.1	Achats visés	321
7.2.2	Calcul de la TVA due	321
7.2.3	Opérations intracommunautaires	322
7.2.4	Biens pour lesquels le régime particulier ne s'applique pas	322
7.2.5	Déduction	323
7.2.6	Exportation	323
7.2.7	Livraison par un acheteur-revendeur allemand d'objet de collection, d'antiquité et d'art	323
7.3	Conditions et comptabilité	323
7.3.1	Délivrance d'un bordereau d'achat	323
7.3.2	Moyens de preuve	323
7.3.3	Tenue du registre des achats	324
7.3.4	Tenue d'un registre de comparaison	324
7.3.5	Identification des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité détenus par l'assujetti-revendeur	324
7.3.6	Tenue d'un comptabilité séparée	324
7.4	Dispositions particulières pour objets d'art, de collection et antiquités	324
7.5	Dispositions particulières relatives aux ventes publiques de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité	325
8	Tableau récapitulatif de cession de fonds de commerce avec différents régimes	325
9	Régime particulier d'imposition de la marge pour les moyens de transport d'occasion	326
9.1	Définitions	327
9.1.1	Notion de moyens de transport	327
9.1.2	Notion de moyens de transport d'occasion	327
9.1.3	Achat du moyen de transport auprès d'un particulier ou d'une personne y assimilée	327
9.1.4	Base d'imposition – La marge bénéficiaire	327
9.2	'Assujetti-revendeur'	328
9.3	Fonctionnement du régime particulier	328
9.3.1	Moyens de transport d'occasion pour lesquels l'assujetti-revendeur applique le régime particulier	328
9.3.2	Moyens de transport d'occasion pour lesquels l'assujetti revendeur ne peut pas appliquer le régime particulier	329
9.3.3	Moyens de transport d'occasion visés par le régime particulier mais que l'assujetti-revendeur exclut lui-même de ce régime	329
9.4	Déductions à opérer par l'assujetti-revendeur de moyens de transport d'occasion	329
9.5	Tableau récapitulatif	330
CHAPITRE 13	Moyens de preuve	331
1	Moyens de preuve de droit commun	331
1.1	Principes	331
1.2	Moyens de preuve du droit commun	331
1.2.1	Preuve littérale	331
1.2.2	Preuve par témoins	332
1.2.3	Preuve par présomption	332
1.3	Procédure en matière de TVA	333
2	Le procès-verbal	333
2.1	Description	333

SOMMAIRE

2.2	Force probante du procès-verbal	334
2.3	Preuve contraire	334
3	La comptabilité	334
3.1	La comptabilité en matière de TVA	334
3.2	Comptabilité probante	335
3.3	Absence d'inventaire	336
3.4	Défaut de pièces justificatives	336
3.5	Endroit où conserver la comptabilité	337
4	Présomptions	337
4.1	Présomptions légales	337
4.2	Présomptions de fait	337
5	Taxation d'office	338
5.1	Principe	338
5.2	Champ d'application de la taxation d'office	338
5.2.1	Cas dans lesquels une taxation d'office peut être établie	338
5.2.2	Personnes à charge de qui une taxation d'office peut être établie	339
5.3	Calcul de la taxation d'office	339
5.4	Procédure de la taxation d'office	339
5.5	Preuve contraire à apporter	340
CHAPITRE 14	Sanctions	342
1	Approche globale	342
2	Compétence des tribunaux	343
3	Amendes fiscales proportionnelles	343
4	Amendes fiscales non-proportionnelles	345
4.1	Introduction	345
4.2	Qui détermine le montant des amendes fiscales non-proportionnelles ?	345
4.3	Regroupement des amendes non-proportionnelles	345
4.4	Directives pour l'application des amendes proportionnelles et non proportionnelles à la TVA	346
4.4.1	Introduction	346
4.4.2	Historique	346
4.4.3	Classification des amendes	347
4.4.4	La nouvelle politique d'amende	348
4.4.5	Classement des amendes pour l'application de la nouvelle politique d'amende	348
5	Peines correctionnelles	351
5.1	Contravention aux dispositions en matière de TVA	351
5.2	Faux en écritures	351
5.2.1	Faux en écritures et usage de faux	351
5.2.2	Établissement et usage d'un faux certificat	351
5.3	Interdiction d'exercer une profession – Fermeture de l'établissement	352
5.3.1	Durée de l'interdiction	352
5.3.2	Infraction à l'article 73ter	352
5.4	Dispositions générales relatives aux amendes pénales	352
5.4.1	Application des dispositions du code pénal	352
5.4.2	Solidarité	352
5.4.3	Affichage et publication des condamnations	352
6	Régularisations spontanées – Infractions accidentelles	352
6.1	Régularisations spontanées	352
6.2	Irrégularités accidentelles	353
6.3	Arrêt de la Cour de Cassation du 13 février 2009	353
6.4	Arrêt de la Cour de Cassation du 15 octobre 2010	353
7	Requêtes en remise ou réduction d'amendes	354
7.1	Compétence du pouvoir judiciaire en matière d'amendes	354
7.2	Sursis en matière d'amendes	354
CHAPITRE 15	Poursuites – Instances – Sûretés données au Trésor	356
1	Approche globale – Litiges en matière de TVA	356
1.1	Procédure	356
1.1.1	La procédure administrative non obligatoire	356
1.1.2	Le relevé de régularisation	356
1.1.3	La procédure judiciaire	357
1.1.4	Compétence territoriale liée au lieu de paiement	357

2	Recouvrement par le biais du registre de perception et recouvrement à partir du 1 ^{er} avril 2019 (auparavant la contrainte)	358
2.1	Remplacement de l'article 85 du Code de la TVA	358
2.2	Procédure à partir du 1 ^{er} avril 2019	359
2.3	Reprise dans le registre de perception et recouvrement	360
2.4	Communication au redevable	360
2.5	Quid en cas de motivation formelle des actes administratifs ?	360
2.6	Qui est responsable du registre de perception et recouvrement ?	361
2.7	Prolongation de la prescription	361
2.8	Poursuites à charge d'une autre personne qui n'y est pas nommément désignée au registre	361
3	L'opposition à contrainte – Garantie des droits de la défense	362
3.1	Comment le redevable peut-il s'opposer à la contrainte ?	362
3.2	Effets de l'opposition à contrainte	362
3.2.1	Paralyse du titre exécutoire	362
3.2.2	Justification par l'Administration de ses prétentions devant le juge	363
3.3	Garanties pour le recouvrement de la TVA	363
3.3.1	Possibilité pour le receveur d'une demande en consignation	363
3.3.2	Responsabilité en cas de cession d'une universalité de biens	363
3.3.3	Garantie réelle ou caution	363
3.3.4	Fermeture d'établissement	363
3.4	Surséance indéfinie au recouvrement pour les assujettis personnes physiques	364
3.5	Demande en restitution des sommes versées après contrôle	364
4	Intérêts	364
5	Pourvoi en Cassation	365
CHAPITRE 16	Prescriptions	366
1	Approche globale – Notions introductives	366
1.1	Définition	366
1.2	La prescription libératoire	366
2	La prescription libératoire de l'action en recouvrement	367
2.1	Point de départ de la prescription	367
2.2	Différenciation des délais	367
2.2.1	Délai normal prévu à l'article 81 <i>bis</i> , § 1 ^{er} , alinéa 1, du Code	367
2.2.2	Le délai de 7 ans de l'article 81 <i>bis</i> , § 1 ^{er} , alinéa 2, du Code	367
3	La prescription libératoire de l'action en restitution	369

CHAPITRE 1 Introduction

1 LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

1.1 Historique

Un impôt sur le chiffre d'affaires a été introduit pour la première fois en Belgique sous le nom de taxe de transmission.

Introduite par la Loi du 28 décembre 1921, elle était perçue au taux de 1 % à l'occasion de chaque transmission de marchandises qui n'étaient pas soumises au droit d'enregistrement sur les mutations mobilières.

Les ventes au détail étaient laissées en dehors du champ d'application de la loi.

Cette loi servit de base pour le développement d'une taxe sur le chiffre d'affaires, qui durant la période allant de 1921 à 1971 fut perçue sous le nom de Taxes assimilées au timbre. Cette taxe connut de nombreuses modifications.

La taxe sur la valeur ajoutée a été introduite pour la première fois en Europe en 1954, en France. En 1967, les États membres de ce que l'on appelait alors la Communauté économique européenne ont convenu de remplacer leurs systèmes nationaux de taxes sur le chiffre d'affaires par un système commun de TVA. Depuis lors, la TVA a été introduite dans près de 1401 pays à travers le monde.

En 2008, les recettes de la TVA représentaient 21,4 % des recettes fiscales des États membres de l'Union européenne (cotisations sociales comprises), soit une hausse de 12 % par rapport à 1995. Il s'agit donc d'une source de recettes considérable pour les budgets nationaux et, dans certains États membres, il s'agit même de la source principale. En 2008, les recettes de la TVA équivalaient en moyenne à 7,8 % du PIB des États membres, un chiffre en hausse de près de 13 % par rapport à 1995. La crise économique et financière a mis les finances publiques à rude épreuve dans de nombreux États membres. Étant donné le recul marqué des recettes provenant des impôts directs et des taxes sur la propriété en raison de la récession, il est probable que la part des recettes de la TVA dans le total des recettes fiscales se soit encore accrue dans un grand nombre d'États membres.

Plusieurs États membres ont relevé leurs taux de TVA ou envisagé de le faire, que ce soit en réponse à la nécessité d'assainir leurs finances née de la crise ou dans le contexte d'un basculement à plus long terme de la fiscalité directe vers la fiscalité indirecte.

Ce basculement peut s'expliquer par l'efficacité relative des taxes à la consommation, cette dernière constituant une base plus large et plus stable que les bénéfices et les revenus. Cette base plus large permet l'application de taux plus bas, ce qui réduit les effets de distorsion de la fiscalité et se répercute favorablement sur la croissance et l'emploi¹.

1.2 Les directives européennes

En vertu de l'article 189 du Traité CEE, le Conseil a établi entre autres des directives, c'est-à-dire de véritables instruments juridiques.

Une directive est obligatoire dans tous ses éléments et lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre.

Aux instances nationales, elle laisse la compétence quant à la forme et aux moyens, ce qui signifie qu'elles ont la compétence de déterminer elles-mêmes les moyens juridiques qui permettront d'exécuter la directive et de l'insérer dans la législation nationale (transposition).

Selon la jurisprudence constante de la Cour de Justice², une disposition d'une directive peut être invoquée par des particuliers devant des juridictions nationales dès lors qu'elle est claire, précise et inconditionnelle : c'est l'effet direct.

Mais une directive ne crée par elle-même aucune obligation dans le chef d'un particulier et ne peut donc être invoquée à son encontre.

La Sixième Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977³ a été modifiée de façon substantielle à plusieurs reprises. À l'occasion de nouvelles modifications de ladite directive, la Commission a souhaité, dans un souci de clarté et de rationalité, de procéder à la refonte de ladite directive.

Dans le cadre de cette refonte, il y avait lieu de reprendre les dispositions encore applicables de la Directive 67/227/CEE

-
1. Livre vert sur l'avenir de la TVA – Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace – COM(2010) 695 final.
 2. Lire notamment CJCE, 16 juin 1966 arrêt Lütticke, 57/65, Rec. CJCE 1966, 28 – CJCE, 3 avril 1968 arrêt Molkerei Zentrale, 28/67, Rec. CJCE 1968, 211 – CJCE, arrêt Reyners, 2/74, Rec. CJCE 1974, 632 – CJCE, 4 décembre 1974 arrêt Van Duyn, 41/74, Rec. CJCE 1974, 1337 – CJCE, 26 février 1986 arrêt Marshall I, 152/84, Rec. CJCE 1986, 723 – CJCE, 12 mai 1987 arrêt Traen, 372/85, Rec. CJCE 1987, 2141.
 3. J.O. L 145 du 13 juin 1977, p. 1. Directive modifiée en dernier lieu par la Directive 2006/98/CE, J.O. L 221 du 12.08.2006, p. 9.

CHAPITRE 1 Introduction

du Conseil, du 11 avril 1967 en matière d’harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires¹.

La Sixième Directive a donc été abrogée et remplacée par la Directive 2006/112/CE².

Payée par les citoyens et collectée par les entreprises, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) représente plus de 20 % des recettes nationales. Elle a donc une incidence considérable sur chaque citoyen de l’Union européenne. Toutefois, voici maintenant 40 ans que le système de TVA de l’UE a été mis en place, et il n’est plus adapté à notre économie fondée sur les services et les technologies. L’heure est venue de procéder à une ambitieuse réforme de la TVA, a déclaré Algirdas Šemeta, commissaire chargé de la fiscalité, des douanes, de la lutte antifraude et de l’audit³.

1.3 Introduction de la TVA en Belgique

Les deux premières directives étaient relativement peu contraignantes dans l’optique de l’objectif d’harmonisation.

Le législateur national a ainsi bénéficié temporairement d’une grande liberté pour maintenir ou introduire des régimes spéciaux, notamment en matière de taux, d’exonérations et d’exclusion de certains produits qui n’ont aucune influence sur les prix.

Un projet de loi, conforme aux directives et créant un Code belge de la TVA fut déposé le 15 octobre 1968. La loi belge créant la taxe sur la valeur ajoutée est datée du 3 juillet 1969⁴. La Loi du 19 décembre 1969⁵ ajourna d’un an l’entrée en vigueur de la TVA et la reporta au 1^{er} janvier 1971.

La TVA a connu une stabilité relative jusqu’au 31 décembre 1992 en raison d’une transposition maigrichonne de la Sixième Directive CEE en 1978 et du mécanisme régulateur importation/exportation.

L’instauration du régime transitoire a bouleversé cette situation : la TVA connaît désormais une phase plus difficile due à la correspondance d’une véritable transposition de la Sixième Directive CEE avec la mise en place des

conditions du marché intérieur et des problèmes intracommunautaires y relatifs.

2 ÉLARGISSEMENTS DE L’UNION EUROPÉENNE

A ce jour, 6 élargissements ont eu lieu. Rappelons que les six Etats membres fondateurs sont la Belgique, la France, le Luxembourg, l’Italie, les Pays-Bas et la République fédérale d’Allemagne.

1973	L’Europe des Neuf (1 ^{er} élargissement) : adhésion du Danemark, du Royaume-Uni et de l’Irlande.
1981	L’Europe des Dix (2 ^{ème} élargissement) : adhésion de la Grèce.
1986	L’Europe des Douze (3 ^{ème} élargissement) : adhésion de l’Espagne et du Portugal.
1995	L’Europe des Quinze (4 ^{ème} élargissement) : adhésion de l’Autriche, de la Finlande et de la Suède.
1 ^{er} mai 2004	L’Europe des Vingt-cinq (5 ^{ème} élargissement) : adhésion de Chypre, Estonie, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Malte, Pologne, Slovaquie, Slovénie, République tchèque.
2007	Bulgarie et Roumanie (6 ^{ème} élargissement).
1 ^{er} juillet 2013	la Croatie (7 ^{ème} élargissement).

Le Royaume-Uni a sorti de l’Union européenne le 31 janvier 2020. Depuis cette date une période de transition jusqu’à la fin de 2020 a commencé, ce qui implique qu’il n’y a pas de changement dans l’année 2020.

3 TAUX DE TVA APPLICABLES DANS LES DIFFÉRENTS ÉTATS MEMBRES

Etats membres	Sigles	Taux super réduit	Taux réduit	Taux normal	Taux parking
Belgique	BE	-	6/12	21	12
Bulgarie	BG	-	9	20	-
République tchèque	CZ	-	10/15	21	-
Danemark	DK	-	-	25	-
Allemagne	DE	-	7	19	-
Estonie	EE	-	9	20	-

1. J.O. 71 du 14 avril 1967, p. 1301. Directive modifiée par la Directive 69/463/CEE, J.O. L 320 du 20.12.1969, p. 34.
2. J.O.CE L 347/1 du 11 décembre 2006, modifié par la Directive 2006/138/CE du 19 décembre 2006, J.O.CE L 384/92 du 29 décembre 2006.
3. Commission européenne – Communiqué de presse – 6 décembre 2011.
4. MB, 17 juillet 1969.
5. MB, 20 décembre 1969.

Etats membres	Sigles	Taux super réduit	Taux réduit	Taux normal	Taux parking
Grèce	EL	-	6/13	24	-
Espagne	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5/10	20	-
Irlande	IE	4,8	9/13,5	23	13,5
Italie	IT	4	5/10	22	-
Chypre	CY	-	5/9	19	-
Lettonie	LV	-	5/12	21	-
Lituanie	LT	-	5/9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hongrie	HU	-	5/18	27	-
Malte	MT	-	5/7	18	-
Pays-Bas	NL	-	9	21	-
Autriche	AT	-	10/13	20	13
Pologne	PL	3	5/8	23	-
Portugal	PT	-	6/13	23	13
Roumanie	RO	-	5/9	19	-
Slovénie	SI	-	9,5	22	-
République slovaque	SK	-	10	20	-
Finlande	FI	-	10/14	24	-
Suède	SE	-	6/12	25	-
Royaume-Uni	UK	-	5	20	-
Croatie	HR	-	5/13	25	-

4 SEUILS APPLICABLES DANS LA CE

Etat membre	Acquisitions intracommunautaires (1)		Ventes à distance (2)		Franchise (3)	
	Monnaie nationale	Euro équivalent	Monnaie nationale	Euro équivalent	Monnaie nationale	Euro équivalent
Allemagne	12.500 EUR	-	100.000 EUR	-	22.000 EUR	-
Autriche	11.000 EUR	-	35.000 EUR	-	35.000 EUR	-
Belgique	11.200 EUR	-	35.000 EUR	-	25.000 EUR	-
Bulgarie	20.000 BGN	10.266	70.000 BGN	35.791	50.000 BGN	25.565
Chypre	10.251 EUR	-	35.000 EUR	-	15.600 EUR	-
Croatie	77.000 HRK	10.218	270.000 HRK	38.831	300.000 HRK	43.165
Danemark	80.000 DKK	10.731	280.000 DKK	37.557	50.000 DKK	6.707
Espagne	10.000 EUR	-	35.000 EUR	-	Aucune	Aucune
Estonie	10.000 EUR		35.000 EUR		40.000 EUR	

CHAPITRE 1 Introduction

Etat membre	Acquisitions intracommunautaires (1)		Ventes à distance (2)		Franchise (3)	
	Monnaie nationale	Euro équivalent	Monnaie nationale	Euro équivalent	Monnaie nationale	Euro équivalent
Finlande	10.000 EUR	-	35.000 EUR	-	8.500 EUR	-
France	10.000 EUR	-	35.000 EUR	-	82.200 EUR	-
					42.900 EUR	
					33.100 EUR	
Grèce	10.000 EUR	-	35.000 EUR	-	10.000 EUR	-
Hongrie	10.000 EUR		8.800.000 HUF		8.000.000 HUF	26.067
Irlande	41.000 EUR	-	35.000 EUR	-	75.000 EUR	-
					37.500 EUR	
Italie	10.000 EUR	-	35.000 EUR	-	65.000 EUR	-
Lettonie	10.000 EUR		35.000 EUR		50.000 EUR	
Lituanie	14.000 EUR		35.000 EUR		45.000 EUR	
Luxembourg	10.000 EUR	-	100.000 EUR	-	30.000 EUR	-
Malte	10.000 EUR		35.000 EUR	-	35.000 EUR (4)	-
					24.000 EUR (4)	-
					14.000 EUR (4)	-
Pays-Bas	10.000 EUR	-	100.000 EUR	-	Aucune	Aucune
Pologne	50.000 PLN	11.656	160.000 PLN	37.300	200.000 PLN	46.442
Portugal	10.000 EUR	-	35.000 EUR	-	10.000 EUR	-
					12.500 EUR	
République tchèque	326.000 CZK	12.054	1.140.000 CZK	42.153	1.000.000 CZK	36.977
Roumanie	34.000 RON	7.593	118.000 RON	26.353	220.000 RON	49.133
Royaume-Uni	83.000 GBP	106.114	70.000 GBP	89.493	85.000 GBP	106.114
Slovaquie	13.941,45 EUR	-	35.000 EUR	-	49.790 EUR	-
Slovénie	10.000 EUR	-	35.000 EUR	-	50.000 EUR	-
Suède	90.000 SEK	9.684	320.000 SEK	34.433	30.000 SEK	3.168

(1) Voir l'article 3, paragraphe 2, point a), de la Directive 2006/112/CE.

(2) Voir l'article 34 de la Directive 2006/112/CE.

(3) Voir les articles 284 à 287 de la Directive 2006/112/CE. Il est rappelé que le bénéfice de ce régime est réservé aux assujettis établis à l'intérieur du pays.

(4) 35.000 EUR quand l'activité économique principale consiste en des livraisons de biens, 24.000 EUR quand l'activité économique principale consiste en des prestations de service à faible valeur ajoutée (intrants coûteux) et 14.000 EUR dans les autres cas, à savoir pour les prestations de service à forte valeur ajoutée (intrants peu coûteux).

5 LISTE DES OPÉRATIONS HORS CHAMP

Sur base de la jurisprudence de la CJUE, le tableau ci-après reprend les opérations hors du champ d'application de la TVA¹.

Nature de l'opération	Jurisprudences relevantes de la Cour de Justice à consulter
Usage privé	Lennartz, Enkler, Armbrecht, Fillibeck, Bakcsi, Seeling, Charles Tijmens
Opérations effectuées en tant que propriétaire	Polysar, Satam, Wellcome, Régie Dauphinoise, Floridienne, EDM
Opérations effectuées dans l'intérêt général – absence de consommation	Mohr, Landboden
Opérations sans contrepartie – libéralité	Hong Kong Trade – Commission/France affaire C-50/87
Opérations sans lien direct avec une contrepartie reçue	Apple & Pear, VNLTO
Opération sans lien contractuel	Tolsma
Livraisons par des non-assujettis	Lipjes
Consortium (attention, controverses dans l'interprétation de cette notion)	EDM, COGEP, Commission v. Portugal (12 juin 2008)
Quelque chose qui ressemble à une unité TVA transfrontalière	DFDS
Règle de la non livraison	Zita Modes
Livraisons et prestations entre membres d'une unité TVA	Skandia
Simple vente d'actions	EDM, SKF
Cession de ses propres créances commerciales par une entreprise et leur achat par une agence de recouvrement	MKG- GFKL
Intérêts récoltées sur réinvestissement des dividendes	Floridienne

1. Tableau extrait d'un article publié par Yves Bernaerts & Sandhya Nathoeni intitulé '*The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT*' EC TAX REVIEW 2011/6, p. 291 et seq. (traduction par nos soins).

CHAPITRE 2 Assujettissement

1 L'ASSUJETTI

L'assujettissement naît du fait de l'exercice d'une activité économique, il s'agit d'une activité exercée de manière indépendante consistant en la livraison habituelle de biens et/ou de services, dans le sens que le Code attribue à ces opérations.

En vertu de l'article 2 du Code, la TVA est perçue sur les opérations imposables qui sont réalisées par un assujetti dans l'exercice de son activité économique.

Par conséquent, l'assujetti joue un rôle essentiel dans le système de la TVA.

1.1 Définition de l'assujetti

Est un assujetti, quiconque accomplit d'une manière indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.¹

La qualité d'assujetti est obtenue de plein droit, sans qu'aucune formalité ne doive être remplie. Le fait que les revenus provenant d'une activité bien définie ne soient pas considérés comme des revenus professionnels pour l'impôt sur les revenus est sans importance.

1.1.1 Caractéristiques essentielles

La définition de l'assujetti contient quatre caractéristiques essentielles :

1° L'assujetti est une personne quelconque (personne physique, personne morale ou un groupement sans personnalité juridique).

2° L'assujetti est une personne ou un groupement qui exerce une activité bien définie, à savoir une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées ; cette activité économique ne doit pas présenter un caractère professionnel. En d'autres termes, elle ne doit pas être la

résultante de l'activité professionnelle exercée par cette personne.

3° Cette personne doit exercer cette activité d'une manière habituelle.

4° Cette personne doit exercer cette activité de manière indépendante (inexistence d'un lien de subordination).

1.1.1.1 Qualité de la personne

L'assujetti peut être :

- une personne physique ;
- une personne morale (sociétés commerciales, association sans but lucratif) ;
- un groupement qui ne possède pas la personnalité juridique (association momentanée, etc.).

La qualité d'assujetti ne dépend pas de la capacité juridique de celui qui exerce l'activité ; un mineur d'âge devient assujetti de plein droit lorsqu'il satisfait à toutes les autres conditions même s'il ne satisfait pas à la condition à laquelle est soumise par exemple l'exploitation d'un commerce.

Elle ne dépend pas non plus de la nationalité, ni du lieu où la personne est établie : une personne n'ayant pas un établissement stable en Belgique peut être considérée comme un assujetti.

1.1.1.2 Nature de l'activité

Doit être considéré comme assujetti, quiconque accomplit d'une manière indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.²

Ainsi, une personne tirant d'une activité habituelle des revenus non considérés comme des revenus professionnels pour l'I.S.R. ne pourra plus invoquer – ce qu'ont fait avec

1. Cf. article 4, alinéa 2, de la Sixième Directive CEE – CJCE, arrêt du 26 mars 1987, affaire 235/85 – Commission/Pays-Bas, Rec. 87, 1471 – Décision du 31 décembre 1974, n° E.T. 19.658, Revue TVA n° 19, page 76, n° 499.

2. Cf. article 9, paragraphe 1^{er}, de la Directive TVA – CJCE, arrêt du 26 mars 1987, affaire 235/85, Commission/Pays-Bas, Rec. 87, 1471.

succès certaines personnes – devant les tribunaux une éventuelle non-concordance de qualification entre deux impôts pour se prévaloir d'un non-assujettissement.

Cette définition met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'activité économique, et son caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats.

Toutes les activités, sans exception, de producteur, de commerçant ou de prestataire de services sont visées. Il s'agit donc de toutes les opérations qui s'intègrent dans un système d'économie de marché, c'est à dire l'entreprise en elle-même mais aussi dans ses rapports avec d'autres entreprises auxquelles elle fait appel pour atteindre ses objectifs, ainsi que l'action des entreprises sur le marché.

Lorsque des opérations contractuelles à caractère illicite sont réalisées à titre principal ou accessoire, elles confèrent la qualité d'assujetti à celui qui les exerce pour autant qu'elles soient visées par le Code.

Ainsi la TVA est due en cas de vente par un assujetti de biens volés.

1.1.1.3 Exercice d'une activité de manière habituelle

La qualité d'assujetti ne s'acquiert qu'à la condition de réaliser de manière habituelle des livraisons de biens ou des prestations de services au sens du Code.

Il faut rappeler qu'il n'est pas requis pour qu'il ait exercé d'une activité de manière habituelle, que l'activité ait pour but de produire des bénéfices ou de fournir des moyens d'existence.

L'exercice habituel d'une activité suppose une suite d'opérations qui, si elles peuvent être réalisées à des intervalles plus ou moins longs, présentent quand même une certaine régularité¹.

Applications :

1° La mise en location de biens meubles constitue une opération continue, illustrée par la perception périodique des loyers. Le bailleur est par conséquent soumis à l'assujettissement même s'il ne cède la jouissance qu'à un seul locataire.²

2° Une société acquiert la qualité d'assujetti même si elle est constituée pour le développement d'un seul projet, à condition que des opérations répétées soient réparties sur une période déterminée.

La qualité d'assujetti ne s'étend pas aux opérations occasionnelles exécutées par un assujetti en dehors de l'activité économique qui lui confère la qualité d'assujetti à la TVA.

En revanche, une opération occasionnelle non habituelle découlant de l'exercice normal de l'activité économique est soumise à la TVA. Cette opération est comprise dans l'ensemble de l'activité imposable et malgré son caractère occasionnel, elle n'est pas exclue du champ d'application de la TVA.

Nous pouvons citer comme exemples :

- la vente par un garagiste d'un système d'ordinateurs qu'il a utilisé pour la gestion administrative de son affaire ;
- la cession par un bureau d'études d'une licence sur une invention provenant de recherches qu'il a effectuées.

En règle générale, il peut être établi que l'activité complémentaire qui est exécutée conjointement à l'activité principale suit le régime de l'activité principale.

Enfin, il faut noter que le concept d'habitude est une question de fait et que la différence avec la notion d'activité occasionnelle est souvent difficile à faire.

1.1.1.4 Activité indépendante

Pour avoir la qualité d'assujetti pour une activité visée par le Code, la personne qui l'exerce doit agir de manière indépendante.

En principe une activité indépendante suppose qu'il n'y ait aucun lien de subordination au sens donné à ce terme en matière de contrat de travail pour ouvrier ou employé. Ainsi un ouvrier ou un employé ne pourra jamais avoir la qualité d'assujetti pour le travail qu'il prête pour son employeur en tant que salarié ou appointé.

1.1.2 Caractéristiques subsidiaires

En plus des quatre caractéristiques essentielles précitées, la définition de l'assujetti telle qu'elle est reprise à l'article 4 du Code contient encore les deux caractéristiques suivantes qui évitent toute ambiguïté :

1° La personne ou le groupement peut exercer une activité avec ou sans but de lucre.

2° Elles peuvent exercer une activité de manière principale ou accessoire.

1.1.2.1 Avec ou sans but lucratif

Il résulte de l'article 4 du Code que l'existence ou l'absence de but lucratif est en principe sans la moindre importance pour l'assujettissement. Le législateur a eu l'intention de ne pas mettre les personnes qui ne recherchent pas de bénéfice dans une position concurrentielle plus avantageuse que leurs concurrents.³

1. Exposé des motifs, Doc. parl., Chambre, S.E., 1968, n° 88/1, 14.

2. Décision du 11 mai 1971, n° T 3484, Revue TVA n° 3, page 360, n° 71.

3. Doc. Parl., Chambre, S.E. 1968, n° 88/1, 14.

CHAPITRE 2 Assujettissement

Mieux même, ils ne doivent pas exercer cette activité en vue de réaliser des bénéfices ou d'acquies des besoins d'existence. Ce qui va à l'encontre de la notion de 'commerçant'.

Cette caractéristique subsidiaire a une importance non négligeable. De nombreuses personnes ou groupements qui n'ont pas de but lucratif et qui par conséquent ne sont pas des commerçants peuvent malgré tout être assujettis. Se retrouvent notamment dans cette situation les établissements publics, les associations sans but lucratif, les institutions d'utilité publique, les personnes morales de droit public, etc.

En ce qui concerne l'existence ou l'absence de but lucratif, il peut être référé à un arrêt du Hoge Raad : selon celui-ci, il est sans importance, une fois qu'il a été déterminé qu'une institution n'a pas de but lucratif – en ce sens que la réalisation de bénéfices n'a pas pour but 'la distribution entre les membres' – que l'institution dispose d'excédents, même si elle recherche systématiquement ceux-ci, à condition que ces excédents, ne soient pas répartis en tant que bénéfice au profit des membres, mais soient utilisés pour contribuer à la réalisation des prestations.¹

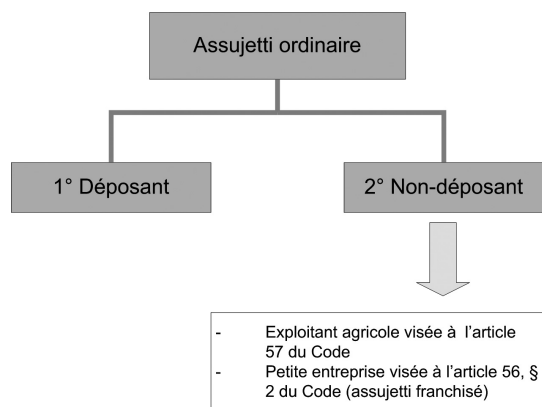
1.1.2.2 Activité principale ou d'appoint

L'article 4 du Code dispose que pour l'assujettissement, n'est faite aucune distinction entre les activités exercées à titre principal et celles exercées à titre d'appoint.

Par 'activité complémentaire' ou activité exercée 'à titre d'appoint', il faut entendre l'activité exercée à côté d'une autre activité qui est l'activité principale, sans qu'il n'existe de lien direct entre elles. Le fait que l'activité principale soit exclue du champ d'application de la TVA ne change rien en la matière (voir toutefois 'l'assujetti mixte').

2 CATÉGORIES D'ASSUJETTIS

2.1 L'assujetti ordinaire



2.2 L'exploitant agricole forfaitaire

La taxe grevant les différents éléments du prix d'une opération agricole effectuée par l'entrepreneur agricole lui est payée sous la forme d'une compensation forfaitaire par son cocontractant pour autant que ce dernier soit un assujetti, déposant ou pas des déclarations périodiques, mais à l'exception des agriculteurs soumis eux-mêmes au régime forfaitaire à l'intérieur du pays. Une compensation forfaitaire lui sera également attribuée par son cocontractant, personne morale non assujettie, qui est établi dans un autre Etat membre et qui reçoit de l'agriculteur des produits agricoles fournis dans les conditions de l'article 39bis, nouveau, du Code, et pour autant que le cocontractant ne soit pas pris en considération pour la dérogation visée à l'article 25ter, nouveau, du Code.²

2.3 La petite entreprise – Régime de la franchise

L'article 56bis, § 1, du Code introduit un régime de franchise en matière de TVA pour les petites entreprises. L'article 56bis, § 1 dispose que les petites entreprises, dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas un montant déterminé, sont soumises de plein droit au régime de la franchise. Elles bénéficieront de la franchise de la taxe sur la valeur ajoutée pour les livraisons de biens et les services qu'elles effectuent.

Le 21 juin 2012, la Belgique avait demandé l'autorisation d'introduire une mesure particulière dérogatoire à l'article 285 de la Directive 2006/112/CE autorisant la Belgique à exonérer de la TVA les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 25 000 EUR.

Le seuil est actuellement de 25.000 depuis le 1^{er} janvier 2016 en Belgique.

2.4 L'assujetti exonéré

Quiconque qui effectue des livraisons de biens et/ou des prestations de services visées à l'article 44 du Code.

Sont à considérer comme des assujettis exonérés, par exemple :

- les médecins, les dentistes, les kinés ;
- les dispensaires, les cliniques ;
- les compagnies d'assurances ;
- les écoles, etc.

2.5 L'assujetti occasionnel

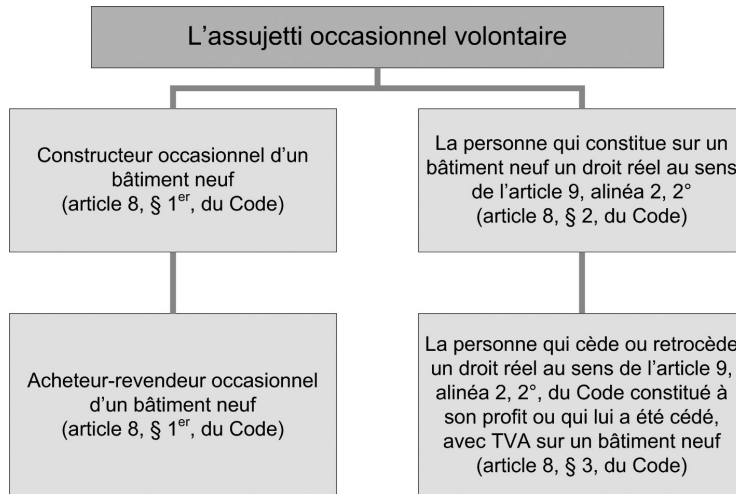
Est à considérer comme assujetti occasionnel, quiconque effectue une des opérations reprises ci-après autrement que dans l'exercice d'une activité économique.

1. Hoge Raad der Nederlanden, 4 octobre 2002, n° 33.764.

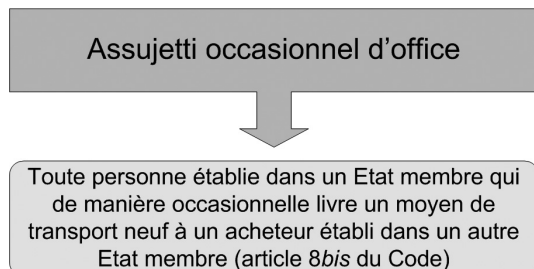
2. Cf. Exposé des motifs du projet de loi, Chambre, session ordinaire 1992 – 1993, 14 octobre 1992, p. 61.

En d'autres termes, la condition de permanence dans les recettes (= habitude) est inexistante pour cette catégorie d'assujettis.

2.5.1 L'assujetti occasionnel volontaire



2.5.2 L'assujetti occasionnel d'office



leurs droits et obligations mentionnés dans le Code de la TVA et ses arrêtés d'exécution.

2.6.2 En vigueur à partir du 1^{er} avril 2007

L'article 4, § 2, du Code de la TVA est la transposition de l'article 11, alinéa 1^{er}, de la Directive TVA.

Conformément à cette disposition nationale, l'introduction de l'unité TVA requiert de fixer par Arrêté royal les modalités selon lesquelles des personnes établies en Belgique qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont liées entre elles sur le plan financier et économique et au niveau de l'organisation, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du Code de la TVA.

2.6 Unités TVA

2.6.1 Introduction

L'unité TVA consiste à considérer comme un seul assujetti des personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur le plan financier et économique et au niveau de l'organisation.

L'ensemble des assujettis qui sont ainsi considérés comme un seul assujetti est qualifié d'unité TVA.

Un assujetti qui fait partie d'une unité TVA, est qualifié de membre d'une unité TVA.

Un assujetti ne peut appartenir à plus d'une unité TVA belge ou étrangère à la fois.

A compter de sa création et pendant la durée de son existence, l'unité TVA se substitue à ses membres pour tous

L'Arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 (MB du 15 mars 2007), relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, pris en exécution de l'article 4, § 2, du Code, fixe les modalités d'application de ce régime. Cet arrêté est entré en vigueur le 1^{er} avril 2007.

Bien que le principe de l'unité fiscale soit inscrit depuis 1993 dans le code TVA, les modalités de fonctionnement nécessaires n'avaient pas encore été prises. C'est chose faite depuis la Loi-programme du 27 avril 2007 publiée au Moniteur le 8 mai 2007.

Une caractéristique fondamentale de l'unité TVA est que l'Administration fiscale est l'interlocuteur de cet assujetti collectif en ce qui concerne ses droits et obligations à l'égard de la TVA.

Le législateur belge a voulu perturber le moins possible le tissu contractuel préexistant au niveau des membres de l'unité TVA. Les tiers (clients et fournisseurs) ignorent que

CHAPITRE 2 Assujettissement

l'ancien assujetti individuel est devenu un membre de l'unité TVA et continuent donc les relations contractuelles antérieures comme si rien n'avait changé.

Au niveau des relations externes, la continuité est donc acquise, sans heurts ni coûts supplémentaires. Toutes les entreprises intéressées par l'unité TVA apprécieront cet aspect des choses. C'est ainsi que chaque membre de l'unité TVA continue à communiquer aux tiers son ancien numéro de TVA individuel, comme avant la création de l'unité TVA.

Un autre avantage du système est son aspect 'optionnel' à deux niveaux. D'abord, il n'existe pas en Belgique, contrairement à d'autres Etats membres, d'obligation de former une unité TVA. Ensuite, au niveau du choix des membres, la liberté d'entrer ou non dans une unité TVA est quasiment totale, pour autant que les assujettis soient liés entre eux au plan financier et économique et au niveau de l'organisation.¹

3 DÉBUT ET FIN DE L'ASSUJETTISSEMENT

3.1 Début de l'assujettissement

La qualité d'assujetti est attribuée de plein droit à une personne ou à un groupement du simple fait qu'ils exercent une activité déterminée dans certaines conditions.

Se pose alors la question de savoir à quel moment exact est acquise la qualité d'assujetti.

L'assujettissement procède de la seule intention d'exercer une activité visée par le Code à la condition toutefois que cette intention soit concrétisée par des actes non équivoques, plus spécialement par la mise en place d'une organisation créée dans le but de livrer des biens ou de prester des services de manière habituelle.

Il s'agit d'une question de fait qui ne peut être réglée de manière générale.

Ainsi l'Administration considère par exemple :

- qu'une société commerciale qui, selon ses statuts, a été créée dans l'intention de produire ou de vendre des biens ou de prester des services taxables, obtient la qualité d'assujetti à partir de la date de l'acte de constitution ; toutefois cette qualité n'est conservée que si l'activité est effectivement exercée à brève échéance ;
- que lorsqu'une personne physique procède à des investissements pour les besoins d'une activité économique qu'elle compte exercer et ce, avant d'avoir obtenu un numéro d'identification à la TVA, ces investissements sont des actes non équivoques exprimant la volonté de réaliser de façon habituelle des opérations taxables. La personne

physique en question sera considérée comme étant assujettie depuis le moment où elle a réalisé les investissements, de sorte qu'elle pourra récupérer la TVA.

3.2 Fin de l'assujettissement

La qualité d'assujetti disparaît automatiquement au moment où il est définitivement mis fin à la réalisation d'opérations imposables d'une manière habituelle.

Une interruption temporaire n'entraîne donc pas la perte de la qualité d'assujetti.

3.2.1 Applications concrètes

La qualité d'assujetti est uniquement perdue si l'activité qui conférerait la qualité d'assujetti prend définitivement fin. Ainsi, une interruption par suite de maladie ou d'accident n'entraîne pas la fin de l'assujettissement².

La cession d'un fonds de commerce par un assujetti qui prend sa retraite est un acte accompli par un assujetti. Il en va de même des opérations exécutées par un liquidateur en vue de la liquidation d'une société dissoute.

3.2.2 Faillite

L'assujetti, personne physique ou personne morale, qui est déclaré en faillite ne perd pas la qualité d'assujetti.

Les opérations du failli sont du reste exécutées par le curateur ou par un tiers (p. ex. le comptable) sous surveillance du curateur, et sont censées être exécutées par le failli lui-même.

Cette qualité ne disparaît que lors de la clôture de la faillite. Toutefois, le curateur peut introduire une déclaration de cessation avant la clôture de la faillite dès qu'il est établi que la masse faillie ne pourra plus réaliser d'opérations en vertu desquelles elle pourrait devenir débitrice de la TVA envers l'Etat.

Pour un développement plus détaillé du règlement sur le plan de la faillite nous vous renvoyons à la circulaire n° 26/78 publiée dans la Revue TVA n° 37/78, page 848.

3.2.3 Vente après saisie exécution

L'assujetti dont les biens ont été vendus sur saisie-exécution ne perd pas la qualité d'assujetti. La vente des biens meubles saisis ne rendait pas la TVA exigible³. L'Etat belge a été mis en demeure le 13 août 1993 par la Commission aux fins de modifier cette situation. C'est pourquoi la vente publique sur saisie-exécution des biens meubles d'un assujetti, autres que ceux qu'il a utilisés exclusivement pour son usage privé, est soumise à la TVA et est exonérée du droit proportionnel d'enregistrement.⁴ La Circulaire n° 8/94⁵ commente ce régime.

1. Voir en ce sens l'article publié dans L'ECHO, supplément EnVue, page 6, du 15 juin 2007.

2. Décision du 30 décembre 1970, n° T.2.205, Revue TVA n° 1, page 102, n° 7.

3. Circulaire n° 26/78, publiée dans la Revue TVA n° 37, page 848.

4. Article 80, 1° du C. Enr.

5. Revue TVA n° 109, 605.

3.2.4 Liquidation d'une entreprise (indépendant, société)

L'Administration de la TVA a publié une décision importante en cette matière.¹

Tout comme elle s'acquiert par l'extériorisation d'actes non équivoques, la qualité d'assujetti se perd par la cessation définitive de l'activité qui a fait naître cette même qualité.

Si sur le plan théorique cette position ne souffre d'aucune difficulté, il n'en reste pas moins que sur le plan pratique, elle pose en effet différents problèmes et notamment celui du maintien d'un numéro d'identification à la TVA pour utilisation abusive de celui-ci dans le trafic national, intra-communautaire ou international.

Ainsi, il peut être considéré qu'une personne physique, exerçant une activité lui conférant la qualité d'assujetti à la TVA, perd cette qualité à partir du moment où elle a terminé la liquidation de son entreprise et n'est plus susceptible d'effectuer des opérations visées par le Code de la TVA. Mettant définitivement fin à son activité imposable, elle doit faire radier son numéro d'identification à la TVA.

L'indépendant qui cesse ses activités économiques, par exemple pour des raisons médicales, conserve la qualité d'assujetti à la TVA pour les besoins de la liquidation de son affaire. Il ne perd cette qualité qu'à partir du moment où il a terminé la liquidation de son entreprise et où il n'effectuera donc plus d'opérations pour lesquelles il serait redevable de la taxe.

Le numéro d'identification à la TVA d'une personne physique ne peut, par conséquent, être radié qu'après avoir vendu que les biens d'investissement qui étaient utilisés dans le cadre de son activité soient vendus ou, dans le cas particulier où elle les conserve, après avoir procédé au prélèvement visé par l'article 12, § 1^{er}, 5^o, du Code ou à la révision prévue par l'article 48, § 2, du Code. Jusqu'à sa radiation, la personne dont il s'agit reste évidemment tenue au dépôt de déclarations périodiques, de sorte qu'elle exerce par ce biais ses obligations de paiement de la TVA et son droit éventuel à déduction.

Lorsque cette personne, après avoir été radiée en tant qu'assujetti, est amenée à vendre un bien d'investissement qu'elle avait choisi de conserver au moment de la liquidation de son affaire, la TVA n'est pas due sur cette vente puisque l'intérêt s'agit plus dans le cadre d'une activité économique².

Quant à la société dont la dissolution a été décidée, elle conserve en principe la qualité d'assujetti jusqu'à la clôture définitive de cette liquidation. Aussi longtemps que cette clôture n'a pas lieu, la société reste tenue de déposer des déclarations périodiques à la TVA, mais l'Administration a admis que la société pouvait, à sa demande, faire radier son numéro dès lors que plus aucune opération susceptible de rendre la taxe exigible n'était effectuée.

Il n'est cependant pas rare de constater que certaines sociétés sont maintenues artificiellement en vie ou que certaines liquidations s'éternisent sans que des circonstances ne le justifient.

Or, la qualité d'assujetti doit s'apprécier de manière objective en fonction de la situation réelle de l'entreprise concernée et ne saurait être dépendante de la volonté ou de l'inertie du liquidateur.

En conséquence, il y a lieu, dorénavant, comme pour les personnes physiques, de radier l'identification à la TVA d'une société en liquidation dès l'instant où cette société n'est plus susceptible d'effectuer des opérations la rendant débitrice de TVA. Cela sera essentiellement le cas lorsqu'elle ne possède plus d'actif réalisable et que son activité se borne entre autres à récupérer des créances qu'elle possède à l'égard des tiers.

En ce qui concerne les formalités à remplir en cas de cessation d'activité nous vous renvoyons au chapitre 10, ci-après.

4 ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ET ÉTABLISSEMENTS D'UTILITÉ PUBLIQUE

La règle de non-assujettissement spécifique aux organismes de droit public est soumise aux deux conditions cumulatives suivantes :

- exercice d'activités par un organisme public ;
- exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publiques³.

Selon la CJCE, les Etats membres doivent prévoir une disposition expresse afin de pouvoir se prévaloir de la faculté prévue à l'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, de la Sixième Directive, faculté selon laquelle des activités déterminées des organismes de droit public, exonérées en vertu des articles 13 ou 28 de cette directive, sont considérées comme étant des activités de l'autorité publique. Cette disposition n'existe pas en Belgique.

De plus, l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la Sixième Directive doit être interprété en ce sens que les organismes de droit public doivent être considérés comme des assujettis pour les activités ou les opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques non seulement lorsque leur non-assujettissement, en vertu des premier ou quatrième alinéas de ladite disposition, conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance au détriment de leurs concurrents privés, mais également lorsqu'il conduirait à de telles distorsions à leur propre détriment.⁴

La Circulaire 2017/C/91 du 22 décembre 2017 remplace la Décision n° E.T. 128.015 du 12 février 2016 et contient des 'questions fréquemment posées' visant à préciser les dispositions de la Circulaire n° 42/2015 (n° E.T. 125.567) du 10 décembre 2015, à l'aide de quelques cas d'application

1. Décision du 13 octobre 1998, n° E.T. 90.19, Revue TVA n° 138.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1999-2000, n° 029, Q. n° 271 Hove, 15 mars 2000.

3. Voir en ce sens, notamment, arrêts du 25 juillet 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, point 18, et du 14 décembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, Rec. p. I-11435), point 15.

4. CJCE, arrêt du 4 juin 2009, Salix, affaire C-102/08.

CHAPITRE 2 Assujettissement

auxquels les organismes de droit public sont souvent confrontés.

La liste des activités soumises à la TVA s'inspire de l'annexe I à la nouvelle Directive 2006/112/CE :

Les personnes de droit public ont, en tout état de cause, la qualité d'assujetti à la TVA pour les activités ou opérations suivantes, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables :

- 1° les services de télécommunications ;
- 2° la fourniture et la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique. Selon la CJCE, relève de la distribution d'eau l'opération de branchement individuel qui consiste en la pose d'une canalisation permettant le raccordement de l'installation hydraulique d'un immeuble aux réseaux fixes de distribution d'eau ;¹
- 3° le transport de biens et de personnes ;
- 4° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports ;
- 5° les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente ;
- 6° les opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits ;
- 7° l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial ;
- 8° l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'un parking, d'un entrepôt et/ou d'un terrain de camping ;
- 9° les travaux de publicité ;
- 10° les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 1^{er}, § 7, du Code ;
- 11° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires ;
- 12° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les organismes de radiodiffusion et de télévision

Relativement à une activité déterminée, l'Administration considère qu'aucune distorsion de concurrence d'une certaine importance ne doit être retenue lorsque le chiffre d'affaires annuel d'une activité économique n'excède pas 25.000 EUR.²

5 ASSUJETTIS ÉTRANGERS

En principe toute personne, tout organisme ou toute société dont l'activité visée par le Code est dirigée entièrement et exclusivement de l'étranger, possède la qualité d'assujetti pour le régime de la TVA.

Il est toutefois évident que le régime belge ne s'occupe que de l'assujettissement ayant trait aux opérations réalisées en Belgique.

A cet égard, remarquons que la condition d'habitude qui est à la base de l'assujettissement doit être appréciée eu égard à l'ensemble des activités économiques exercées, tant en Belgique qu'à l'étranger.

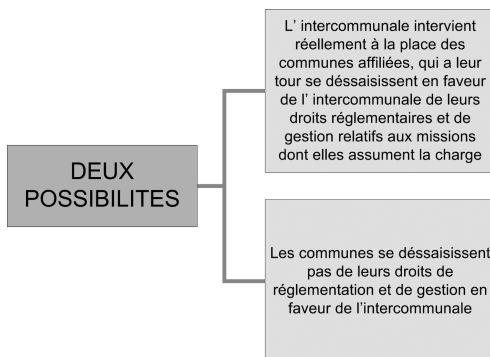
Il n'y a également aucune limitation en ce qui concerne la nationalité de la personne, de l'organisme ou de la société qui réalise des opérations taxables en Belgique.

Exemples

- Un entrepreneur établi à l'étranger aura la qualité d'assujetti en Belgique s'il construit une habitation dans le pays ;
- une agence de publicité établie aux Etats-Unis aura la qualité d'assujetti en Belgique si elle fait de la publicité pour une entreprise belge.

Est donc qualifié 'd'assujetti étranger' la personne, l'organisme ou la société établis à l'étranger qui dans le cadre d'une activité taxable dirigée et gérée de l'étranger, réalise habituellement ou occasionnellement en Belgique des opérations visées par le Code.

En ce qui concerne la perception de la TVA belge sur les opérations effectuées et imposables, il faut faire la distinction suivante :



1. CJCE, arrêt Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, 3 avril 2008, aff. C-442/05.
2. Circulaire AGFisc N° 42/2015 (E.T.125.567) d.d. 10.12.2015 (n°17)

5.1 Assujetti étranger possédant un établissement stable en Belgique

L'Administration détermine qu'un assujetti étranger est établi en Belgique lorsqu'il satisfait aux conditions suivantes :

- 1° L'assujetti a en Belgique, un siège de direction, une filiale, une usine, un atelier, une agence, un magasin, un bureau, un laboratoire, un bureau d'achat ou de vente, un dépôt ou un autre établissement stable à l'exception de chantiers.
- 2° L'établissement est géré par une personne qui peut représenter l'assujetti envers les fournisseurs et les clients.
- 3° L'activité de cet établissement consiste en la livraison de biens ou la prestation de services au sens du Code.¹

Un assujetti étranger qui est établi en Belgique et qui répond par conséquent aux conditions précitées est considéré à part entière comme un assujetti belge et doit par conséquent être traité comme tel.

5.2 L'assujetti établi à l'étranger

Chaque personne, organisme ou société qui exerce en Belgique de manière habituelle ou non des opérations visées dans le Code dans le cadre d'une activité imposable qui est dirigée et gérée de l'étranger et qui ne satisfait pas aux conditions en matière d'établissement stable est considéré comme un assujetti établi à l'étranger.

5.3 La notion de siège de l'activité économique

L'arrêt Planzer de la CJCE mérite attention car la CJCE y aborde pour la première fois la notion de siège de l'activité économique.²

Il s'agit en l'espèce de la notion de siège de l'activité économique au sens de l'article 1^{er}, point 1, de la Treizième Directive mais il convient d'observer que, si, certes, un même lieu peut correspondre à la fois au siège de l'activité économique et à un établissement stable de l'entreprise concernée, le simple fait que cette disposition, comme, du reste, l'article 1^{er} de la Huitième Directive, se réfère de façon distincte aux notions de siège de l'activité économique, d'une part, et d'établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, d'autre part, montre cependant que, dans l'esprit du législateur communautaire, la première notion revêt une portée autonome par rapport à la seconde.

S'agissant d'une société (personne morale), la notion de siège de l'activité économique au sens de l'article 1^{er}, point 1, de la Treizième Directive vise le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de cette société et où sont exercées les fonctions d'Administration centrale de celle-ci.

La détermination du lieu du siège de l'activité économique d'une société implique la prise en considération d'un faisceau de facteurs, au premier rang desquels figurent le siège statutaire, le lieu de l'Administration centrale, le lieu de réunion des dirigeants sociaux et celui, habituellement identique, où s'arrête la politique générale de cette société. D'autres éléments, tels que le domicile des principaux dirigeants, le lieu de réunion des assemblées générales, de tenue des documents administratifs et comptables et de déroulement principal des activités financières, notamment bancaires, peuvent également entrer en ligne de compte.

Ainsi, une implantation fictive, telle que celle caractérisant une société 'boîte aux lettres' ou 'écran', ne pourrait être qualifiée de siège d'une activité économique au sens de l'article 1^{er}, point 1, de la Treizième Directive.³

5.4 Réglementation spécifique manifestations, foires et merchandising

La Décision E.T. 116.547 du 9 juin 2009 prévoit, sous certaines conditions, une dérogation en ce qui concerne les principes à respecter et les formalités à accomplir pour les opérations taxables en Belgique en matière de TVA.

6 PARTICULARITÉS EN MATIÈRE D'ASSUJETTISSEMENT

6.1 Agents de change et agents de change correspondants

Les agents de change et les agents de change correspondants sont spécialisés dans les opérations de change et de bourse qui ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 44, § 3, 3°, du Code.

Ces personnes doivent par conséquent être considérées comme des assujettis TVA exonérés lorsque leur activité est limitée à l'exécution de telles opérations.

6.2 Artistes-peintres, sculpteurs, graveurs et céramistes

En principe, la vente directe par un artiste-peintre, un sculpteur, un graveur ou un céramiste (ci-après appelés sous la dénomination globale 'artistes') d'une œuvre d'art réalisée par lui est soumise à la TVA.

Que l'activité professionnelle des artistes, qui vendent leurs œuvres d'une manière habituelle, ait un caractère civil ou commercial (e.a. inscription au registre du commerce) n'a aucune importance, ils sont considérés comme des assujettis⁴.

1. Voir Q. et R., Sénat, n° 27, 1990-1991, Q. n° 157, de Clippele, 20 mars 1991.

2. CJCE, arrêt du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg Sàrl, Aff. C-73/06.

3. Voir, par analogie, arrêts du 2 mai 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Rec. p. I-3813, point 35, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 68.

4. Décision du 28 octobre 1970, n° T 1997, Revue TVA n° 1, p. 101, n° 3.

CHAPITRE 2 Assujettissement

6.3 Associations de frais

Tant les personnes physiques que les personnes morales peuvent s'associer au sein d'une association de frais dans le but de rendre certains frais communs.

La nature de ces dépenses peut se situer sur le plan de la gestion du personnel, des frais de publicité, de bureau, etc.

Une telle communauté permanente d'intérêts peut adopter la forme d'une personne morale (ASBL) mais peut tout aussi bien exercer ses activités sous une dénomination propre mais sans personnalité juridique sous la forme d'une association ou groupement indépendant. Vis-à-vis des participants, l'association de frais agit alors comme assujetti. Les services que l'association de frais rend à ses membres, bénéficient de l'exonération de la TVA à condition que toutes les conditions soient remplies.

Dans l'article 44, § 2, 1 du Code et la Circulaire n° 3 du 9 mai 1996 l'Administration détermine les conditions dans lesquelles les transactions entre l'association et ses membres, ou entre les membres, peuvent être exemptés. Cependant, l'article 44, § 2, 1bis du Code a été supprimé par la loi du 26 mai 2016 (BS, Juin 9, 2016) et l'article 44, § 2, du Code a été inséré. Le Décret royal n° 43 a été soulevé.

La Circulaire n° 3 du 9 mai 1996 a été remplacée par la Circulaire n° 31/2016 (n° E.T. 127.540) du 12 décembre 2016. Dans le cadre du nouveau régime, qui est applicable du 1^{er} juillet 2016, le terme « association de frais » n'est plus utilisé, mais on parle d'un « groupement indépendant ».

Les changements principaux par rapport à la situation antérieure peuvent être résumés comme suit :

1. L'idée de base de l'exemption reste toutefois inchangée : L'exemption TVA est encore toujours applicable aux prestations de services qu'un groupement indépendant de personnes preste pour ces membres, à condition que les quatre conditions du texte juridique sont remplies.
2. En application du nouveau régime, les opérations exemptées ou les opérations pour lesquelles les membres n'ont pas la qualité d'assujetti doivent être effectuées de manière habituelle et représenter une part "prépondérante" de l'activité des membres. Les membres peuvent donc désormais effectuer des opérations taxées parallèlement à ces activités sans que cela ne soit limité à 10 % du chiffre d'affaires annuel (hors TVA), tant que ces opérations taxées représentent moins de 50 % du chiffre d'affaires annuel (hors TVA).
3. En outre, l'association de frais peut également prester des activités pour des non-membres sans que l'exemption soit mise en péril pour les services fournis aux membres.
4. Il n'est plus requis que les membres exercent une même sorte d'activités ou appartiennent à un même groupe financier, économique, professionnel ou social.
5. Enfin, une obligation de déclaration et d'information avait été instaurée pour le groupement indépendant.

FAQ relative à l'application de l'exemption aux services d'un groupement autonome de personnes (article 44, § 2bis CTVA)

FAQ 1 – Quelles sont les prestations de services, fournies par des groupements autonomes de personnes aux membres actifs dans le secteur (para)médical, qui peuvent bénéficier de l'exemption de TVA, prévue à l'article 44, § 2bis CTVA ?

Seules les prestations de services directement nécessaires à l'activité exemptée des membres ou à l'activité pour laquelle les membres n'ont pas la qualité d'assujetti, entrent en considération pour l'exemption (voir article 44, § 2bis, premier alinéa, 2° CTVA).

Par « prestations de services directement nécessaires », il convient d'entendre les prestations de services spécifiquement liées aux activités exemptées ou non-assujetties des membres et qui contribuent, de manière indispensable, à l'exercice de ces activités.

L'exposé des motifs détermine que la fourniture de nourriture et de boissons au personnel des membres et les prestations de services effectuées pour les besoins privés des membres ne sont pas considérées comme des « prestations de services directement nécessaires ». Par conséquent, ces prestations de services ne bénéficient pas de l'exemption de TVA, prévue à l'article 44, § 2bis CTVA.

Toutes les autres prestations de services fournies par un groupement autonome à ses membres et utilisées pour leur activité exemptée entrent, en principe, en considération pour l'exemption de la TVA prévue à l'article 44, § 2bis CTVA, pour autant que l'application de l'exemption de TVA ne conduise pas à des distorsions de concurrence. Les services tels que la facturation des prestations d'un secrétariat médical et la mise à disposition d'un cabinet équipé peuvent être considérés comme des prestations de services directement nécessaires à l'activité exemptée des membres.

L'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA s'applique uniquement aux prestations de services. Les livraisons de biens éventuelles sont soumises aux règles normales, à moins qu'il n'apparaisse des faits que ces biens livrés constituent l'accessoire de la prestation de services. Cette situation se présentera lorsque ces livraisons de biens ne représentent pas un but en soi mais un moyen de rendre le service principal plus attrayant pour le bénéficiaire (par exemple, la livraison de matériel médical tel que des pansements, ouates, gazes... en tant qu'accessoire de la mise à disposition d'un cabinet médical complètement équipé).

Si certaines conditions sont satisfaites, les groupements autonomes de personnes, qui effectuent également des livraisons de biens taxées, peuvent bénéficier du régime de la franchise de taxe en faveur des petites entreprises (article 56bis CTVA et Arrêté royal n° 19 du 29.06.2014 relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises).

FAQ 2 – Certains praticiens d'une profession (para)médicale constituent une association sous la forme d'une société de droit commun ou d'une association de fait via un contrat d'association, avec comme objectif principal la mise en commun des frais. Dans quelles circonstances les prestations de services fournies par l'association aux membres (associés) peuvent-elles bénéficier de l'exemption de TVA, prévue à l'article 44, § 2bis CTVA ?

Certains praticiens d'une profession (para)médicale choisissent de constituer une association sous la forme d'une société de droit commun ou d'une association de fait via un contrat d'association dont l'objectif principal est la mise en commun des frais.

Les reçus (attestations) sont émis(es) par les membres de l'association sous leur propre numéro d'entreprise, ce qui signifie que les honoraires sont perçus par les praticiens de la profession (para)médicale en leur nom propre et pour leur propre compte.

L'Administration a constaté que ce type d'association s'organise de quatre manières :

1. l'association dans laquelle seuls les frais sont mis en commun et sont entièrement financés par les versements périodiques des membres. Les honoraires ne sont pas mis en commun (voir FAQ n° 2.1) ;
2. l'association dans laquelle seuls les frais sont mis en commun mais dans laquelle ces derniers sont partiellement ou entièrement financés par les revenus du dossier médical global des patients, auxquels les praticiens d'une profession médicale (membres de l'association) ont droit (honoraires-DMG). Les honoraires-DMG ne sont pas répartis entre eux. Lors du décompte final, les honoraires-DMG de chaque praticien d'une profession médicale auxquels il a droit sont portés en diminution du montant qu'il doit payer, à titre d'indemnité rémunérant les prestations de services de l'association (voir FAQ n° 2.2) ;
3. l'association dans laquelle seuls les frais sont mis en commun mais dans laquelle ces derniers sont partiellement ou entièrement financés par les revenus du dossier médical global des patients, auxquels les praticiens d'une profession médicale (membres de l'association) ont droit (honoraires-DMG). Les honoraires-DMG sont répartis équitablement (ou sur la base d'une clé de répartition prédéterminée) en fonction du nombre de membres (ou d'une partie des membres). Après cette répartition, le décompte final est établi. À cette occasion, les honoraires-DMG sont portés en diminution du montant à payer par chaque praticien d'une profession (para)médicale, à titre de rémunération pour les prestations de services du groupement (voir FAQ n° 2.3) ;
4. l'association dans laquelle seuls les frais sont mis en commun mais dans laquelle les membres font percevoir leurs honoraires par l'association. Les honoraires sont versés aux praticiens d'une profession (para)médicale bénéficiaires après déduction des frais engagés (voir FAQ n° 2.4).

L'Administration précise que dans le contexte de la constitution d'une association sans personnalité juridique (société de droit commun/association de fait), dans laquelle les honoraires sont perçus au nom et pour compte de cette association (la situation se présente lorsque le numéro d'entreprise de l'association est mentionné sur les reçus (attestations) émis(es)), l'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA, n'est pas applicable aux opérations fournies aux membres. Dans ce cas, les dispositions de la Circulaire n° 17/1971 du 22.01.1971, n° 10 sont d'application.

FAQ 2.1. Certains praticiens d'une profession (para)médicale souhaitent constituer une association qui ne « met en commun » que les frais. Les revenus ne sont pas « mis en commun ». Les prestations de services de cette association sont-elles visées par l'exemption contenue à l'article 44, § 2bis CTVA ?

Certains praticiens d'une profession (para)médicale choisissent de constituer une association via un contrat d'association qui ne concerne que la mise en commun des frais. Les reçus (attestations) sont émis(es) sous le numéro d'entreprise des membres-praticiens d'une profession (para)médicale (donc en leur nom propre et pour leur propre compte).

Les versements périodiques des membres-praticiens d'une profession (para)médicale permettent à l'association de prendre en charge les frais. Une fois par an, un décompte est établi déterminant soit le solde devant être versé par les médecins, soit les avances excédentaires devant leur être restituées.

L'Administration admet que l'association puisse agir en tant que groupement autonome de personnes, dont les prestations de services fournies aux membres sont exemptées de TVA en vertu de l'article 44, § 2bis CTVA, mais uniquement dans des circonstances spécifiques.

Afin qu'il soit question d'un groupement autonome de personnes, il est nécessaire que celui-ci agisse en tant qu'assujetti distinct (voir en ce sens l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne, C-274/15, Commission contre Grand-Duché de Luxembourg, du 04.05.2017). Si une association « transparente » (société de droit commun/association de fait) est constituée dans l'esprit du n° 10 de la Circulaire n° 17/1971 du 22.01.1971, n° 10, dans l'unique but d'imputer les frais directement aux membres (pure « mise en commun des frais »), elle ne sera alors pas considérée comme un assujetti distinct aux fins de la TVA. Dans ce cas, l'association ne peut jamais agir en tant que groupement autonome. Les dispositions reprises au n° 10 de la Circulaire n° 17/1971 du 22.01.1971 sont, dans ce cas, applicables.

En revanche, si comme le prévoit le numéro 12 de la Circulaire n° 17/1971 du 22.01.1971, une association « non-transparente » (société de droit commun/association de fait) est constituée, ce qui implique qu'elle agit comme assujetti distinct aux fins de la TVA, l'Administration admet toutefois qu'elle puisse agir comme groupement autonome de personnes. Lors de la constitution de l'association, il est nécessaire que les conditions du numéro 12 de la

CHAPITRE 2 Assujettissement

Circulaire n° 17/1971 du 22.01.1971 soient remplies et que par conséquent la société agisse comme assujetti distinct :

1. l'association doit avoir une comptabilité propre suffisamment détaillée pour qu'elle soit en mesure de remplir les obligations que le Code de la TVA et les arrêtés pris en exécution de celui-ci imposent aux assujettis, et pour que le contrôle des opérations qu'elle fait soit aisé ;
2. les associés doivent désigner une personne qui est chargée de remplir les obligations liées à l'assujettissement et de recevoir les communications de l'Administration ;
3. les associés doivent faire élection de domicile dans le pays.

En outre, il est évidemment nécessaire que les conditions de l'article 44, § 2bis CTVA et de la Circulaire AGFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12.12.2016 soient remplies afin que les prestations de services fournies aux membres (praticiens d'une profession (para)médicale) soient visées par l'exemption de TVA prévue à l'article 44, § 2bis CTVA.

L'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA, ne s'applique, du reste, qu'aux prestations de services. Les groupements autonomes qui effectuent également des livraisons de biens taxées, peuvent, si certaines conditions sont satisfaites, bénéficier du régime de la franchise de taxe en faveur des petites entreprises (article 56bis CTVA et Arrêté royal n° 19 du 29.06.2014 relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises).

FAQ 2.2. Associations dans lesquelles seuls les frais sont mis en commun mais dans lesquelles ces derniers sont partiellement ou entièrement financés par les revenus du dossier médical global des patients, auxquels les praticiens d'une profession médicale (membres de l'association) ont droit (honoraires-DMG). Les honoraires-DMG ne sont pas répartis entre eux. Lors du décompte final, les honoraires-DMG de chaque praticien d'une profession médicale auxquels il a droit sont portés en diminution du montant qu'il doit payer, à titre d'indemnité rémunérant les prestations de services du groupement

Certains praticiens d'une profession (para)médicale constituent une association sans personnalité juridique (société de droit commun/association de fait) via un contrat d'association qui ne concerne que la mise en commun des frais. Les honoraires sont perçus par les membres en leur nom propre et pour leur propre compte.

En lieu et place des versements périodiques des membres, les frais sont financés (en partie) par le versement direct des revenus du dossier médical global (DMG). Une fois par an, un décompte final est établi déterminant soit le solde qui doit être versé par les membres, soit les avances excédentaires devant leur être restituées. Les honoraires-DMG ne sont pas répartis entre eux. Lors du décompte final, les honoraires-DMG de chaque praticien d'une profession médicale auxquels il a droit sont portés en diminution du mon-

tant qu'il doit payer, à titre d'indemnité rémunérant les prestations de services de l'association.

La situation visée est celle dans laquelle l'association est considérée comme un assujetti distinct (voir la distinction faite à la réponse de la FAQ n° 2.1). Si l'association n'est pas considérée comme un assujetti distinct, les dispositions reprises au n° 10 de la Circulaire n° 17/1971 du 22.01.1971 sont, dans ce cas, applicables.

L'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA, prévoit que : « l'indemnité ou la rétribution portée en compte à chaque membre ne représente que le remboursement de sa part dans les dépenses engagées en commun par le groupement ».

Dans la situation où les honoraires-DMG sont directement versés sur le compte financier de l'association, l'Administration admet que la condition prévue à l'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA, est remplie dans la situation où :

- les honoraires-DMG sont perçus par l'association au nom et pour le compte du praticien d'une profession (para)médicale bénéficiaire, et
- les honoraires-DMG ne sont pas répartis entre eux ; lors du décompte final, les honoraires-DMG de chaque praticien d'une profession médicale auxquels il a droit sont portés en diminution du montant qu'il doit payer, à titre d'indemnité rémunérant les prestations de services du groupement autonome.

La perception des honoraires-DMG par l'association doit, alors, être considérée comme une prestation de services à l'égard des praticiens de professions (para)médicales/membres de l'association (recouvrement de créances).

Etant donné que, dans ce cas, tout honoraire-DMG reçu peut être relié individuellement à un membre de l'association, ces honoraires sont considérés comme un acompte du praticien d'une profession médicale, relatif aux prestations de services qui lui sont fournies par l'association.

Les éléments de fait (par exemple, les contrats, comptabilité et décomptes) doivent clairement faire apparaître que les honoraires-DMG sont perçus par l'association au nom et pour compte du praticien d'une profession médicale. En outre, les autres conditions de l'article 44, § 2bis CTVA et de la Circulaire AGFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12.12.2016 doivent également être remplies afin de bénéficier de l'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA.

L'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA, ne s'applique, du reste, qu'aux prestations de services. Les groupements autonomes de personnes qui effectuent également des livraisons de biens taxées, peuvent, si certaines conditions sont satisfaites, bénéficier du régime de la franchise de taxe en faveur des petites entreprises (article 56bis CTVA et Arrêté royal n° 19 du 29.06.2014 relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises).

FAQ 2.3. Associations dans lesquelles seuls les frais sont mis en commun mais dans lesquelles ces derniers sont partiellement ou entièrement financés par les revenus du dossier médical global des patients, auxquels les praticiens d'une profession (para)médicale (membres de l'association) ont droit (honoraires-DMG). Les honoraires-DMG sont répartis équitablement ou sur la base d'une clé de répartition prédéterminée entre les membres (ou une partie des membres). Après cette répartition, le décompte final est établi. A cette occasion, les honoraires-DMG répartis sont portés en diminution du montant à payer par chaque praticien d'une profession (para)médicale, à titre d'indemnité rémunérant les prestations de services de l'association

Via un contrat d'association, certains praticiens d'une profession (para)médicale constituent une association sans personnalité juridique (société de droit commun/association de fait) qui ne porte que sur la mise en commun de frais. Les honoraires sont perçus par les membres en leur nom propre et pour leur propre compte.

En lieu et place des versements périodiques des membres, les frais sont financés (en partie) par le versement direct des revenus du dossier médical global (DMG). Ces versements sont répartis entre tous les membres (ou une partie des membres) de l'association sur la base d'une clé de répartition prédéterminée, quel que soit le membre bénéficiaire des honoraires-DMG. Une fois par an, un décompte final est établi déterminant soit le solde qui doit être versé par les membres, soit les avances excédentaires devant leur être restituées.

La situation visée est celle dans laquelle l'association est considérée comme un assujetti distinct (voir la distinction faite à la réponse de la FAQ n° 2.1). Si l'association n'est pas considérée comme un assujetti distinct, les dispositions reprises au numéro 10 de la Circulaire n° 17/1971 du 22.01.1971 sont, dans ce cas, applicables.

L'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA dispose que : « l'indemnité ou la rétribution portée en compte à chaque membre ne représente que le remboursement de sa part dans les dépenses engagées en commun par le groupement. »

Dans le cas où les honoraires-DMG sont directement versés sur le compte financier de l'association, l'Administration admet que la condition, prévue à l'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA est remplie dans la situation où :

- les honoraires-DMG sont perçus par l'association au nom et pour le compte du praticien d'une profession (para)médicale bénéficiaire ;
- la répartition des honoraires-DMG entre les praticiens d'une profession (para)médicale s'opère avant le décompte des frais ;
- lors du décompte (final) (et par conséquent après la répartition entre les praticiens d'une profession (para)médicale), ces honoraires-DMG sont portés en diminution du montant à payer par le praticien d'une profession médicale (bénéficiaire des honoraires-DMG), à titre d'indemnité rémunérant les prestations de services du groupement autonome.

La perception des honoraires-DMG par l'association doit, alors, être considérée comme une prestation de services (recouvrement de créances) vis-à-vis des praticiens de professions (para)médicales/membres de l'association.

Etant donné que dans ce cas, tous les honoraires-DMG reçus peuvent être individuellement reliés à un membre de l'association, ces honoraires sont considérés comme un acompte du praticien d'une profession (para)médicale, relatif aux prestations de services qui lui sont fournies par l'association.

Les éléments de fait (par exemple, les contrats, la comptabilité et les décomptes) doivent clairement faire apparaître que les honoraires-DMG sont perçus par l'association au nom et pour compte des praticiens d'une profession (para)médicale. En outre, les autres conditions de l'article 44, § 2bis CTVA et de la Circulaire AGFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12.12.2016 doivent également être remplies afin de bénéficier de l'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA.

L'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA, ne s'applique, du reste, qu'aux prestations de services. Les groupements autonomes de personnes, qui effectuent également des livraisons de biens taxées, peuvent, si certaines conditions sont satisfaites, bénéficier du régime de la franchise de taxe en faveur des petites entreprises (article 56bis CTVA et Arrêté royal n° 19 du 29.06.2014 relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises).

La condition de l'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA n'est pas remplie dans la situation où les honoraires-DMG ne sont pas que directement destinés au remboursement de la part du praticien d'une profession médicale bénéficiaire mais sont intégralement affectés, sans aucune clé de répartition, au financement des frais de l'association. En effet, il ne peut pas être démontré que chaque membre n'a remboursé que sa part.

Dans ce cas, l'association ne peut pas être considérée comme un groupement autonome de personnes qui satisfait aux conditions prévues à l'article 44, § 2bis CTVA. Les prestations de services fournies par l'association aux membres ne sont donc pas visées par l'exemption de TVA, prévue à l'article 44, § 2bis CTVA.

Exemple

Une association composée de deux praticiens d'une profession (para)médicale reçoit 200 EUR d'honoraires-DMG qu'elle perçoit au nom et pour le compte des membres. Les frais qui doivent être répartis entre les membres s'élèvent à 80 EUR et chaque membre a recouru aux services de l'association de manière équivalente (= 40 EUR par membre). Il a cependant été convenu que le membre A, en raison de son ancienneté, a droit à 60 % des honoraires-DMG et le membre B à 40 %. Afin qu'il puisse être question d'un groupement autonome de personnes, tel que visé à l'article 44, § 2bis CTVA, il doit être démontré que chaque membre supporte ses propres frais (40 EUR). Concrète-

CHAPITRE 2 Assujettissement

ment, les honoraires-DMG doivent d'abord être répartis (membre A = 120 EUR et membre B = 80 EUR), après quoi le solde (= après déduction des frais) peut être reversé aux membres. Au membre A, sont reversés 80 EUR (= 120 EUR – 40 EUR) et au membre B, 40 EUR (= 80 EUR – 40 EUR).

Il n'est cependant pas question d'un groupement autonome de personnes, tel que visé à l'article 44, § 2bis CTVA, lorsque les frais sont d'abord apurés avec le chiffre d'affaires total des honoraires-DMG et, ensuite, le solde est réparti selon la clé de répartition convenue. Dans l'exemple, cela signifie que, après déduction des frais (200 EUR – 80 EUR), le montant restant de 120 EUR des honoraires-DMG devrait être réparti entre les membres, soit 72 EUR (60 % de 120 EUR) au membre A et 48 EUR (40 % de 120 EUR) au membre B.

FAQ 2.4. Certains praticiens d'une profession (para)médicale constituent une association qui « met en commun » tant les frais que les revenus. Les revenus sont transférés au praticien de la profession (para)médicale bénéficiaire, après déduction des frais engagés. Cette association peut-elle agir en tant que groupement autonome de personnes ?

Ce groupement concerne la constitution d'une association sans personnalité juridique (société de droit commun/association de fait).

La collaboration entre les praticiens d'une profession (para)médicale s'établit via un contrat d'association, qui, d'une part, porte sur la mise en commun des frais mais, d'autre part, prévoit, également la perception des revenus via l'association. Les reçus (attestations) mentionnent, cependant, chaque fois le numéro d'entreprise des membres de l'association. Ladite perception par le groupement a lieu, par conséquent, au nom et pour le compte des membres de l'association. Cela implique aussi le versement éventuel, sur le compte financier de l'association, des honoraires perçus par l'hôpital avec lequel le praticien d'une profession (para)médicale est lié.

Une fois par an, un décompte est établi suite auquel le solde est versé.

La situation visée est celle dans laquelle l'association est considérée comme un assujetti distinct (voir la distinction faite à la réponse de la FAQ n° 2.1). Si l'association n'est pas considérée comme un assujetti distinct, les dispositions reprises au numéro 10 de la Circulaire n° 17/1971 du 22.01.1971 sont, dans ce cas, applicables.

L'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA, prévoit que : « l'indemnité ou la rétribution portée en compte à chaque membre ne représente que le remboursement de sa part dans les dépenses engagées en commun par le groupement ».

Dans la situation où les revenus des praticiens d'une profession (para)médicale sont directement versés sur le compte bancaire de l'association, l'administration accepte

que la condition de l'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA, est remplie dans la situation où :

- les revenus sont perçus par l'association au nom et pour le compte du praticien d'une profession (para)médicale bénéficiaire, et
- lors du décompte (final), ces revenus sont entièrement reversés au praticien de la profession (para)médicale bénéficiaire, après en avoir déduit, au coût de revient, le montant à payer par ce praticien, à titre d'indemnité rémunérant les prestations de services du groupement autonome de personnes.

La perception des revenus par l'association doit, dans ce cas, être considérée comme une prestation de services vis-à-vis des membres (recouvrement de créances, exempté par l'article 44, § 3, 3° CTVA).

Les éléments de fait (par exemple, les contrats, la comptabilité et les décomptes) doivent clairement faire apparaître que les revenus sont perçus par l'association au nom et pour compte du praticien de la profession (para)médicale. En outre, les autres conditions de l'article 44, § 2bis CTVA et de la Circulaire AGFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12.12.2016 doivent également être remplies afin de bénéficier de l'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA.

L'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA ne s'applique, du reste, qu'aux prestations de services. Si certaines conditions sont satisfaites, les groupements autonomes de personnes, qui effectuent également des livraisons de biens taxés, peuvent bénéficier du régime de la franchise de taxe en faveur des petites entreprises (article 56bis CTVA et Arrêté royal n° 19 du 29.06.2014 relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises).

Si une autre clé de répartition est utilisée (par exemple, impliquant la cession d'une partie de leurs revenus par les « nouveaux » membres aux « anciens membres »), l'exemption prévue l'article 44, § 2bis CTVA, ne peut être appliquée à ces indemnités que lorsqu'il est démontré que chaque membre a toujours supporté ses propres frais.

Exemple

Une association composée de deux praticiens d'une profession (para)médicale reçoit 200 EUR d'honoraires qu'elle perçoit au nom et pour le compte des membres. Les frais qui doivent être répartis entre les membres s'élèvent à 80 EUR et chaque membre les a engagés de manière équivalente (= 40 EUR par membre). Il a cependant été convenu que le membre A, en raison de son ancienneté, a droit à 60 % du chiffre d'affaires et le membre B à 40 %. Afin qu'il puisse être question d'un groupement autonome de personnes, tel que visé à l'article 44, § 2bis CTVA, il doit être démontré que chaque membre supporte ses propres frais (40 EUR). Concrètement, d'abord, les honoraires doivent être répartis (membre A = 120 EUR et membre B = 80 EUR), après quoi le solde (= après déduction des frais) peut être reversé aux membres. Au membre A, sont reversés

80 EUR (= 120 EUR – 40 EUR) et au membre B, 40 EUR (= 80 EUR – 40 EUR).

Il n'est cependant pas question d'un groupement autonome de personnes, tel que visé à l'article 44, § 2bis CTVA, lorsque les frais sont d'abord apurés avec le chiffre d'affaires total et le solde est réparti selon la clé de répartition convenue. Dans l'exemple, cela signifie que, après déduction des frais (200 EUR – 80 EUR), 120 EUR devrait être réparti entre les membres, soit 72 EUR (60 % de 120 EUR) au membre A et 48 EUR (40 % de 120 EUR) au membre B.

FAQ 3. Différents praticiens d'une profession (para)médicale constituent une association dotée de la personnalité juridique (SCRL, SPRL...) dans laquelle tant les revenus que les frais sont « mis en commun ». Les revenus sont transférés aux praticiens de la profession (para)médicale bénéficiaires, après déduction des frais engagés. Cette association peut-elle agir comme groupement autonome de personnes ?

Cette situation se rapporte à la constitution d'une association dotée de la personnalité juridique (SCRL, SPRL...) dans laquelle tant les revenus (honoraires, honoraires-DMG) que les frais sont mis en commun. L'association perçoit les revenus des membres (praticiens d'une profession (para)médicale), ce qui lui permet de supporter les différents frais de ces derniers. Chaque année, un décompte est établi, déterminant l'excédent à verser aux membres selon une répartition convenue.

À cet égard, deux situations peuvent se présenter :

- l'association perçoit les honoraires au nom et pour le compte des membres (praticiens de la profession (para)médicale). C'est le cas lorsque les reçus (attestations) mentionnent le numéro d'entreprise des membres (voir FAQ n° 3.1) ;
- l'association perçoit les honoraires en son nom propre. C'est le cas lorsque les reçus (attestations) mentionnent le numéro d'entreprise de l'association (voir FAQ n° 3.2).

FAQ 3.1. L'association perçoit les honoraires au nom et pour le compte des praticiens d'une profession (para)médicale (les membres). Les reçus (attestations) mentionnent le numéro d'entreprise du praticien de la profession (para)médicale (le membre) et non celui de l'association

L'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA, prévoit que : « l'indemnité ou la rétribution portée en compte à chaque membre ne représente que le remboursement de sa part dans les dépenses engagées en commun par le groupement. »

Dans le contexte où les revenus des praticiens d'une profession (para)médicale (honoraires, honoraires-DMG...) sont directement versés sur le compte bancaire de l'association, l'Administration accepte que cette condition,

contenue à l'article 44, § 2bis, premier alinéa, 3° CTVA, est remplie dans la situation où :

- les revenus sont perçus par l'association au nom et pour le compte du praticien de la profession (para)médicale bénéficiaire (ce sera le cas lorsque les « reçus-attestations » émis(es) mentionnent son numéro d'entreprise), et
- lors du décompte (final), ces revenus sont entièrement reversés au praticien de la profession (para)médicale bénéficiaire, après en avoir déduit, au coût de revient, le montant à payer par ce praticien, à titre d'indemnité rémunérant les prestations de services du groupement autonome de personnes.

La perception des revenus par l'association doit, dans ce cas, être considérée comme une prestation de services (recouvrement de créances) vis-à-vis des praticiens de la profession (para)médicale-membres de l'association.

Les éléments de fait (par exemple, les contrats, les décomptes, la comptabilité et comptes annuels de l'association, ainsi que la mention du numéro d'entreprise du praticien de la profession (para)médicale sur le reçu (attestation)), doivent clairement faire apparaître que les revenus sont perçus par l'association au nom et pour compte du praticien de la profession (para)médicale. En outre, les autres conditions de l'article 44, § 2bis CTVA et de la Circulaire AGFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12.12.2016 doivent également être remplies afin de bénéficier de l'exemption prévue à cet article.

L'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA ne s'applique, du reste, qu'aux prestations de services. Si certaines conditions sont satisfaites, les groupements autonomes de personnes, qui effectuent également des livraisons de biens taxés, peuvent bénéficier du régime de la franchise de taxe en faveur des petites entreprises (article 56bis CTVA et Arrêté royal n° 19 du 29.06.2014 relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises).

Si une autre clé de répartition est utilisée (par exemple, impliquant la cession d'une partie de leurs revenus par les « nouveaux » membres aux « anciens membres », et qui supportent donc une partie plus grande des frais), l'exemption à prévue à l'article 44, § 2bis CTVA, ne peut être appliquée à ces rémunérations que lorsqu'il est démontré que chaque membre a toujours supporté ses propres frais.

FAQ 3.2. L'association perçoit les honoraires en son nom propre. Les reçus (attestations) contiennent le numéro d'entreprise de l'association

Les exemptions visées à l'article 44, § 1^{er} CTVA, relatives aux prestations de services effectuées par les praticiens d'une profession (para)médicale doivent être interprétées strictement. Ces exemptions doivent par conséquent être limitées aux soins (para)médicaux prodigués dans l'exercice de la profession de praticien d'une profession (para)médicale. En outre, c'est une exemption qui est liée à la personne, ce qui signifie qu'elle ne peut être appliquée que

CHAPITRE 2 Assujettissement

dans le chef du praticien d'une profession médicale/personne physique, voire par des sociétés professionnelles de médecins auxquelles les praticiens d'une profession (para)médicale ont apporté la totalité ou une partie de leur activité médicale (voir aussi le numéro 31 de la Décision n° E.T.127.740 du 22.03.2016). Si plusieurs praticiens d'une profession (para)médicale/personnes physiques apportent leur activité (para)médicale au sein d'une société professionnelle, impliquant que le numéro d'entreprise de la société professionnelle soit indiqué sur les reçus (attestations) émis(es), l'Administration accepte toutefois l'application de l'exemption prévue à l'article 44, § 1^{er} CTVA, pour les opérations exemptées par cet article, dans le chef de la société professionnelle.

Les personnes physiques, qui travaillent autrement qu'en tant que salariés ou appointés pour le cabinet (para)médical dans lequel elles ont apporté leur activité (para)médicale, mais qui présentent néanmoins un lien établissant une relation de subordination avec ce cabinet, ne sont pas considérées comme des assujettis à la TVA au sens de l'article 4 CTVA à l'égard de leurs prestations fournies au cabinet, de sorte qu'il n'existe pas d'opération impossible dans leur relation. Il en va de même si la personne physique concernée est déjà identifiée comme assujetti à la TVA pour la réalisation d'autres opérations, dans le cadre de son activité économique.

Ce qui précède constitue cependant une tolérance dont la personne physique, précitée, n'est pas tenue de se prévaloir, si elle agit dans les conditions, telles que visées à l'article 4 CTVA. En cas d'absence d'un tel lien de subordination, dont l'intéressé établit la preuve, la qualité d'assujetti à la TVA ne peut lui être refusée. Dans ce cas, l'exemption, prévue à l'article 44, § 1^{er} CTVA, est applicable aux opérations que le praticien d'une profession (para)médicale effectue envers l'association, pour autant que ces opérations soient exemptées par cet article.

Les praticiens d'une profession (para)médicale, qui travaillent à travers une société professionnelle, sont toujours réputés être assujetti, tel que visé à l'article 4 CTVA. À leur égard, également, l'exemption prévue à l'article 44, § 1^{er} CTVA s'applique aux opérations qu'ils effectuent envers l'association, pour autant que ces opérations soient visées par cet article 44 CTVA.

FAQ 4. Un cabinet (para)médical dispose de plusieurs cabinets équipés, d'une salle d'attente commune et d'une entrée commune. Le praticien d'une profession (para)médicale, propriétaire (ou locataire) du cabinet, met les cabinets excédentaires à disposition d'autres praticiens d'une profession (para)médicale. Les autres praticiens d'une profession (para)médicale (qui délivrent eux-mêmes les reçus (attestations)) paient une indemnité mensuelle fixe au praticien d'une profession (para)médicale qui met l'infrastructure à leur disposition. L'exemption de l'article 44, § 2bis CTVA, peut-elle s'appliquer à ces indemnités ?

La situation visée est celle dans laquelle chaque praticien d'une profession (para)médicale délivre ses reçus (attesta-

tions) sous son propre numéro d'entreprise. La situation dans laquelle les reçus (attestations) sont émis(es) sous le numéro d'entreprise du propriétaire (ou du locataire) du cabinet n'est pas visée.

Le cabinet du propriétaire (du locataire) peut, en principe, agir comme un groupement autonome de personnes dont les prestations de services fournies aux membres sont exemptées, pour autant que les conditions de l'article 44, § 2bis CTVA, et de la Circulaire AGFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12.12.2016 soient remplies.

Néanmoins, au sein du secteur, il a déjà été constaté qu'il existe régulièrement des difficultés pour satisfaire aux deux conditions suivantes :

- Le cabinet doit facturer ses prestations de services aux membres, uniquement à prix coûtant.
- Les opérations fournies aux membres doivent constituer une part prépondérante du secteur d'activité « prestations de services » du cabinet (groupement). À cet égard, il convient également de tenir compte des prestations de services fournies aux patients, par le cabinet (lesquelles doivent être considérées comme des prestations à des non-membres).

Ce n'est que si toutes les conditions de l'article 44, § 2bis CTVA sont satisfaites que l'exemption, prévue à cet article, est applicable aux prestations de services du cabinet (para)médical, envers ses membres. Si une des conditions de l'article 44, § 2bis CTVA n'est pas remplie, le cabinet (para)médical ne peut en aucun cas agir en tant que groupement autonome de personnes qui effectue des prestations de services exemptées, au sens de l'article 44, § 2bis CTVA. Dans ce cas, les livraisons de biens ou les prestations de services, facturées aux autres praticiens d'une profession (para)médicale, suivent leur propre régime.

TVA de la prestation de services consistant en la mise à disposition d'un cabinet (para)médical, l'Administration a adopté, dans sa Décision n° E.T.96.270 du 13.10.2000, le point de vue selon lequel, quelle que soit la qualité du bailleur (médecin, établissement hospitalier, société immobilière...), la location de matériel médical et/ou paramédical, est soumise à la TVA, dans la mesure où elle porte sur l'équipement mobilier ou immobilier par destination. La location du bâtiment est, de son côté, exemptée conformément à l'article 44, § 3, 2° CTVA.

Ce point de vue concernait uniquement les cas où, outre la location immobilière, aucune prestation de services autre que la location de matériel médical et/ou paramédical n'est offerte. Dans la pratique, il apparaît que des prestations de services accessoires, autres que la mise à disposition d'un bien immeuble et la location de matériel médical et/ou paramédical, sont souvent fournies. Cela concerne, entre autres, la mise à disposition d'un secrétariat médical, un soutien administratif, un soutien-IT, la mise à disposition de personnel médical...

L'Administration estime que, lorsque des prestations de services supplémentaires sont offertes lors de la mise à disposition d'un cabinet (para)médical et que l'objet du contrat consiste principalement en la fourniture de services autres que la mise à disposition du bien immobilier, le tout doit être considéré comme une prestation de services unique, laquelle est soumise à la TVA. L'assujetti peut se prévaloir de la Décision n° E.T.96.270 du 13.10.2000 uniquement dans le cas où la mise à disposition est limitée au bien immobilier et au matériel médical et/ou paramédical.

FAQ 5. Un cabinet dispose de plusieurs cabinets équipés, d'une salle d'attente commune et d'une entrée commune. Le praticien d'une profession (para)médicale, propriétaire (ou locataire) du cabinet, met les cabinets excédentaires à la disposition d'autres praticiens d'une profession (para)médicale. Les autres praticiens d'une profession (para)médicale (qui délivrent eux-mêmes les reçus (attestations)) cèdent un pourcentage fixe de leurs honoraires au propriétaire (ou locataire). L'exemption prévue à l'article 44, § 2bis CTVA, peut-elle s'appliquer à ces indemnités ?

La société (para)médicale qui met à disposition les cabinets équipés peut, en principe, agir comme groupement autonome de personnes, dont les prestations de services aux membres sont exemptées, pour autant que les conditions de l'article 44, § 2bis CTVA et de la Circulaire AGFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12.12.2016 soient remplies.

Dans la pratique, néanmoins, il a déjà été constaté que des difficultés se présentent régulièrement quand il s'agit de satisfaire aux deux conditions suivantes :

- La société (para)médicale doit facturer ses prestations de services aux membres, uniquement à prix coûtant. La cession d'un pourcentage préalablement déterminé des honoraires (revenus) par les autres praticiens d'une profession (para)médicale ne peut être considérée comme un élément « couvrant les frais ».
- Les opérations fournies aux membres doivent constituer une part prépondérante du secteur d'activité « prestations de services » du groupement. À cet égard, il convient également de tenir compte des prestations de services fournies aux patients par la société (para)médicale (lesquelles doivent être considérées comme des prestations aux non-membres).

C'est uniquement si toutes les conditions de l'article 44, § 2bis CTVA, sont remplies que l'exemption prévue audit article est applicable aux prestations de services du cabinet (para)médical envers les membres.

Si toutes les conditions de l'article 44, § 2bis CTVA ne sont pas remplies cumulativement, la société (para)médicale ne peut, en aucun cas, agir comme un groupement autonome de personnes qui effectue des prestations de services exemptées, au sens dudit article. Les livraisons de biens ou les prestations de services facturées aux autres praticiens d'une profession (para)médicale suivent, dans ce cas, leur propre régime.

En matière de qualification TVA de la prestation de services consistant en la mise à disposition d'un cabinet médical, l'assujetti peut encore invoquer la Décision n° E.T.96.270 du 13.10.2000 dans la mesure où la mise à disposition est limitée au bien immobilier et au matériel médical et/ou paramédical. Lorsqu'il apparaît de l'objet de la convention que celui-ci consiste principalement en des prestations de services autres que la mise à disposition du bien immobilier, le tout doit, alors, être considéré comme une prestation de services unique, laquelle est soumise à la TVA (voir également le commentaire repris à la FAQ n° 4, ci-dessus).

FAQ relative à l'application des articles 44, § 1^{er}, et 44, § 2, 1^o CTVA, dans les cas de collaboration entre praticiens d'une profession (para)médicale

FAQ 6. Un cabinet (para)médical, doté de la personnalité juridique (SPRL), emploie d'autres praticiens d'une profession (para)médicale (pas actionnaires) dans son cabinet. Tous les honoraires sont perçus par le cabinet médical

La situation visée est celle dans laquelle le numéro d'entreprise du cabinet est mentionné sur les reçus (attestations). Les praticiens d'une profession (para)médicale employés ne perçoivent pas d'honoraires en leur nom propre.

Parfois, des personnes physiques travaillant, autrement qu'en tant que salarié ou appointé, pour un cabinet (para)médical dont les opérations sont ou non exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 1^{er} CTVA, présentent néanmoins un lien établissant une relation de subordination avec ce cabinet (c'est le cas lorsque la personne physique n'émet pas de reçus (attestations) en son propre nom et pour son propre compte mais uniquement des reçus (attestations) mentionnant le numéro d'entreprise du cabinet (para)médical). L'Administration accepte alors que les personnes concernées n'agissent pas en tant qu'assujetti à la TVA au sens de l'article 4 du Code précité, de sorte qu'aucune opération imposable n'intervient dans leur relation. Il en est de même lorsque la personne physique concernée est déjà identifiée comme assujetti à la TVA pour la réalisation d'autres opérations, dans le cadre de son activité économique.

Ce qui précède constitue cependant une tolérance dont la personne physique susvisée n'est pas tenue de se prévaloir, dès lors qu'elle agit dans les conditions, telles que visées à l'article 4 du Code de la TVA. En l'absence d'un tel lien de subordination dont l'intéressé établit la preuve, la qualité d'assujetti à la TVA ne peut lui être refusée. Dans ce cas, l'exemption prévue à l'article 44, § 1^{er} CTVA est applicable aux opérations que le médecin effectue à l'égard du cabinet (para)médical pour autant que ces opérations soient exemptées par cet article.

Les praticiens d'une profession (para)médicale, qui travaillent à travers une société professionnelle, sont toujours réputés être assujetti, tel que visé à l'article 4 du Code de la TVA. À leur égard, l'exemption prévue à l'article 44, § 1^{er} CTVA, s'applique également aux opérations qu'ils effectuent envers le cabinet (para)médical, pour autant que ces opérations soient visées par cet article.

CHAPITRE 2 Assujettissement

FAQ 7. Les stagiaires exercent « sous couvert de reçus-attestations » de leurs maîtres de stage (praticien d'une profession (para)médicale). Les honoraires sont comptabilisés comme chiffre d'affaires dans le chef de leur maître de stage. Les stagiaires perçoivent du maître de stage une indemnité rémunérant leurs prestations (indemnité fixe ou pourcentage des honoraires)

Le traitement TVA est analogue à celui de la FAQ n° 6. Ainsi, l'Administration admet que les personnes concernées n'agissent pas en tant qu'assujettis à la TVA au sens de l'article 4 CTVA, de sorte qu'aucune opération imposable n'a lieu dans la relation entre le stagiaire et le maître de stage. Il en va de même si la personne physique concernée est déjà identifiée en tant qu'assujetti à la TVA pour la réalisation d'autres opérations, dans le cadre de son activité économique.

FAQ 8. Une association de médecins est active au sein d'un hôpital agréé. L'hôpital perçoit les honoraires des médecins (membres de l'association de médecins) en leur nom et pour leur compte. L'hôpital retient toutefois une partie des honoraires en exécution des articles 154 et 155 de la Loi coordonnée du 10.07.2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins

Conformément aux articles 154 et 155 de la Loi coordonnée du 10.07.2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins, les honoraires perçus ou non de façon centrale, couvrent tous les frais directement ou indirectement liés à l'exécution de prestations médicales, tels que, notamment, les frais afférents au personnel médical, infirmier, paramédical, soignant, technique, administratif, d'entretien, ainsi qu'à un autre personnel auxiliaire, les frais afférents à l'utilisation de locaux, à l'acquisition, au renouvellement, aux réparations importantes et à l'entretien de l'équipement requis, au matériel et aux produits de consommation médicaux ainsi qu'aux biens et aux services fournis par des tiers dans le cadre des services collectifs, qui ne sont pas financés par le budget des moyens financiers.

Dès lors, l'Administration estime que la partie des honoraires non reversés aux médecins par les hôpitaux mais affectée notamment à la couverture des frais occasionnés par les prestations médicales non financées par le budget des moyens financiers, constitue une part essentielle du traitement du patient visant sa guérison. Ces retenues sur honoraires doivent donc également être considérées comme une rémunération de la « prestation de soins au patient », au sens de l'article 44, § 2, 1° CTVA.

6.4 Société interne

(C. soc., art. 48 — anciennement association en participation — art. 176, L.C.S.C.).

Dans ce type de société, les associés occultes peuvent transférer la propriété d'actifs au gérant, lequel est tenu, en

vertu des statuts, de procéder à une rétrocession des revenus engendrés par l'association.

Le point de vue administratif en matière d'application de la TVA pour les sociétés internes est repris dans la Circulaire n° 17 du 22 janvier 1971.¹

6.5 Société momentanée

Tout comme les sociétés internes, les sociétés momentanées sont caractérisées par l'absence de raison sociale et de personnalité juridique.

Il s'agit d'une association qui a pour but d'exécuter une ou plusieurs opérations déterminées.

En principe, les articles 13 et 20 du Code ne sont pas d'application.

Il n'est pas exigé comme condition que la société momentanée soit considérée comme assujetti.

Toutefois, à la demande des associés, la société momentanée peut être considérée comme assujettie aux conditions suivantes :

- 1° l'association doit avoir une comptabilité propre qui satisfasse à la législation TVA ;
- 2° les associés doivent désigner une personne qui est chargée de remplir les obligations liées à l'assujettissement et de recevoir des communications de l'Administration ;
- 3° les associés doivent faire élection de domicile dans le pays.

6.6 Foires commerciales

Le régime auquel sont soumis les contrats que l'organisateur de foires commerciales ou de manifestations semblables conclut avec les exposants ou participants ou avec les visiteurs fait l'objet de la Circulaire n° 15/78², modifiée par la Circulaire n° 13/83.³

6.7 Galeries d'art

Certaines personnes mettent d'une manière habituelle des salles à la disposition d'autres personnes qui ont des œuvres d'art à vendre ou à exposer. En plus de la jouissance de la salle, elles fournissent généralement d'autres services, tels que le chauffage, l'éclairage, la garde de la salle et des biens exposés, la réception des visiteurs et même une intervention dans la vente des œuvres d'art exposées.

Notons ici que sont seuls visés les exploitants qui mettent leurs salles d'exposition à disposition de ceux qui désirent y exposer ou y vendre leurs œuvres d'art.

1. Voir Revue TVA n° 3/71, page 283.

2. Voir Revue TVA n° 35/78, page 375.

3. Voir Revue TVA n° 60/83, page 406.

Une distinction doit être faite selon que l'exploitant intervient ou non dans la vente des objets exposés.

6.8 Gestion d'immeubles à appartements – Syndic

Seule est visée ici la gestion d'immeubles à appartements placés sous le régime de la copropriété.

Le régime applicable aux opérations effectuées par le gérant ou un syndic d'un immeuble à appartements dans l'exercice de son mandat est visé par la Circulaire n° 13 du 20 septembre 1995¹ qui remplace intégralement la Circulaire du 5 février 1971, n° 27.²

Dans sa réponse d'une question parlementaire du 22 mai 2018, le Ministre a répondu que la décision E.T.127.850 a exclusivement pour but de mettre le régime optionnel des administrateurs, gérants et liquidateurs en conformité avec un avis de la Commission européenne. Elle n'a aucune influence sur le statut des syndicats en matière de TVA. Le régime optionnel des syndicats personnes morales reste applicable.

6.9 Prestations des réviseurs d'entreprises associés ou non dans une société civile – Stagiaires et collaborateurs

D'une manière générale, les réviseurs d'entreprises agissent en qualité d'assujetti compte tenu que leurs prestations se situent dans le champ d'application de la TVA. Ils s'occupent en effet d'accomplir d'une manière indépendante des travaux intellectuels visés à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1°, du Code ou encore, d'exécuter des mandats visés à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 3°, du Code.

Il est évident que ces prestations ne sont imposables que si elles sont effectuées en exécution d'un contrat à titre onéreux.

Si un réviseur d'entreprise accomplit une prestation qui n'a pas un caractère contractuel, la prestation peut néanmoins être imposée en vertu de l'article 19, § 1^{er}, du Code qui étend l'application de la TVA aux services qui sont exécutés en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom et plus généralement, en vertu de la loi ou d'un règlement administratif.

6.10 Associations de fait (S.N.C. irrégulières)

Lorsque des commerçants exercent ensemble une activité commerciale sous une raison sociale ou un nom dans les conditions requises pour l'existence d'une société, la jurisprudence en déduit l'existence d'une société en nom collectif au sens de l'article 15 des L.C.S.C. même lorsque l'existence d'un contrat de société n'a pas été constatée par un écrit et ne peut donc être déduite que des données de fait.³

L'association de fait est par conséquent une société commerciale réelle, durable et pratique constituée irrégulièrement (sans acte) revêtue de la personnalité juridique. Elle est toutefois entachée d'un vice de forme, à savoir la non-observation de la prescription de l'article 4, alinéa 1^{er}, des L.C.S.C.

Notons que le terme '**société de fait**' est également utilisé en tant que synonyme de la notion '**association de fait**' et que de ce fait, il est généralement utilisé dans le langage fiscal et commercial.

A la lumière de la tendance décrite ci-avant, l'association de fait doit être considérée comme un assujetti à la TVA.

L'association de fait représentée par ses gérants doit établir des factures pour ses livraisons de biens et ses prestations de services et elle doit porter la taxe en compte. Elle est tenue à toutes les obligations des assujettis TVA et bénéficie également des droits y assimilés.

6.11 Arbitrage et arbitres

Suite à la nouvelle dimension par défaut de l'article 18 du Code depuis le 1^{er} janvier 1993, l'Administration a été amenée à préciser les règles applicables en matière d'arbitrage.⁴

6.12 Journalistes et correspondants de presse indépendants

La Circulaire n° 8 du 10 mars 1993⁵ a pour objet de préciser, dans le cadre des modifications apportées au Code au 1^{er} janvier 1993, le régime applicable en matière de TVA, aux journalistes indépendants et aux correspondants de presse indépendants.

6.13 Administrateurs – Liquidateurs

Depuis le 1^{er} janvier 1993, toutes les prestations de mandat qui sont effectuées en Belgique, à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel, sont, en règle, soumises à la taxe, en vertu des articles 2, 4 et 18 CTVA.

6.14 Personnes physiques – Administrateurs

Vu la nature particulière de leur mission de mandataire, l'Administration admet toutefois que les administrateurs personnes physiques qui agissent dans l'exercice normal de leur mission statutaire et apparaissent donc vis-à-vis des tiers comme l'organe de la personne morale qu'ils représentent, n'agissent pas de manière indépendante pour l'application de l'article 4, § 4 Sixième Directive CEE du 17 mai 1977.

1. Revue TVA n° 116/95.

2. Revue TVA n° 3, 297.

3. Cass., 17 mai 1968, Rev. Prat. Soc., 1968, n° 5432.

4. Décision du 25 mars 1993, n° E.T. 77.277, Revue TVA n° 105, p. 757, n° 965.

5. Revue TVA n° 104/92, p. 555.

CHAPITRE 2 Assujettissement

Dès lors, les prestations effectuées par les administrateurs, en cette qualité, ne sont pas soumises à la TVA¹.

Il faut dès lors considérer que, lorsqu'ils agissent dans l'exercice normal de leur mission statutaire, les administrateurs, actionnaires ou non, de sociétés anonymes, les gérants, associés ou non, de sociétés privées à responsabilité limitée, les personnes exerçant, dans les autres personnes morales (ASBL, GIE...), des fonctions similaires et les liquidateurs se trouvent dans un lien de subordination par rapport à la personne morale qui leur a confié cette mission, et qu'ils ne sont dès lors pas des assujettis à la TVA pour les tâches qu'ils accomplissent dans ce cadre.

Sont pareillement considérées comme organes d'une personne morale, les personnes physiques qui exercent en son sein, par délégation, des tâches de gestion journalière, pour autant que cette délégation fasse l'objet d'une publication dans les statuts de la personne morale.

Selon la CJUE, une personne physique qui exécute l'ensemble des travaux au nom et pour le compte d'une société assujettie en exécution d'un contrat de travail la liant à cette société, dont elle est par ailleurs l'unique actionnaire, administrateur et membre du personnel, n'est pas elle-même un assujetti².

Par contre, les commissaires ne sont pas des organes de la personne morale pour laquelle ils prestent leurs services, mais réellement des mandataires indépendants, liés à cette personne par un contrat et recevant, en contrepartie de leurs prestations de contrôle, des honoraires déterminés de commun accord. Leurs prestations sont donc passibles de la taxe selon les règles normales à compter du 1^{er} janvier 1993.

6.15 Personnes morales – Administrateurs

L'Administration par voie de la Décision n° E.T. 125.180 du 20 novembre 2014 avait décidé que le système optionnel d'assujettissement à la TVA serait supprimé à compter du 1^{er} janvier 2015, ce qui entraîne l'application des règles normales pour toutes les personnes morales agissant comme administrateur, gérant ou liquidateur d'une société à compter de cette date. La date d'entrée en vigueur de cette décision a été reportée d'un an par la Décision n° E.T. 125.180/2 du 12 décembre 2014.

Selon l'Administration, la situation des personnes physiques agissant comme administrateur, gérant ou liquidateur d'une société, reste quant à elle inchangée, celles-ci étant toujours considérées comme des non-assujettis.

La problématique particulière du système optionnel en matière d'assujettissement était visée par les Décisions n° E.T. 79.581 du 27 janvier 1994 et n° E.T. 118.288 du 27 avril 2010.

Toutefois, à la suite d'un avis de la Commission européenne relatif à la situation des personnes morales précitées, l'Administration a décidé d'abandonner ce système optionnel et d'en revenir aux règles normales en matière d'exigibilité de la taxe, prévues aux articles 22 et 22bis CTVA.

La Décision n° E.T. 127.850 du 30 mars 2016 a différé, compte tenu des nombreuses questions qui ont été reçues et pour donner aux personnes visées le temps nécessaire pour rendre ces changements opérationnels, l'entrée en vigueur de cette abrogation au 1^{er} juin 2016. Cette décision est commentée ci-après.

Les administrateurs-personnes morales concernés sont tenus en principe à partir de cette date de s'identifier en tant qu'assujettis pour les prestations de services qu'ils effectuent dans le cadre de leur mandat.

Lorsque les conditions d'application sont remplies, les administrateurs-personnes morales peuvent bénéficier des exemptions prévues par l'article 44 CTVA ou du régime de la franchise pour les petites entreprises en vertu de l'article 56bis CTVA et de l'AR n° 19³.

Conformément à la Décision n° E.T. 125.180 du 20 novembre 2014, les personnes morales agissant comme :

- administrateur (actionnaire ou non, associé ou non, statutaire ou nommé par l'assemblée générale) ; ou
- délégué à la gestion journalière ou administrateur délégué ; ou
- gérant (associé ou non, statutaire ou nommé par l'assemblée générale) ; ou
- liquidateur (statutaire, nommé par l'assemblée générale ou désigné par voie judiciaire)

d'une personne morale ne bénéficient plus, à partir du 1^{er} juin 2016, du système optionnel pour les opérations qu'elles effectuent en cette qualité.

Les personnes morales visées sont dès lors tenues de s'identifier à la TVA à partir de cette date, à moins qu'elles ne le soient déjà pour les besoins d'autres activités qu'elles exercent en dehors de leur mandat. L'administrateur-personne morale qui n'était pas encore identifié comme assujetti à la TVA pour les besoins d'une autre activité, doit déposer, avant le 1^{er} juin 2016, le formulaire 604A (commencement d'activité) auprès du service compétent. L'administrateur-personne morale qui était déjà identifié comme assujetti à la TVA pour les besoins d'une autre activité et qui, à partir du 1^{er} juin 2016, devient assujetti pour les opérations effectuées en tant qu'administrateur, doit déposer le formulaire 604B (changement d'activité).

1. Q. n° 371 de M. de Clippele du 19 janvier 1993 ; Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1992-1993, n° 50, Revue TVA, n° 104, 581.

2. CJUE, 15 octobre 2007, affaire C-355/06, arrêt van der Steen.

3. Voir également Circulaire AGFisc n° 34/2014 (E.T. 123.849) du 25 août 2014.

L'abrogation du système optionnel concerne les mandats d'administrateur, de gérant ou de liquidateur, exercés au sein :

- d'une société (de la personnalité juridique) de droit privé ou de droit public ;
- d'autres personnes morales de droit privé ou de droit public (ASBL, fondations, associations professionnelles, institutions publiques, etc.).

Le mandat d'un administrateur-personne morale confère à l'administrateur un pouvoir général de gestion, de contrôle et de direction sur la société administrée. A l'égard des tiers, l'administrateur-personne morale agit en qualité d'organe de la société.

Ceci n'est p.ex. pas le cas pour un médecin-chef dans un hôpital dont les tâches spécifiques ne peuvent être assimilées à un pouvoir de gestion, de contrôle et de direction et qui, à l'égard de tiers, n'est pas considéré comme un organe de l'hôpital.

Lorsque les administrateurs-personnes morales réalisent, à côté de l'exercice normal de leur mandat, d'autres missions particulières qui en dépassent l'exercice normal, ces prestations demeurent soumises à la TVA, comme auparavant. Il est notamment question de missions particulières lorsqu'un administrateur agit, à la demande de la société administrée, contre une rémunération particulière, en qualité de conseiller en gestion d'entreprise ou en placements financiers (Doc. Sénat., 1992-1993, n° 578/2, p. 25-26).

Ainsi p.ex., la suppression du système optionnel à partir du 1^{er} juin 2016 implique l'abrogation concomitante de la tolérance dont bénéficient les avocats, qui exercent leur profession en tant que personnes morales, pour les services qu'ils effectuent en qualité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur, comme il est prévu dans la Circulaire n° 47/2013 (E.T. n° 124.411) du 20 novembre 2013 mise à jour au 1^{er} avril 2017 et dans la Décision n° E.T. 126.564 du 18 juillet 2014¹.

À partir du 1^{er} juin 2016, tous les administrateurs-personnes morales doivent en principe porter en compte 21 % de TVA sur les rémunérations qu'ils reçoivent pour leurs prestations de services de gestion, de contrôle et de direction. Une exemption peut être appliquée dans certains cas.

Le Ministre a également rappelé qu'une opération n'est effectivement soumise à la TVA que lorsqu'aucune exemption n'est applicable. Cette règle est également applicable aux rémunérations des administrateurs, gérants ou liquidateurs qui agissent en tant que personne morale.

Lorsque le Code prévoit expressément une exemption relative aux activités de gestion, rien ne change dans les faits. Tel est le cas, p.ex., en ce qui concerne la gestion d'orga-

nismes de placement collectif, qui est exemptée de la TVA en vertu de l'article 44, § 3, 11° CTVA.

Lorsqu'aucune exemption n'est expressément prévue pour les activités de gestion, les opérations effectuées en qualité d'administrateur doivent être différenciées des autres opérations bénéficiant d'une exemption. Ainsi, lorsqu'un administrateur-personne morale agit également en tant qu'intermédiaire en assurances, seuls ces derniers services peuvent être exemptés sur la base de l'article 44, § 3, 4° CTVA.

Lorsque l'administrateur-personne morale ne détermine pas la répartition de ses différentes activités de manière objective ou ne la respecte pas scrupuleusement, 25 % au moins des rémunérations octroyées à l'administrateur-personne morale sont considérées comme étant la rémunération de ses fonctions en qualité d'administrateur. À cet égard, il sera également tenu compte du rapport entre les deux types de rémunérations telles qu'elles ont été octroyées avant le 1^{er} juin 2016.

Si un tel contrat de répartition des activités est disponible et qu'il est aussi appliqué correctement, il ne faut, par contre, pas tenir compte d'éventuelles dispositions statutaires ou contractuelles contraires dans le passé².

L'abrogation du système optionnel s'applique à partir du 1^{er} juin 2016 pour toutes les rémunérations accordées aux personnes morales visées, aussi bien pour des rémunérations périodiques que pour des tantièmes et pour toutes autres rémunérations qui leur sont accordées. À cet égard, la méthode de calcul, la dénomination ou les modalités d'attribution (rémunérations périodiques fixes ou variables, tantièmes, jetons de présence, émoluments) n'ont pas d'importance³.

Sont visées les rémunérations fixes ou variables, liées à la performance, qui, en principe, sont convenues préalablement avec les administrateurs ou les gérants.

Ces rémunérations dépendent de critères financiers ou non-financiers tels que des prestations individuelles ou la réalisation de certains objectifs stratégiques.

Lors de l'attribution de ces rémunérations aux personnes morales visées et ce, à partir du 1^{er} juin 2016, la TVA sera due au taux normal de la TVA qui s'élève actuellement à 21 %.

Il est d'usage de rétribuer les administrateurs ou les gérants par le paiement de rémunérations liées à leur présence (jetons de présence) aux réunions auxquelles ils participent, éventuellement plafonnées à un montant annuel maximal.

Ces rémunérations liées à la présence (jetons de présence) attribuées aux personnes morales visées sont soumises à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21 %.

1. Voir aussi Décision n° E.T. 130.012 du 2 juin 2016.

2. Q. parl. n° 600 de M. Van Biesen du 27 octobre 2015 ; Q. et R., Chambre, 2015-2016, QRVA 54/073 d.d. 17 mai 2016, p. 170.

3. Q. parl. n° 3-6 de Mme Nyssens du 8 août 2003 ; Q. et R., Sénat, 2003-2004, n° 3-5, pp. 365-366.

CHAPITRE 2 Assujettissement

Les émoluments sont des rémunérations non réglementées et accessoires aux rémunérations liées à l'exercice d'un mandat.

Lors de l'octroi de ces émoluments, la TVA est due par les personnes morales concernées au taux normal qui s'élève actuellement à 21 %.

L'octroi de tantièmes aux administrateurs ou aux gérants dépend de l'existence de réserves suffisantes et susceptibles d'être distribuées. Les tantièmes ne peuvent être octroyés que par l'assemblée générale, soit lors de la répartition des bénéfices par l'assemblée générale annuelle, soit en tant que tantièmes intermédiaires par l'assemblée générale extraordinaire. Dans les deux cas, il s'agit de résultats déjà réalisés et approuvés.

Les tantièmes sont donc des montants fixes ou variables qui ne peuvent être prélevés que sur le bénéfice à affecter des sociétés. Ils représentent généralement un certain pourcentage, soit du bénéfice total de l'exercice comptable, soit des bénéfices distribués.

Lorsqu'une personne morale est administrée par un administrateur-personne morale ou un gérant-personne morale qui, à compter du 1^{er} juin 2016, est tenu de s'identifier à la TVA, tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire de services de la part de celui à qui le service est fourni, est considéré comme constituant la base d'imposition à la TVA des prestations de services effectuées par cet administrateur ou ce gérant (article 26 CT-Va).

Par ces termes, il faut également entendre les tantièmes distribués à l'administrateur-personne morale ou au gérant-personne morale.

Il ressort de la jurisprudence européenne en matière de TVA, qu'une prestation de services n'est imposable que pour autant que la prestation de services effectuée ait un lien direct avec la contrepartie reçue¹.

Constaté que les tantièmes sont nécessairement prélevés sur le bénéfice à affecter d'une société et attribués à la discrétion de l'assemblée générale, ou que leur montant est fixé forfaitairement et n'est pas proportionnel aux prestations de services réellement fournies, ne change rien au fait qu'il existe un lien direct entre les prestations effectuées par cet administrateur et la rémunération qu'il perçoit. Le tantième est distribué à l'administrateur-personne morale précisément en raison de ses fonctions et comme rémunération accessoire et incitative pour ses activités d'administrateur.

Un tel lien peut effectivement exister même en l'absence de toute possibilité pour l'une des parties de recourir à l'exécution forcée des prestations de l'autre partie².

Il s'avère dès lors qu'il existe un lien direct entre la distribution de tantièmes et l'activité exercée en qualité d'administrateur ou de gérant des sociétés précitées, de sorte que ces tantièmes sont, pour l'administrateur ou le gérant concerné, imposables à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21 %.

Selon la Cour d'appel de Bruxelles, les sommes qui sont rétrocédées contractuellement à titre de tantièmes à un holding ne sont pas le produit d'opérations, mais rémunèrent l'activité des administrateurs personnes physiques (ses co-contractants) et non, de prétendus services fournis par le holding aux filiales³.

6.16 Entraîneur sportif

L'Administration considère qu'un entraîneur sportif ne disposant pas d'un contrat d'emploi le liant à un club ou à une fédération bien déterminé, se trouve néanmoins vis-à-vis de ce club ou de cette fédération, compte tenu des conditions de travail effectives qui existent entre eux, dans un lien de subordination. Cet entraîneur n'a de ce fait pas la qualité d'assujetti à la TVA.⁴

6.17 Loterie Nationale – Répartiteurs et sous-répartiteurs

La Circulaire n° 7 du 13 janvier 1971, qui prévoyait que les répartiteurs et sous-répartiteurs des billets de la Loterie Nationale n'étaient pas assujetti à la TVA a été abrogée à la date du 1^{er} octobre 1997.

La Circulaire n° 9 du 7 octobre 1997⁵, précise qu'étant donné que les répartiteurs et sous-répartiteurs des billets de la Loterie Nationale agissent au nom et pour le compte de cette institution, la rémunération accordée aux premiers cités pour leur intervention lors de la vente des billets de loterie est considérée comme étant le prix d'une prestation de services visée à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 3°, du Code de la TVA et passible du taux normal qui s'élève actuellement à 21 %. La Loterie Nationale est autorisée à acquitter elle-même globalement et périodiquement la taxe qui est due en raison des prestations de services précitées.

6.18 L'agence de voyages

La notion d'agence de voyage est habituellement assimilée à une personne physique ou morale dont l'activité consiste en l'organisation de voyages pour autrui.

Cette personne peut, selon le cas, agir de l'une ou plusieurs de ces trois manières :

1° fournir elle-même les divers biens et services constitutifs du voyage, à l'aide de ses propres moyens ;

1. CJUE, 8 mars 1988, affaire C-102/86, arrêt Apple and Pear Development Council, points 11 et 12 ; CJUE, 3 mars 1994, affaire C-16/93, arrêt Tolsma, point 14.
2. CJUE, 17 septembre 2002, affaire C-498/99, arrêt Town and County Factors, point 21.
3. Appel Bruxelles, 4 mai 2016, rôle n° 2013/AF/105.
4. Décision du 4 février 1994, n° E.T. 79.369, Revue TVA n° 110, p. 1021, n° 996.
5. Revue TVA n° 131/97.

2° réaliser le voyage en utilisant les biens et les services que d'autres lui apportent à cet effet ;

3° intervenir, en qualité d'intermédiaire, dans la vente du voyage.

6.19 L'assujettissement et les holdings

La question de savoir quel est le statut des holdings à l'égard de la TVA ne manque pas d'intérêt. Un assujettissement à la TVA a en effet des conséquences en matière de redevabilité et bien entendu de déduction.

N'a pas la qualité d'assujetti à la TVA et n'a pas de droit à déduction selon l'article 17 de la Sixième Directive, un holding dont l'objet unique est la prise de participation dans d'autres entreprises sans que celui-ci s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que ledit holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associé. Cette conclusion est fondée notamment sur la constatation que la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une activité économique au sens de la Sixième Directive.¹

Dans quel cas un holding exerce-t-il une activité économique ?

La réponse est fournie par la CJCE : il faut une immixtion directe ou indirecte concrétisée par des opérations imposables à la TVA. La Cour a en effet jugé qu'un holding a la qualité d'assujetti lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation² pourvu que cette immixtion soit concrétisée.³

Selon la CJUE (Arrêt C-3420/17, Marle Participations du 5 juillet 2018), l'immixtion recouvre toutes les opérations constitutives d'une activité économique, au sens de la Directive TVA, effectuées par la holding au profit de sa filiale.

Dans la cas soumis à la CJUE, les seuls services que la holding a fournis aux filiales pour lesquelles elle a engagé des dépenses en vue de l'acquisition de leurs titres, ou qu'elle a cherché à développer à leur égard, portaient sur la location d'un immeuble, utilisé par une filiale opérationnelle en tant que nouveau site de production (option pour la taxation de la location immobilière en France).

La CJUE considère qu'une telle location traduit une immixtion à condition qu'elle présente un caractère permanent, qu'elle soit effectuée à titre onéreux et qu'elle soit taxée, ce qui implique que cette location ne soit pas exonérée,

et qu'il existe un lien direct entre le service rendu par le prestataire et la contre-valeur reçue du bénéficiaire.

6.20 Vente directe

La prolifération et la popularité grandissante des activités économiques de vente directe a amené l'Administration à proposer un régime simplifié aux diverses parties intéressées⁴.

Cette décision a pour objet d'instaurer la possibilité, pour les organisateurs d'un mécanisme de vente directe, de solliciter une autorisation auprès des services centraux de l'Administration de l'A.F.E.R. afin de pouvoir bénéficier du régime particulier décrit ci-après, et qui déroge aux principes d'identification à la TVA des intermédiaires, aux modalités d'acquittement de la TVA, ainsi qu'à certaines formalités à respecter en matière de TVA.

6.21 Assureurs

Pour l'application de ce qui suit, doivent être considérés comme assureurs, les personnes physiques, les sociétés, les associations et caisses avec ou sans personnalité juridique, dont la principale activité consiste à effectuer des opérations d'assurance.

Les assureurs exercent une activité exonérée de TVA. Ils ont par conséquent la qualité d'assujetti exonéré.

Ils peuvent cependant effectuer, à titre accessoire ou complémentaire des opérations autres que des opérations d'assurance qui :

1° sont exonérées de la TVA en vertu d'une autre disposition de l'article 44 du Code ;

2° sont imposables à la TVA.

Dans le premier cas, l'exonération concerne également ces opérations.

Toutefois, si l'assureur exerce une activité complémentaire qui consiste en l'exécution d'opérations visées au n° 2, ci-dessus, il obtient automatiquement la qualité d'assujetti ordinaire en ce qui concerne l'exercice de cette activité complémentaire et il conserve la qualité d'assujetti exonéré en ce qui concerne les opérations d'assurances.

6.22 Architectes stagiaires

Bien que pour l'application des lois sociales, l'architecte stagiaire soit considéré comme indépendant, on peut admettre qu'il existe un lien de subordination entre le stagiaire et l'architecte maître de stage, même lorsque le stagiaire ne travaille pas à temps plein.⁵

1. CJCE, arrêt Polysar Investments Netherlands du 20 juin 1991, aff. C-60/90, Rec. p. I-3111, point 17, et arrêt Sofitam du 22 juin 1993, aff. C-333/91, Rec. p. I-3513, point 12 – Voir aussi CJCE, arrêt Floridienne du 14 novembre 2000, aff. C-142/99, point 17.
2. CJCE, arrêt Polysar Investments Netherlands du 20 juin 1991, aff. C-60/90, Rec. p. I-3111, point 14.
3. CJCE, arrêt Floridienne, du 14 novembre 2000, aff. C-142/99, point 19, Recueil 2000, p. I-9567.
4. Décision n° E.T. 102.595 du 19.06.2002.
5. Décision du 13 juin 1972, n° E.T. 9.195, Revue TVA n° 10/73, page 61, n° 342 et n° 12/73, n° 7.

CHAPITRE 2 Assujettissement

Par conséquent aucune TVA n'est due sur la rémunération que le maître de stage alloue à l'architecte stagiaire.

Si un architecte stagiaire qui n'effectue que des stages ne souhaite pas faire appel à la décision du 13 juin 1972 et s'il requiert son immatriculation en tant qu'assujetti TVA, il sera immatriculé comme tel pour son stage. Il s'ensuit que la TVA est due sur la rémunération qui lui est allouée par son maître de stage pour autant que ces services aient lieu dans le pays.

Enfin, l'architecte qui en plus de son stage, exécute de manière indépendante des opérations imposables, doit être considéré comme assujetti pour l'entièreté de son activité de sorte que les services qu'il preste dans le cadre de son stage sont également soumis à la TVA.

6.23 Les bateliers

Les bateliers qui d'une manière indépendante exécutent des transports par eau sont des assujettis.

En raison de la nature particulière de l'activité de batelier, l'Administration les dispense de l'obligation d'assurer la perception de la TVA due sur les transports qu'ils effectuent à condition qu'ils n'exploitent pas plus de cinq bateaux.¹

Ce régime simplifié s'applique également aux exploitants remorqueurs mais pas aux pilotes de rivière indépendants.²

6.24 Dépôts de blanchisseries, de teintureries ou d'entreprises de nettoyage à sec ou de stoppage

La Circulaire du 19 novembre 1975³ établit des mesures de simplification pour les exploitants de dépôts qui sont liés par contrat envers une seule blanchisserie, une seule teinturerie, une seule entreprise de nettoyage à sec et/ou une seule entreprise de stoppage.

6.25 Distributeurs de journaux, d'imprimés publicitaires et d'échantillons commerciaux

Les personnes qui d'une manière habituelle et indépendante, s'engagent envers d'autres personnes à distribuer de porte à porte des journaux et autres publications, des imprimés publicitaires ou des échantillons commerciaux, sont en règle des assujettis.

L'Administration admet toutefois que ne doivent pas être immatriculées à la TVA et ne sont dès lors pas tenues aux obligations qui incombent aux assujettis, les personnes physiques qui, d'une manière indépendante, effectuent elles-mêmes cette distribution, c'est-à-dire sans avoir recours aux services

d'autres personnes, mais pour autant qu'elles n'exercent aucune autre activité donnant la qualité d'assujetti.

Cette disposition n'est pas applicable lorsqu'elles exercent une autre activité leur conférant la qualité d'assujetti.

Cette tolérance administrative est reprise dans la Circulaire n° 6 du 13 janvier 1971⁴ ; elle n'est toutefois pas applicable aux personnes qui achètent les journaux ou autres publications pour les revendre de porte à porte pour leur propre compte. Ces personnes doivent par conséquent être immatriculées à la TVA, le cas échéant au régime de la taxe d'égalisation.⁵

6.26 Personnes qui interviennent dans la publication d'annonces

L'Administration a par sa Décision du 13 décembre 1971, n° E.T. 8.673⁶ admis que les notaires, huissiers de justice, employés communaux et autres personnes qui interviennent dans la publication d'annonces n'ont pas la qualité d'assujetti à la suite de cette intervention à la condition qu'ils n'exercent pas d'autres activités pour lesquelles ils ont déjà la qualité d'assujetti.

6.27 Marchands de matières et produits de récupération

Eu égard aux particularités que présente le secteur économique couvrant le ramassage, la commercialisation et le conditionnement des matières et produits de récupération, l'Administration autorise les personnes qui importent ou qui livrent dans le pays des matières et des produits de récupération susvisés à ne pas acquitter la taxe en raison de ces opérations.

Cette autorisation est accordée par la Circulaire n° 88/70⁷, modifiée par la Circulaire n° 120/71.⁸

6.28 Service de ramassage de déchets

Eu égard aux conditions particulières dans lesquelles a lieu le ramassage de graisses animales, de graisses brûlées (graisse de cuisine), d'abats comestibles ou non d'animaux (animaux de boucherie, volailles, poissons, etc.) ou d'autres déchets du même genre (cretons, déchets de cuisine, etc.) chez les bouchers, les abattoirs, les poissonniers, les restaurateurs ou d'autres fournisseurs similaires, les entreprises (fondeurs de graisses, fabricants d'engrais ou d'aliments pour animaux, etc.) qui organisent ce ramassage sont autorisées à acquitter elles-mêmes, à la décharge de leurs fournisseurs, la TVA due sur ces opérations.

1. Circulaire n° 109/70 publiée dans la Revue TVA n° 1/71, page 65 complétée et modifiée par les Circulaires n° 2/73 et 27/75, publiées respectivement dans la Revue TVA n° 11/73, page 107 et la Revue TVA n° 24/76, page 60.

2. Décisions du 19 juin 1972 et 30 juin 1972, n° E.T. 11.494 et E.T. 11.287, Revue TVA n° 13/74, page 382, n° 401.

3. Circulaire administrative n° 27 du 19 novembre 1975, Revue TVA n° 24/76, page 60.

4. Revue TVA n° 3/71, page 280.

5. Décision n° E.T. 13.531 du 7 août 1973, Revue TVA n° 15/74, page 180, n° 433.

6. Revue TVA n° 6/72, n° 234.

7. Revue TVA n° 1/71, page 62.

8. Revue TVA n° 4/71, page 439.

La Circulaire n° 86/71¹ modifiée par la Circulaire n° 27/75² détermine les règles qui doivent être utilisées en matière de facturation et de paiement de la TVA.

6.29 Pharmaciens remplaçants et pharmaciens gérants

Dans sa Décision du 15 mai 1972, n° E.T. 8.753³, n° 397, l'Administration a établi le régime relatif à l'application de la TVA en matière des prestations des pharmaciens gérants et des pharmaciens remplaçants.

6.30 Foires commerciales, compétitions sportives, manifestations culturelles qui ne sont organisées qu'une fois

Dans sa Circulaire du 13 mai 1971, n° 81⁴, l'Administration a admis que ne constitue pas une activité d'assujetti l'organisation d'une manifestation culturelle, sportive ou de divertissement telle qu'un bal, une kermesse, une fête ou une compétition sportive, par une association ou un groupement, ayant ou non la personnalité juridique et ne poursuivant aucun but de lucre.

6.31 Prestations de services – Mise à disposition d'emplacements pour l'apposition d'affiches ou de panneaux publicitaires par des particuliers

La mise à disposition d'emplacements pour l'apposition d'affiches ou de panneaux publicitaires constitue une prestation de services en matière de publicité rendant, en principe la taxe exigible dès lors qu'elle est le fait d'une personne agissant dans les conditions des articles 2 et 4 du Code de la TVA (voyez la Décision du 10 mai 1999, n° E.T. 77.024).

Les règles exposées ci-dessus valent également dans des situations comparables, notamment celle des particuliers qui acceptent, moyennant rémunération, d'apposer des autocollants ou d'autres supports publicitaires sur leur véhicule automobile.⁵

6.32 Vente directe dans le secteur de l'énergie et des télécommunications

Les fournisseurs de gaz et d'électricité ainsi que les opérateurs en télécommunications qui font appel à des intermédiaires indépendants pour le placement d'abonnements auprès de la clientèle, ont sollicité une autorisation auprès des services centraux de l'AFER afin de pouvoir bénéficier d'un régime particulier. Ce régime prévoit une dérogation aux principes d'identification à la TVA des intermédiaires, aux modalités d'acquittement de la TVA, ainsi qu'à certaines formalités à respecter en matière de TVA⁶.

6.33 Notaires et huissiers de justice

Les notaires et les huissiers de justice ont été considérés en tant qu'assujettis exonérés jusqu'au 31 décembre 2011⁷. Depuis le 1^{er} janvier 2012, ils sont des assujettis ordinaires déposants.

6.34 Code des sociétés et des associations

La Circulaire 2020/C/17 du 22.01.2020 traite des conséquences en matière de taxe sur la valeur ajoutée de l'introduction du Code des sociétés et des associations (MB 04.04.2019), notamment en ce qui concerne la forme juridique de la société simple (anciennement société de droit commun) et de l'association de fait. En outre, à partir du 01.05.2019, un certain nombre de formes de sociétés vont progressivement disparaître, dont, entre autres, la société interne et la société momentanée.

7 ASSUJETTISSEMENT ET BÂTIMENTS NEUFS Y COMPRIS LES TERRAINS BÂTIS

7.1 Introduction

7.1.1 Biens corporels

Rentrent dans le champ d'application de la TVA, tous les biens corporels⁸, qu'ils soient meubles ou immeubles ainsi que l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid.

Notons également que les logiciels d'utilisation standard sont des biens au sens de l'article 9 du Code.⁹

De plus, sont également considérés comme des biens corporels, les droits réels, autres que le droit de propriété, donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles (exception pour le droit d'emphytéose constitué ou cédé par une entreprise de leasing immobilier).

Quels sont les droits réels immobiliers considérés à l'article 9 du Code comme des biens corporels encore qu'ils demeurent des biens incorporels au sens du Code civil ?

Ce sont :

- le droit de superficie ;
- l'emphytéose ;
- l'usufruit sur un immeuble.

1. Revue TVA n° 3/71, page 333.

2. Revue TVA n° 24/76, page 60.

3. Revue TVA n° 13/73, page 377.

4. Revue TVA n° 3/71, page 281.

5. Décision n° E.T.104.989 du 28 mars 2006.

6. Décision n° E.T. 110.297 du 13 mai 2008.

7. Voir l'article 44, § 1, 1^o, du Code.

8. Article 9, alinéa 1^{er}, du Code.

9. Bull. des Q. et R. Parl, Chambre, session 1992-1993, n° 64, Q. n° 528, de Clippele, 22 avril 1993.

CHAPITRE 2 Assujettissement

7.1.2 Délai TVA

L'article 44, § 3, 1°, du Code prévoit qu'un bâtiment est neuf jusqu'à l'expiration de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ce bâtiment.

Les notions d'occupation et d'utilisation, visées à l'article 44, § 3, 1°, du Code, doivent s'entendre dans le sens qu'elles ont dans le langage commun. La date de première occupation ou de première utilisation peut évidemment coïncider, sans que ce soit systématiquement le cas, avec la date d'achèvement ou la date de réception de l'immeuble. Il s'agit essentiellement de questions de fait. La preuve de la date de première occupation ou utilisation peut être administrée par tous les éléments de fait et tous les moyens de droit.¹

7.2 Catégories d'assujettissement

En ce qui concerne les opérations relatives à des biens immeubles et l'assujettissement, on distingue deux catégories d'assujettis :

1° ceux qui obtiennent la qualité d'assujetti **de plein droit** au sens de l'article 4 du Code ;

2° ceux qui obtiennent la qualité d'assujetti **sur base volontaire** (assujettis occasionnels volontaires – application de l'article 8 du Code).

En ce qui concerne la livraison de bâtiments neufs, il importe peu que la cession du bâtiment ait lieu **avant, en cours ou après** l'érection.

Peu importe également que le contrat à titre onéreux soit qualifié par les parties de contrat de vente ou de contrat d'entreprise.

7.3 Règles applicables en 2011

À partir du 1^{er} janvier 2011, la livraison d'un terrain est exclue de l'exemption de l'article 44, § 3, 1°, du Code de la TVA si les trois conditions suivantes sont remplies :

1° le bâtiment érigé sur le terrain sur lequel il est permis de bâtir (terrain attenant) est livré avec application de la taxe ;

2° le bâtiment et le terrain y attenant sont cédés par une même personne ;

3° le bâtiment et le terrain y attenant sont cédés en même temps.

Ces conditions sont explicitées en détail dans la décision n° E.T.119.318 du 28 octobre 2010.

En ce qui concerne la notion de bâtiment et les conditions dans lesquelles la livraison de ce dernier est exclue de l'exemption de l'article 44, § 3, 1°, du Code de la TVA, il est référé à la Circulaire n° AAF/2001-1292-F (AAF 24/2002 – E.T.103.009) du 6 décembre 2002.

Enfin, en ce qui concerne la notion de terrain attenant au sens de l'article 1^{er}, § 9, 2°, du Code de la TVA, il y a lieu de s'en référer à la (aux) parcelle(s) cadastrale(s) pour laquelle (lesquelles) un permis de bâtir a été obtenu (par exemple en vertu d'une autorisation de bâtir ou de lotir).

Lors des débats en Commission des Finances de la Chambre, le Ministre des Finances avait précisé que :

'quand pour des raisons économiques ou financières, l'opération est réalisée avec deux vendeurs différents, cette pratique commerciale n'est pas considérée comme un abus de droit à la condition que les parties agissent avec cohérence de la même manière, quelle que soit la qualité de l'acheteur, avec ou sans droit à la déduction de la taxe réglée en amont' (Chambre, Compte rendu intégral n° 53 COM 050, 5).

Quelle ne fut pas notre surprise de voir dans la Décision n° E.T.119.318 du 28 octobre 2010 que l'Administration ajoute un bémol prétorien à la Loi.

En effet, pour l'Administration, cette condition est en principe à interpréter strictement, sachant toutefois que, lorsque l'opération effectuée a pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le Code de la TVA et les arrêtés pris pour son exécution, et que son but essentiel est l'obtention de cet avantage, l'Administration peut recourir à la notion d'abus de droit (article 1^{er}, § 10, du même Code).

La pratique abusive ne peut pourtant ressortir que d'une interprétation 'pour les besoins de la cause', littérale, purement formaliste. Une telle interprétation oblige au développement du principe de l'abus en tant que soupape de sécurité et ne peut évidemment pas être confondue avec un processus de gestion de l'activité économique même si celui-ci conduit 'à choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale'.

L'article 1^{er}, § 9, 2°, nouveau du Code de la TVA pose comme condition que les conventions de cession du bâtiment et du terrain soient conclues en même temps par les parties.

8 RÉGLEMENTATION DE L'ASSUJETTISSEMENT EN MATIÈRE DE MOYENS DE TRANSPORT NEUFS

8.1 Introduction

Conformément à l'article 8bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code, est également considérée comme un assujetti toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison à titre onéreux d'un moyen de transport neuf, dans les conditions prévues à l'article 39bis.

8.2 Notion de moyens de transport neufs

Il s'agit de biens stratégiques par excellence pour lesquels le Conseil des Ministres, organe législatif prépondérant au

1. Bull. Q. & R. Parl. Chambre, session 2004-2005, n° 051-082, Q. n° 443, Fournaux, 27 juillet 2004.

niveau communautaire, a considéré qu'il est essentiel de prévenir tout détournement de trafic lors de l'instauration du régime transitoire.

C'est pourquoi la taxation dans le pays de destination a bien entendu été décidée.

Conformément à l'article 8*bis*, § 2, 1°, du Code sont considérés comme moyen de transport :

- les bateaux d'une longueur de plus de 7,5 mètres ;
- les aéronefs dont le poids total au décollage excède 1.550 kilogrammes ;
- les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts ;
- destinés au transport de personnes ou de marchandises ; à l'exception des bateaux destinés au transport rémunéré de personnes ou au sauvetage en mer visés à l'article 42, § 1^{er}, 1°, *a* et *b*, et des aéronefs autres que ceux destinés à être utilisés par l'Etat visés à l'article 42, § 2, 1°, du Code.

Sont considérés comme 'moyens de transport neufs'¹ les moyens de transport visés ci-avant lorsqu'une au moins une des deux conditions suivantes est remplie :

- la livraison est effectuée dans les six mois suivant la date de la première mise en service pour les véhicules terrestres et dans les trois mois suivant la 1^{ère} mise en service pour les bateaux et aéronefs ;
- le moyen de transport n'a pas parcouru plus de 6.000 km s'il s'agit d'un véhicule terrestre, n'a pas navigué plus de 100 heures s'il s'agit d'un bateau, ou n'a pas volé plus de 40 heures s'il s'agit d'un aéronef.²

Il y a donc deux critères :

- un critère d'âge ;
- un critère d'utilisation.

Notion de véhicules terrestres

En ce qui concerne les véhicules terrestres, sont à considérer comme des moyens de transport au sens de l'article 8*bis*, § 2, 1°, du Code : les véhicules automobiles, les véhicules à usage mixte, les minibus, les corbillards, les ambulances, les mobilhomes, les autobus, les tramways, les camionnettes, les camions, les remorqueurs, les voitures de dépannage, les motos, les véhicules sur rails équipés d'un moteur (par exemple les trams, les locomotives et le métro), les véhicules lents et les mobylettes pour autant qu'ils

soient équipés d'un moteur ayant une cylindrée supérieure à 48 cc ou ayant une puissance supérieure à 7,2 kW.

8.3 Assujetti occasionnel d'office

Dans le cadre du régime particulier en matière de moyens de transport neufs et afin d'assurer que la TVA parvienne, quelle que soit la manière, à l'Etat membre d'arrivée, l'article 8*bis* précité du Code étend la notion d'assujetti à toute personne effectuant de manière occasionnelle une livraison intracommunautaire de tels biens à titre onéreux visée à l'article 39*bis* du Code.

Il s'agit plus particulièrement :

- des particuliers ;
- des personnes morales non-assujetties.

9 EXEMPTION ET ASSUJETTISSEMENT

9.1 Généralités

9.1.1 Les exemptions de l'article 44 du Code

Est un assujetti, quiconque accomplit d'une manière indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.³

La qualité d'assujetti est obtenue de plein droit, sans qu'aucune formalité ne doive être remplie. Le fait que les revenus provenant d'une activité bien définie ne soient pas considérés comme des revenus professionnels pour l'impôt sur les revenus est sans importance.

Par conséquent, les personnes physiques et/ou morales suivantes, doivent notamment être considérées comme des assujettis :

- médecins, dentistes, kinés ;
- cliniques, dispensaires ;
- compagnies d'assurances ;
- écoles, etc.

Toutes les prestations de services et/ou les livraisons de biens énumérées à l'article 44 sont exonérées de TVA⁴. Elles confèrent de plein droit aux personnes effectuant ces opérations le statut d'assujetti exonéré.

La personne physique ou morale qui effectue une ou des opérations énumérées à l'article 44 n'a pas la possibilité de

1. Cf. article 8*bis*, § 2, 2°, du Code.

2. Pour la période du 1^{er} janvier 1993 au 31 décembre 1994, les limites en matière de véhicules terrestres étaient fixées à 3.000 km et 3 mois.

3. Cf. article 4, alinéa 2, de la Sixième Directive CEE – Arrêt du 26 mars 1987, affaire 235/85, Commission/Pays-Bas, Rec. 87, 1471 – Décision du 31 décembre 1974, n° E.T. 19.658, Revue TVA n° 19, page 76, n° 499.

4. Transposition de l'article 13 de la Sixième Directive CEE.

CHAPITRE 2 Assujettissement

se soustraire à l'exonération visée à l'article 44 du Code et par conséquent de soumettre à la TVA les opérations relevant de cette activité.

Les opérations de paiement et d'encaissement¹ constituent une exception à ce principe : le choix est laissé aux assujettis concernés de soumettre ou non ces opérations à la TVA.

Dans le code belge, les exonérations de l'article 44 peuvent être considérées comme des exonérations effectives. Elles sont cataloguées en quatre groupes d'opérations telles qu'elles ressortent du tableau repris ci-après.

QUATRE GROUPES

1° opérations qui sont exonérées en fonction de la qualité de la personne qui les exécute (article 44, § 1^{er}, du Code)

2° opérations qui sont exonérées pour des raisons d'ordre social ou culturel (article 44, § 2, du Code)

3° opérations exonérées dans le secteur immobilier (article 44, § 3, 1° et 2°, du Code)

4° diverses autres opérations exonérées (article 44, § 3, 3°, du Code)

Un article 44bis a introduit une exonération pour la livraison, l'acquisition intracommunautaire et l'importation d'or d'investissement. C'est précisément le caractère spécifique de cette exonération qui a conduit le Roi à insérer un article 44bis complémentaire, et à ne pas placer cette exonération spécifique sous l'article 44. Un autre motif est à rechercher dans le fait que l'exonération commentée ici est assortie d'un droit spécifique et restrictif à la déduction des taxes en amont, ce qui n'est pas le cas pour des opérations exonérées énumérées à l'article 44 du Code.

9.1.2 Hiérarchie

En tant que mesures spécifiques d'exemption, les dispositions de l'article 44 du Code de la TVA (application de l'article 132 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006) priment sur celles qui sont prévues à l'article 42, § 3, dudit Code (application de l'article 151 de cette directive), lesquelles revêtent le caractère de mesures générales.

La Commission européenne – Direction générale XXI, douane et fiscalité indirecte – l'a déjà précisé dans un courrier du 2 juillet 1996. Cette position se trouve du reste confortée par les arrêts de la Cour de Justice des Communautés européennes du 20 novembre 2003 (affaire C-307/01, 'Peter d'Ambrumenil') et du 7 décembre 2006 (affaire C-240/05, 'Eurodental Sàrl')².

Pour rappel, dans l'arrêt Eurodental, la CJCE avait précisé qu'une opération exonérée à l'intérieur d'un Etat membre en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la Si-

xième Directive n'ouvre pas droit à déduction de la TVA payée en amont en vertu de l'article 17, paragraphe 3, sous b), de cette directive, même lorsqu'elle constitue une opération intracommunautaire, et quel que soit le régime de la TVA applicable dans l'Etat membre de destination.

Nous pensons aussi que cet arrêt n'apporte pas une réponse claire à la question de savoir si l'article 13 (article 132 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006) s'applique seulement à l'intérieur du territoire d'un Etat membre.

9.2 Exemptions effectives et assujettissement mixte

Une exemption proprement dite de l'article 44 conférant *ipso facto* la qualité d'assujetti exonéré ne disparaît pas si la personne qui accomplit l'opération exemptée, effectuée aussi, en plus, des opérations économiques rendant la TVA exigible.

Il en résulte à ce moment un assujettissement mixte.

Un **assujetti mixte** est une personne qui effectue habituellement et de manière indépendante plusieurs activités distinctes, à savoir :

- d'une part des opérations rendant la TVA exigible ;
- d'autre part des opérations exemptées en vertu de l'article 44 du Code.

9.3 Exemption en fonction de la qualité du prestataire de services

Professions médicales et paramédicales

En vertu de l'article 44, § 1^{er} du Code (modifié le 1^{er} janvier 2016) sont exemptés de la taxe les services prestés dans le cadre de leur activité économique habituelle par :

- 1° les médecins ;
- 2° les dentistes ;
- 3° les personnes exerçant une profession paramédicale telles que les accoucheuses, les infirmiers et les infirmières, les soigneurs et les soigneuses, les gardes-malades, les masseurs et les masseuses et les kinésithérapeutes.

Condition de l'exemption

Les prestations sont reprises dans la nomenclature des prestations médicales en matière d'assurance maladie-invalidité.

La Cour de Justice des Communautés européennes a développé à ce sujet un intéressant point de vue dans l'arrêt Kügel³.

1. Article 44, § 3, 8°, du Code.

2. Q. et Rép., Chambre, s. 2008-2009, n° 52-59, Q. n° 361, Christian Brotcorne du 13.03.2009.

3. CJCE, arrêt Kügel du 10 septembre 2002, aff. C-141/00, Recueil 2002.

Ce point de vue est celui de l'Administration belge : la forme juridique reste sans incidence pour l'application de l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er}, 2°, du Code.¹

Interventions et traitements à vocation esthétique

À partir du 1^{er} janvier, 2016 les prestations de services effectuées par des médecins ayant pour objet des interventions et traitements à vocation esthétique sont soumises à la TVA.² L'hôpital et les soins médicaux liés à ces interventions et traitements sont également soumis à la TVA à partir du 1^{er} janvier 2016.³

Par contre, les prestations de services exécutées par les infirmiers indépendants dans l'exercice de leur activité habituelle sont exemptées de la TVA, même si ils prêtent assistance aux interventions et traitements à caractère esthétique.⁴

Les médecins

Seules les prestations de services qui ont trait directement à l'élaboration d'un diagnostic, à l'application d'un traitement médical ou à l'exécution de mesures de médecine préventive tombent sous le champ d'application de l'exemption introduite par l'article 44, § 1^{er}, 2°.

Les médecins visés dans l'article précité sont ceux qui sont porteurs du diplôme exigé et qui sont reconnus conformément aux lois régissant l'art de guérir en Belgique pour pouvoir exercer la médecine.⁵

Les activités complémentaires exercées par les médecins en dehors du cadre des prestations de soins ont fait l'objet du point 7 de la Décision E.T. 116.111.

Ces activités complémentaires sont censées regrouper toutes les prestations de services exercées par le médecin en dehors des prestations de soins à la personne et des essais cliniques. Néanmoins, l'Administration n'énumère pas ces prestations dites 'complémentaires' ce qui constitue manifestement une faiblesse de cette décision.

Ces activités peuvent être soit soumises à la TVA, soit exonérées par une disposition prévue à l'article 44 du Code, autre que celle énoncée à l'article 44, § 1^{er}, 2°, du Code TVA.

Pour ce qui concerne les activités soumises à la TVA, l'administration opère la distinction suivante selon le régime TVA choisi par le médecin :

- a) Si le chiffre d'affaires annuel des activités complémentaires ne dépasse pas 25.000 EUR depuis le 1^{er} janvier

2016, le médecin peut choisir d'appliquer de manière combinée :

- d'une part, le 'régime particulier pour les médecins et les hôpitaux' aux travaux de recherche visés par la décision E.T. 116.111,
- et d'autre part, le régime de la franchise de la TVA pour les petites entreprises prévu à l'article 56, § 2, du Code TVA et à l'Arrêté royal n°19 aux activités complémentaires.

Si le médecin opte pour ce régime de la franchise, il est dispensé du dépôt de déclarations périodiques, ce qui a notamment pour conséquence qu'il n'a pas de droit à la déduction des TVA en amont. Par ailleurs, les factures émises par le médecin (ou pour son compte dans le cas du self billing – voir ci-après) ne peuvent pas faire apparaître de la TVA mais doivent porter la mention suivante : 'Petite entreprise soumise au régime de la franchise de la taxe. TVA non applicable'.

Le médecin est néanmoins toujours libre d'appliquer le régime normal avec dépôt de déclarations périodiques.

- b) Si le chiffre d'affaires annuel des activités complémentaires est supérieur à 25.000 EUR depuis le 1^{er} janvier 2016, le médecin doit appliquer le régime normal avec dépôt de déclarations périodiques à l'ensemble de son activité (donc en ce compris les travaux de recherche impliquant des essais cliniques pour lesquels il n'est pas possible d'appliquer le régime particulier pour les médecins et hôpitaux).

Les parties peuvent décider d'appliquer le self-billing (Circulaire n° 48/2005). Toutefois, aucune autoliquidation de la TVA dans le chef de l'entreprise pharmaceutique ou du centre de recherche ne pourra être appliquée en ce qui concerne ces activités complémentaires.

Dentistes

L'exonération établie par l'article 44, § 1^{er}, 1°, du Code n'est applicable qu'aux services fournis par les dentistes dans l'exercice de leur activité professionnelle normale.

Par dentiste, il faut entendre les personnes physiques qui en vertu des arrêtés royaux réglementant l'exercice de l'art dentaire et/ou l'art de guérir sont légalement autorisés à exercer l'art dentaire.

Les kinésithérapeutes

À partir du 1^{er} janvier est incorporé à l'article 44, § 1, 1° de la loi sur la TVA, sans beaucoup de changements pratiques.

1. Questions et Réponses, Sénat, 2006-2007, n° 3-87, p. 9672, Question n° 3-6895 de Mme Nyssens du 30 janvier 2007.

2. Article 44, § 1^{er}, 1°, alinea 2 code TVA.

3. Article 44, § 2, 1°, a), alinea 2 code TVA.

4. Décision n° E.T. 130.999 du 28 novembre 2016.

5. Bull. Questions et Réponses, Sénat, 2004-2005, n° 3-48, p. 4015-4016 – Question n° 3-2677 de Mme Nyssens du 12 mai 2005.

CHAPITRE 2 Assujettissement

Les sages-femmes, les infirmiers et les aides-soignants

À partir du 1^{er} janvier est incorporé à l'article 44, § 1, 2^o de la loi sur la TVA, sans beaucoup de changements pratiques. La Circulaire n° 2017/C/26 du 24 avril 2017 vise à commenter l'application de l'exemption de TVA à l'égard des prestations fournies par les aides-soignants.

On entend par aide-soignant, une personne spécifiquement formée pour assister l'infirmier ou l'infirmière, sous son contrôle, en matière de soins, d'éducation et de logistique, dans le cadre des activités coordonnées par l'infirmier ou l'infirmière, dans une équipe structurée (voir l'article 59 de la loi cordonnée du 10.05.2015 relative à l'exercice des professions de soins de santé).

L'aide-soignant travaille dans le domaine des soins aux personnes âgées, en milieu hospitalier, dans le secteur des soins à domicile ou dans celui des soins psychiatriques (maisons de soins psychiatriques). La tâche d'un aide-soignant consiste, essentiellement, à veiller au respect de l'hygiène de la personne, à prodiguer de l'aide pour s'habiller et se déshabiller, à préparer/administrer les médicaments et à assurer le suivi général du patient. Sous le contrôle de l'infirmier, les aides-soignants peuvent légalement exercer les activités énumérées à l'annexe de l'Arrêté royal du 12.01.2006 fixant les activités infirmières qui peuvent être effectuées par des aides-soignants et les conditions dans lesquelles ceux-ci peuvent poser ces actes.

Un aide-soignant doit demander son enregistrement auprès de « la Fédération Wallonie-Bruxelles » ou « het Agentschap Zorg en Gezondheid », ou « der Deutschsprachigen Gemeinschaft ». Après l'enregistrement, l'aide-soignant reçoit un visa du Service Public Fédéral Santé publique. Ce visa est obligatoire pour pouvoir travailler comme aide-soignant.

L'attention est attirée sur le fait que les aides-soignants travaillent toujours sous le contrôle d'un infirmier. A cet égard, il convient donc, d'abord, de vérifier si l'aide-soignant agit effectivement de manière indépendante. Dans l'affirmative, celui-ci peut recourir à l'exemption, visée à l'article 44, § 1^{er}, 2^o du Code de la TVA, précitée.

Cependant, l'application de cette exemption est subordonnée aux conditions que les aides-soignants correspondent à ceux définis ci-dessus et qu'ils soient agréés par le Service Public Fédéral Santé publique.

Praticiens de professions paramédicales

En vertu de l'article 44, § 1^{er}, 3^o du Code (modifié le 1^{er} janvier 2016) les prestations effectuées par les praticiens de professions paramédicales reconnues et réglementées qui sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, sont exemptées de la TVA. Les professions spécifiques ne sont plus mentionnées dans l'article. Il s'agit des professions paramédicales reconnues par la santé publique fédérale comme les podologues, les diététiciens, les ergothérapeutes,

les masseurs et masseuses, les soigneurs et les soigneuses, kinésithérapeutes, les diététiciens et les podologues.

Les services externes pour la prévention et la protection au travail

La Sixième Directive exempte de TVA les livraisons de biens et les prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale (les services externes pour la prévention et la protection au travail – Arrêté royal du 27 mars 1998 pris en exécution de la Loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail) à condition que ces opérations soient effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné.

Cette exemption a été transposée en Belgique à l'article 44, § 2, 1^o et 2^o, du Code et la Circulaire n° 2017/C/48 du 14 juillet 2017. Depuis le 20 août 2018 les services internes pour la prévention et la protection au travail sont aussi prévues.

Médecines parallèles

Les thérapeutes manuels, les chiropracteurs, les ostéopathes, les reflexologues plantaires et les homéopathes pratiquent la médecine parallèle et prodiguent des thérapies particulières.

En matière d'ostéopathie, de chiropractie et d'homéopathie, la plupart des mutuelles agréées procèdent même à un remboursement partiel des frais de traitement lorsque certaines conditions spécifiques sont remplies.

La législation européenne est très claire en la matière : l'exonération de TVA visée à l'article 13, A, 1, c), de la Directive 77/388/CEE est soumise à une double condition. Les prestations de services doivent pouvoir être qualifiées de prestations de soins à la personne, mais doivent en outre être effectuées dans l'exercice d'une profession médicale ou paramédicale.

Si ces personnes n'ont pas le titre de médecin ou de kinésithérapeute, leurs prestations sont soumises à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21 %.¹

Diététiciens et podologues

Compte tenu du but poursuivi par l'article 44, § 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA et des problèmes pratiques que peuvent rencontrer tant l'Administration que les prestataires de services concernés, l'Administration a décidé que les prestations des praticiens des professions paramédicales seront dorénavant exemptées de la TVA pour autant que ces prestations soient reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, et ce quel que soit le nombre de prestations faisant l'objet d'un remboursement (voir Décision administrative n° E.T. 127.206/2 du 29 avril 2016).

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2001-2002, n° 50-134, Q. n° 633 de Mme Trees Pieters du 21 mars 2001.

9.4 Exemptions pour raisons sociales ou culturelles

9.4.1 Absence de but de lucre – Notion

Les opérations visées par l'article 44, § 2, 3°, 6°, 7° et 11°, du Code ne peuvent être exemptées de la taxe que lorsqu'elles sont effectuées par des organismes qui ne poursuivent pas un but de lucre.

Les organismes qui revêtent la forme d'une association sans but lucratif, d'une association internationale sans but lucratif, d'une fondation d'utilité publique et d'une fondation privée peuvent, *a priori*, bénéficier des exemptions visées par l'article 44, § 2, 3°, 6°, 7° et 11°, du Code. S'il devait apparaître qu'il y a malgré tout gain matériel au profit des membres ou fondateurs, l'application de l'exemption devrait être exclue.

Une telle société se situe cependant dans le champ des exemptions susvisées de l'article 44, § 2, 3°, 6°, 7° et 11°, du Code, si, toutes les autres conditions étant par ailleurs réunies, les associés renoncent statutairement à toute recherche d'un bénéfice patrimonial direct et donc à toute distribution de bénéfices à leur profit et si l'absence d'une telle distribution se vérifie dans les faits.

9.4.2 Établissements de soins de santé et services de nature sociale

9.4.2.1 Hôpitaux et autres établissements de soins de santé

L'exonération de l'article 44, § 2, 1°, du Code s'applique également aux services fournis dans l'exercice normal de leur activité par les établissements hospitaliers et psychiatriques et les cliniques et les dispensaires.

L'exonération précitée comprend :

- les différents services qui sont fournis aux malades et aux blessés : examens, soins, nourriture, logement, livraison de prothèses et médicaments dans le cadre des soins, etc. ;
- l'hébergement, les repas et les boissons fournis aux personnes qui rendent visite ou accompagnent les malades ou blessés ;¹
- la livraison de petits objets confectionnés par les patients dans le cadre des soins qui leur sont fournis, corbeilles tressées, sous-mains, etc. ;²
- les petits services prestés par les patients dans le cadre des soins qui leur sont fournis : plier du papier, tricots avec de la laine fournie par les clients, etc.³

La réalisation de travaux de recherche et d'études cliniques menés par les hôpitaux ne sont plus être exonérées de TVA à la date du 1^{er} avril 2011 et sont donc soumis à la TVA. Ce-

la signifie que les hôpitaux belges doivent désormais porter de la TVA belge en compte aux sociétés pharmaceutiques pour les études cliniques qu'ils réalisent ces dernières.

L'assujettissement ordinaire à la TVA qui en découle s'applique également à tous les autres services non-médicaux fournis par les hôpitaux (par exemple, les services de consultation).

Une tolérance administrative a toutefois été mise en place afin de simplifier les charges administratives et le régime TVA pour les hôpitaux (régime TVA simplifié – uniquement pour les travaux de recherche et pour les études cliniques – décision ET 116.111 du 21 février 2011).

Ce régime TVA simplifié peut être librement choisi par les médecins ou hôpitaux en question et implique :

- que la société pharmaceutique, en tant de preneur de service, émette la facture relative aux prestations de services (self-billing obligatoire) ;
- qu'aucune TVA ne soit portée en compte sur ce 'self-bill', cette TVA étant acquittée par la société pharmaceutique dans sa propre déclaration TVA (autoliquidation) ;
- qu'en qualité de prestataire desdits services, l'hôpital ne dépose pas de déclaration TVA. Un numéro de TVA doit toutefois lui être attribué ;
- qu'en qualité de prestataire, l'hôpital ne dispose pas pour ces prestations d'un droit à déduction.

Des questions se sont posées concernant le traitement en matière de TVA des opérations qui sont réalisées dans le cadre de contrats de collaboration entre des établissements de soins.

Dans ce cadre, la Circulaire 36/2012 commente cette problématique TVA au regard des exemptions visées aux articles 44, § 2, 1°, 44, § 2, 2°, et 44, § 2, 4°, du Code de la TVA. L'exploitation des parkings par les hôpitaux et les institutions de soins a fait l'objet d'une réponse du Ministre à une question parlementaire de monsieur Klaps du 16 août 2017.

9.4.2.2 Services d'aide familiale

L'article 44, § 2, 2°, du Code a pour effet que toutes les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse, qui sont fournies par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente, sont exemptées de la taxe.

La notion 'd'organisme' vise tant les personnes physiques que les personnes morales.

1. Décision du 25 avril 1977, n° E.T. 23.202, Revue TVA n° 31/77, page 435, n° 619 – Q. et Rép., Sénat, 1977-1978, n° 15, Q. n° 34, Persyn, 21 décembre 1977, Revue TVA n° 34/78, p. 326.
 2. Décision n° E.T. 19.964 du 9 octobre 1973, Revue TVA n° 24/76, p. 80.
 3. Décision n° E.T. 19.964 du 9 octobre 1973, Revue TVA n° 24/76, p. 80, n° 556.

CHAPITRE 2 Assujettissement

9.4.2.3 Transport de malades et de blessés par des moyens de transport équipés à ces fins

La Décision E.T.129.928 d.d. 23.08.2016 commente les conditions de l'application de l'exonération du transport de malades, de blessés et de personnes handicapés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins. Il peut y avoir deux articles du Code applicable, à savoir l'article 44, § 2, 1^o b) du Code ou l'article 44, § 2, 2^o du Code.

9.4.2.4 Les groupements autonomes de personnes

Sont exonérés de la taxe les services rendus à leurs membres par des groupements autonomes qui exercent une activité qui est notamment exonérée en vertu de l'article 44, § 1^{er}, 2^o et § 2, 1^o, du Code lorsque ces prestations sont directement nécessaires pour l'exercice de cette activité et lorsque ces groupements demandent uniquement à leurs membres le remboursement de leur participation dans les dépenses communes.

Le régime d'exemption qui s'applique a été réglé jusqu'au 30 juin 2016 à l'article 44, § 2 1^obis du Code avec des conditions supplémentaires reprises dans l'AR n° 43 et des directives administratives reprises dans la circulaire du 09.05.1996.

La modification législative (art. 3, Loi du 26.05.2016, MB 09.06.2016, p. 34919) comporte une abrogation de l'article 44, § 2 1bis du Code et de l'AR n° 43. Un nouveau texte est inséré à partir du 1^{er} juillet 2016 dans l'article 44, § 2bis, ce nouvel article contenant désormais toutes les conditions d'exemption (elles ne sont donc plus réglées par AR).

La Circulaire n° 3 du 9 mai 1996 a été remplacée par la Circulaire n° 31/2016 (n° E.T. 127.540) du 12 décembre 2016.

Pour plus d'informations, consulter la section 6.3.

9.4.2.5 Livraison et importation de lait maternel, d'organes humains et de sang humain

En vertu de l'article 44, § 2, 1^oter, du Code une exonération est accordée, dans l'intérêt général pour la livraison et l'importation en Belgique de lait maternel, de sang humain et d'organes humains.

9.4.2.6 Exemptions en matière d'assistance sociale et de sécurité sociale

L'article 44, § 2, 2^o, du Code a pour effet que toutes les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse, qui sont fournies par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente, sont exemptées de la taxe.

La notion 'd'organisme' vise tant les personnes physiques que les personnes morales.

L'exemption prévue par l'article 44, § 2, 5^o, du Code précité est, quant à elle, applicable aux seules prestations de services qui ont pour objet l'orientation scolaire ou familiale ainsi qu'aux livraisons de biens qui leur sont étroitement liées.

De telles opérations peuvent certes être effectuées par les centres dont est question ci-dessus mais peuvent l'être également par d'autres assujettis (psychologues, psychothérapeutes et autres praticiens non reconnus comme organismes de nature sociale), d'où l'intérêt de maintenir cette exemption spécifique.¹

L'article 44, § 2, 2^o, du Code de la TVA mentionne un certain nombre d'organismes de nature sociale qui bénéficient de l'exemption.

9.4.2.7 Prestations de services effectuées au profit des mutualités par des délégués indépendants

Les prestations de services effectuées au profit des mutualités par des délégués indépendants et qui consistent principalement à affilier de nouveaux membres à une mutualité, récolter et transmettre les attestations de soins et les autres documents remis par les membres de cette mutualité, tarifier ces attestations de soins, procéder à la mise à jour des cartes SIS et informer et conseiller les membres dans le domaine de l'assurance soins de santé et indemnités et des services offerts par cette mutualité dans le cadre de son assurance complémentaire, sont visées par l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1^o, du Code.

Etant donné que les missions qui sont dévolues à ces délégués indépendants s'inscrivent dans l'objectif d'assistance sociale et de sécurité sociale poursuivi par les mutualités, elles peuvent toutefois bénéficier de l'exemption prévue par l'article 44, § 2, 2^o, nouveau, du Code de la TVA.

9.4.3 Installations sportives et établissements d'éducation physique

L'article 44, § 2, 3^o, du Code accorde une exonération de TVA pour les services fournis par les exploitants d'installations sportives et d'établissements d'éducation physique à condition que :

1^o l'exploitant soit une institution sans but lucratif ;

2^o les recettes tirées des activités servent exclusivement à couvrir les frais de ces activités.

Cette exonération est limitée aux services ayant trait à la pratique du sport et qui sont fournis par l'exploitant à des personnes qui pratiquent l'éducation physique et le sport, y compris la mise à disposition d'appareils et articles sportifs² (location d'une serviette de bain, d'un maillot de bain, d'un bonnet de bain et de lunettes pour nager, etc.).

Dans un arrêt important et relatif à un sport en vogue (le golf), la CJCE a disposé que les Etats membres ne peuvent instaurer une réglementation nationale qui prévoit une exonération générale de TVA pour la fourniture de locaux et d'autres installations ainsi que la mise à disposition d'élé-

1. Questions et Réponses, Sénat, 2005-2006, n° 3-74, p. 7908, Question n° 3-5635 de Mme Nyssens du 12 juillet 2006.

2. Décision du 9 mars 1978, n° E.T. 24.946, Revue TVA n° 34/78, p. 292, n° 636.

ments accessoires ou d'autres aménagements aux fins de la pratique du sport et de l'éducation physique. De telles prestations de services au sens de l'article 6 de la Sixième Directive, transposé à l'article 18 du Code, doivent en principe être taxées à la TVA.¹

Voir aussi la Décision du 11 juillet 2011 E.T. 119.653.

L'article 44, § 2, 3° du Code de la TVA exempte les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais. Cet article constitue la transposition de l'article 132, paragraphe 1^{er}, m) de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28.11.2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Une telle prestation de services est exemptée de la taxe lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- la prestation doit concerner l'exercice même du sport et être fournie aux personnes qui le pratiquent activement ;
- l'exploitant doit être un organisme qui ne poursuit pas un but lucratif ;
- les recettes provenant de l'exploitation doivent servir exclusivement à en couvrir les frais.

L'article 44, § 2, 3° du Code de la TVA vise donc toutes les installations où s'exerce une activité de nature à favoriser l'épanouissement physique, tels que les salles de gymnastique, les bassins de natation, les manèges, les terrains de sport, les courts de tennis, les terrains de golf...

Récemment, dans une affaire concernant le bridge², la Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée sur la signification et la portée de la notion de « sport ». Ainsi, la Cour a jugé que la notion de « sport », au sens de l'article 132, paragraphe 1^{er}, m) de la Directive 2006/112/CE se rapporte à une activité caractérisée par une *composante physique non négligeable*. En effet, le bridge en duplicate fait appel à la logique, à la mémoire, à la stratégie ou au raisonnement latéral et constitue une activité bénéfique à la santé mentale et physique de ceux qui la pratiquent régulièrement. Mais le fait qu'une activité favorise la santé physique et mentale n'est pas, à lui seul, un élément suffisant pour conclure que celle-ci doit être considérée comme un « sport », au sens de l'article 132, paragraphe 1^{er}, m) de la Directive 2006/112/CE. La circonstance qu'une telle activité se pratique en compétition ne change rien à cet égard.

Par conséquent, le bridge en duplicate, caractérisé par une composante physique paraissant négligeable, ne relève pas de la notion de « sport », au sens de cette disposition.

Auparavant, l'Administration admettait que l'exemption précitée s'appliquait également à l'égard des services fournis par une ASBL à ses membres, visant à pratiquer et à promouvoir le jeu d'échecs.

À la lumière de la jurisprudence récente et avec effet au 01.01.2019, l'Administration modifie son point de vue, en ce sens que seules les activités caractérisées par une composante physique non négligeable relèvent de la notion de sport. Par conséquent, **les jeux d'échecs, de cartes, les jeux vidéo et autres activités similaires** ne peuvent continuer à être exemptés de la TVA. Cependant, il ne sera pas revenu sur l'application de l'exemption dans le passé.

Par souci d'exhaustivité, il convient d'observer que les assujettis qui, compte tenu de ce nouveau point de vue, ne peuvent continuer à invoquer l'exemption précitée, ont la faculté de bénéficier du régime de la franchise de taxe, visé à l'article 56bis du Code de la TVA si le chiffre d'affaires annuel réalisé en Belgique n'atteint pas plus de 25.000 EUR.

Tous les commentaires contraires à ce qui précède sont abrogés.

9.4.4 Enseignement

L'article 46 de la Loi du 17 juin 2013 remplace l'article 44, § 2, 4°, du Code de la TVA comme suit. Sont exonérés de TVA :

- 4° a) l'enseignement scolaire ou universitaire, dont l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, et la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de matériel didactique utilisé pour les besoins de l'enseignement exempté, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées ;
- b) les leçons données, à titre personnel, par les enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire ;

Cette exemption constitue la transposition, en droit belge, des articles 132, paragraphe 1, i) et j), et 133, 1^{er} alinéa, a), de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée.

Deux changements majeurs apparaissent lesquels sont inspirés par une fidélité absolue, une fois n'est pas coutume, à la Directive et à la jurisprudence de la CJUE :

- 1) l'exonération de TVA sur les services d'enseignement ne s'appliquera plus qu'aux services fournis par des organismes de droit public et par d'autres organismes pour autant que ceux-ci n'aient pas pour but la recherche systématique du profit ;

1. CJCE, arrêt du 18 janvier 2001, Lindöpark, affaire C-150/99.

2. CJUE, 26 octobre 2017, affaire C-C-90/16, arrêt The English Bridge Union.

CHAPITRE 2 Assujettissement

2) l'introduction d'une distinction explicite entre les prestations d'enseignement effectuées par des personnes morales (organismes), – point a) de l'article 44, § 2, 4° du Code et les leçons dispensées par des personnes physiques – point b) de l'article 44, § 2, 4° du Code.

A partir du 1^{er} janvier 2014, les prestations d'enseignement effectuées par des organismes ayant pour but la recherche systématique du profit ne pourront donc plus bénéficier d'une exonération alors que tel est le cas actuellement.

Le moins que l'on puisse dire est que cela va influencer sérieusement le business model des entreprises actives dans le secteur.

D'autre part, seules leçons prodiguées par des personnes physiques (enseignants) qui donnent ces leçons à titre privé et sous leur unique et totale responsabilité pourront bénéficier de l'exonération sur base du point b) de l'article 44, § 2, 4° du Code.

Un enseignant qui donne des cours à titre onéreux pour un établissement d'enseignement pourra toujours se prévaloir de l'existence présumée d'un lien de subordination (ancienne tolérance administrative) pour échapper à l'assujettissement de principe. Toutefois, il est certain que l'Administration ne pourra pas s'opposer à une demande d'assujettissement puisque celle-ci résultera de la loi.

L'Administration de la TVA a publié la Circulaire AGFisc n° 50/2013 (E.T. 124.537) du 29 novembre 2013. Cette circulaire, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2014, est commentée ci-après. À partir de cette même date, tous les commentaires administratifs contraires aux dispositions reprises dans la circulaire visée sont abrogés.

9.4.4.1 Interprétation limitative en matière d'enseignement

Seules les trois catégories d'enseignement suivantes sont visées par l'exemption :

1° Enseignement scolaire ou universitaire dont l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse

Cette sorte d'enseignement est définie comme la transmission systématique de la connaissance à des personnes isolées ou en groupe, qui assimilent cette connaissance sous la direction d'un enseignant. Ce qui le caractérise, c'est que cet enseignement est donné en principe, selon un cycle de cours correspondant à l'année scolaire ou académique, dans le respect d'un programme pédagogique et comprenant l'organisation d'examen en vue de délivrer un diplôme, certificat, brevet, attestation.

Sont par conséquent rangés dans cette catégorie : l'enseignement maternel, primaire et secondaire, l'enseignement supérieur et universitaire, l'enseignement spécial, l'enseignement pour adultes, etc. De même l'enseignement qui est dispensé par une académie de musique, une académie de

danse, qui satisfait aux conditions posées et qu'il ne s'agisse pas de prestations de services revêtant un caractère récréatif.

La manière dont l'enseignement est dispensé, pour autant qu'il se déroule sous l'autorité effective d'un enseignant, est sans importance, et cela vise donc également l'enseignement à distance, l'enseignement par correspondance, les cycles d'étude, etc.

Relèvent aussi de la notion 'd'enseignement' les prestations de services d'accompagnement scolaire, et celles qui consistent à enseigner aux étudiants des méthodes d'apprentissage leur permettant d'assimiler, de manière durable, les matières enseignées.

Les prestations de services qui consistent à fournir du coaching scolaire à des enfants ou adolescents à haut potentiel doivent également être considérées comme des leçons portant sur l'enseignement scolaire.¹

2° Formation et recyclage professionnels

C'est la formation qui se rapporte directement à l'apprentissage d'un métier ou d'une profession ainsi qu'au perfectionnement, au recyclage ou à l'éducation permanente.

Il n'est pas exigé que cette formation soit dispensée pendant une période qui correspond à une année scolaire ou académique. La durée n'a par conséquent pas d'importance : la formation doit être donnée pendant une période qui est nécessaire à l'apprentissage effectif d'un métier ou qui permette d'acquérir la formation, le perfectionnement ou le recyclage en cause.

Exemple

Les séminaires dispensés par des associations professionnelles dont la durée correspond au temps nécessaire pour acquérir une spécialisation complémentaire ou une formation qualifiée de 'updating', en relation avec la profession déjà exercée, même si l'enseignement n'est pas uniquement accessible aux personnes qui exercent déjà la profession.

Leçons données, à titre personnel, par les enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire

La notion 'd'enseignant' doit être interprétée comme suit : une personne qui, en principe, enseigne dans un établissement scolaire et qui de ce fait, transmet des connaissances aux élèves de façon à ce qu'ils les assimilent. Elle peut également être appelée instituteur (institutrice), professeur ou enseignant(e). Selon la Cour européenne², l'exemption de l'article 132, paragraphe 1, j), de la Directive 2006/112/CE fait expressément référence à la profession 'd'enseignant' exerçant cette profession en tant que particulier.

1. Décision anticipée n° 2012.434 du 19 février 2013.

2. CJUE, 7 septembre 1999, affaire C-216/97, arrêt J. Greeg et M. Gregg.

Les prestations visées sont celles qui sont réalisées par des enseignants pour leur propre compte et sous leur propre responsabilité¹. Cela signifie que l'enseignant supporte le risque lié à la perte de ses émoluments si les circonstances faisaient qu'il ne puisse plus continuer à donner cours, alors qu'il y a en principe un lien entre le contenu concret de la matière enseignée et les qualifications de l'enseignant.

En outre, l'arrêt Haderer précise que le texte légal ne s'oppose pas en soi à ce que les leçons concernées soient données à plusieurs personnes à la fois. De même il n'est pas exigé qu'il existe un lien contractuel direct entre l'enseignant et le destinataire des leçons. Les cocontractants sont généralement les parents des élèves ou des étudiants.

Comme exemple, la Circulaire n° 50/2013 précitée évoque les services rendus, de manière indépendante, par les répétiteurs qui ne sont exemptés que s'il est satisfait aux conditions cumulatives suivantes :

- les leçons données par le répétiteur doivent porter sur l'enseignement scolaire ou universitaire ;
- le répétiteur donne les leçons concernées pour son propre compte et sous sa propre responsabilité et supporte ainsi le risque lié à la perte de ses émoluments si les circonstances faisaient qu'il ne puisse plus continuer à donner lesdites leçons ;
- le répétiteur doit être considéré comme 'enseignant' tel que défini ci-avant.

Les services rendus, de manière indépendante, par les répétiteurs qui ne satisfont pas aux conditions précitées, sont donc toujours soumis à la taxe.

L'exemption s'applique aussi aux prestations de services d'accompagnement scolaire, réalisés de manière indépendante, ou celles qui consistent à enseigner aux étudiants des méthodes d'apprentissage leur permettant d'assimiler, de manière durable, les matières enseignées dans le cadre de l'enseignement scolaire et universitaire visé.

Selon l'arrêt de la Cour européenne², peuvent être visées d'autres activités que celles relatives à l'enseignement scolaire ou universitaire proprement dit, à condition qu'elles comprennent pour l'essentiel, la transmission de connaissances et de compétences entre un enseignant et des élèves ou des étudiants portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire.

3° Tolérance administrative en matière de leçons données dans un 'lien de subordination'

La possibilité d'exemption existe aussi pour les personnes physiques, qui n'étant pas salariées ou appoin-

tées, donnent des leçons dans un établissement dont les opérations sont ou non exemptées, mais qu'il apparaît qu'elles sont néanmoins liées à cet établissement par un 'lien de subordination', du fait notamment du contenu de la matière enseignée, des horaires, de la rémunération, du règlement interne. Il a en effet été décidé que de telles personnes n'agissent pas de manière 'indépendante', de sorte qu'ils ne prestent pas d'opérations imposables à la TVA.

La personne concernée peut toutefois renoncer au bénéfice de cette tolérance : en l'absence d'un tel lien de subordination, qu'il appartient à l'intéressée d'établir, la qualité d'assujéti à la TVA ne peut lui être refusée.

9.4.4.2 Établissements d'enseignement visés

L'exemption est limitée à l'enseignement qui est prodigué soit par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que :

- ils n'aient pas pour but la recherche systématique du profit ;
- les bénéfices éventuels ne sont jamais être distribués, mais sont affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies.

Par conséquent, sont donc été exclues du bénéfice de l'exemption : les organismes constitués sous forme de société commerciale ou à forme commerciale ou ceux même sous forme d'association sans but lucratif dont la comptabilité ferait état de manière systématique d'un but lucratif et dont les bénéfices sont distribués entre les membres.

Pour la qualification d'un organisme comme étant 'sans but lucratif', on doit prendre en considération toutes les activités de cet organisme. L'objectif statutaire poursuivi par l'organisme est important ici.³

L'Administration de la TVA accepte qu'une organisation qui fournit des prestations d'enseignement et qui ne recherche pas systématiquement le profit et dont les bénéfices éventuels ne sont pas distribués, mais sont affectés au maintien ou à l'amélioration des opérations précitées, est un 'organisme poursuivant des fins comparables'.⁴

9.4.4.3 Exemptions des prestations de services et livraisons de biens étroitement liées à l'enseignement

À côté de l'enseignement proprement dit, les organismes d'enseignement effectuent également des opérations qui sont étroitement liées à l'enseignement et qui sont de ce fait en principe aussi exemptées. Ces opérations doivent être effectivement fournies en tant que prestations accessoires à cet enseignement exempté qui constitue la presta-

1. Voir n° 28 et s., CJUE, 14 juin 2007, affaire C-445/05, arrêt Werner Haderer.

2. CJUE, 28 janvier 2010, affaire C-473/08, arrêt Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz.

3. CJUE, 21 mars 2002, affaire C-174/00, arrêt Kennemer Golf en County Club.

4. Voir n° 19 de la Circulaire AGFisc n° 50/2013 du 29 novembre 2013.

CHAPITRE 2 Assujettissement

tion principale¹, de sorte que ces prestations accessoires ne constituent qu'un moyen pour faire en sorte que le service principal soit fourni dans les meilleures conditions.

L'exonération continue de s'appliquer lorsque de telles opérations sont réalisées pour des raisons budgétaires ou organisationnelles par une ou plusieurs personnes morales distinctes constituées exclusivement à cet effet par un établissement d'enseignement exonéré de TVA. Les élèves, les membres du personnel enseignant ou les membres chargés de la direction de l'établissement d'enseignement concerné doivent participer activement à la direction de cette entité.

Ces personnes morales ne peuvent pas non plus avoir pour but la recherche systématique du profit et ne peuvent en aucun cas être effectuées en concurrence avec des entreprises commerciales dont les opérations sont soumises à la TVA.

Sont notamment visés :

- le transport des élèves ;
 - la fourniture de logements, de repas et de boissons aux élèves et au personnel enseignant ;
 - la vente aux élèves et aux enseignants, du matériel didactique tel que les manuels, les livres, les brochures et autres fournitures, qui sont directement en rapport avec l'enseignement exempté qui leur est prodigué ;
 - la vente de travaux d'élèves si ces travaux sont exécutés conformément aux dispositions relevant respectivement du décret de la Communauté flamande relatif à l'enseignement du 13 juillet 2001 (MB du 27 novembre 2001) et de l'Arrêté royal du 12 février 1976, fixant les conditions auxquelles les objets produits ou les services rendus par un établissement d'enseignement peuvent être aliénés ou loués (MB du 8 avril 1976), et aux mesures d'exécution qui leur sont attachées. Sont visées les ventes non-commerciales de travaux d'élève, sans exploitation commerciale. N'est entre autres pas visé un restaurant ouvert au public et exploité commercialement par une école d'hôtellerie ;
 - les opérations effectuées par les entreprises dites 'mini-entreprises' ou 'entreprises d'apprentissage', qui sont créées au sein de certaines écoles de l'enseignement secondaire qui effectuent des prestations d'enseignement exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 2, 4°, a), du Code, en vue de familiariser les élèves avec les aspects concrets de la vie en entreprise (marketing, production, achats, ventes, transactions financières, planning, calcul du prix de revient, comptabilité, etc.), sont également exemptées de la taxe s'il est satisfait cumulativement aux conditions suivantes :
- a) ces mini-entreprises ou entreprises d'apprentissage sont des simulations d'une entreprise individuelle ou d'une société, et elles sont mises sur pied par les

élèves, éventuellement sous la conduite d'organisations des classes moyennes ;

b) les mini-entreprises ou les entreprises d'apprentissage visées subissent, chaque année scolaire, une modification tant au niveau de la composition qu'en ce qui concerne la nature de l'activité qui est par ailleurs relativement limitée et qui, par conséquent, ne donne lieu à aucune distorsion de concurrence sous quelque forme que ce soit ;

c) l'objectif de ces initiatives consiste à fournir aux élèves, sous l'assistance et le contrôle des enseignants concernés, une formation orientée vers la pratique grâce à la mise en application de la connaissance théorique acquise ;

– des activités occasionnelles destinées à apporter un soutien financier, telles qu'une fête scolaire, un bal de l'école, une représentation théâtrale, la vente de gaufres et de tartes, etc.

9.4.4.4 Établissements pour l'enseignement du sport

Les établissements pour l'enseignement du sport ne peuvent être exemptés, aux conditions requises, que s'ils peuvent être considérés comme des établissements pour la formation ou le recyclage professionnels, ce qui est plutôt exceptionnel.

L'exemption est toutefois possible sous les dispositions de l'article 44, § 2, 3° CTVA qui exempte de TVA les exploitants d'un établissement d'éducation physique ou d'une installation sportive sans but de lucre. Il est renvoyé, à cet égard, au n° 4.3, *supra*.

9.4.4.5 L'enseignement des langues

Les prestations de services relatives à l'enseignement des langues ne sont exemptées que si elles peuvent être considérées comme de l'enseignement scolaire ou universitaire, de la formation ou du recyclage professionnel et pour autant que l'organisme n'ait pas pour but la recherche du profit systématique et que les bénéfices éventuels ne soient pas distribués, mais soient affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées.

À titre de tolérance, l'application du nouveau régime relatif à l'enseignement des langues n'est exigée qu'à partir du 1^{er} septembre 2014². L'application de cette tolérance vaut pour toutes les opérations qui sont effectuées par un assujetti qui fournit des prestations ayant pour objet l'enseignement des langues et ce, quelle que soit la qualité du preneur.

9.4.4.6 Les auto-écoles

Les auto-écoles agréées par le SPF Mobilité peuvent également, moyennant le respect des conditions en matière de but de lucre et de distribution des bénéfices, bénéficier de

1. CJUE, 14 juin 2007, affaire C-434/05, arrêt Horizon College.

2. Décision TVA n° E.T. 125.077 du 2 décembre 2013.

l'exemption en ce qui concerne l'obtention du permis de conduire pour des véhicules des catégories C, D et G (respectivement pour les camions, les autobus et les véhicules agricoles).

9.4.4.7 La formation des pilotes professionnels

L'école de pilote agréée par le SPF Mobilité qui fournit une formation de pilotes professionnels peut également être exemptée de TVA si les conditions en matière de but de lucre et de distribution des bénéfices sont respectées.

Détermination du lieu de la prestation de services en matière d'enseignement

Pour la localisation de la prestation de services, il est renvoyé au commentaire sous la Partie 3.

Le lieu de la prestation de services change selon que le preneur des services est un 'assujetti' à la TVA, tel que visé à l'article 21, § 1er CTVA (situation B2B) ou une autre personne (situation B2C).

Prestations d'enseignement dans la situation B2C

Les prestations de services relatives à des événements et activités à caractère éducatif se situent à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées, par application de l'article 21bis, § 2, 5° du Code de la TVA.

Pour l'enseignement par correspondance, l'endroit à partir duquel l'élève est encadré (supports écrits ou téléphoniques, correction des devoirs, etc.) est le lieu où la prestation de service est localisée. Une solution identique s'applique pour les services d'enseignement, lorsque le contenu des cours est fourni par un enseignant sur l'internet ou sur un réseau électronique, comme au moyen d'une connexion à distance.

Cette situation est donc restée inchangée par rapport à la situation antérieure à l'année 2014.

Prestations d'enseignement dans la situation B2B

Ici, le lieu de la prestation de services est en principe déterminé par l'endroit où est établi le bénéficiaire de la prestation, par application de l'article 21, § 2 CTVA.

Une exception est toutefois prévue pour les prestations consistant à donner accès à une manifestation éducative : dans ce cas, la prestation est réputée se situer à l'endroit où la prestation est matériellement exécutée, par application de l'article 21, § 3, 3° CTVA. La prestation consistant à accorder le droit d'accès inclut l'autorisation d'accéder à un endroit où a lieu la manifestation et d'y assister à la manifestation (par ex. donner l'accès à des séminaires ou à des workshops). Le mode de paiement ou l'achat par voie électronique sont sans importance à cet égard.

Vu que la notion 'd'évènement' n'a pas encore de définition européenne uniforme, l'Administration de la TVA considère que la portée de cette règle de localisation reste limitée ici à donner accès à une manifestation éducative, d'une durée d'un jour, au maximum.

9.4.4.8 Droit à déduction de la TVA historique

Les établissements d'enseignement assujettis à la TVA sont, en tant qu'assujettis 'ordinaires', soumis aux règles générales en matière de déductibilité de la TVA, qui font l'objet d'un examen détaillé dans la Partie 8 du Guide expert TVA.

Pour le droit à déduction de la TVA 'historique', il convient de procéder de la manière suivante :

- un inventaire doit être déposé auprès de l'office local de contrôle de la TVA, au plus tard 20 jours avant la date ultime de dépôt de la première déclaration périodique dans laquelle le droit à déduction de la TVA historique est exercé, avec comme date ultime le 30 juin 2014. Il s'agit donc soit du 31 janvier 2014 (déclarants mensuels), soit du 31 mars 2014 (déclarants trimestriels), soit du 30 juin 2014 si aucune déduction n'a encore été opérée antérieurement ;
- doit être reprise dans cet inventaire :
 - a) la TVA susceptible de révision sur les biens d'investissement en usage, compte tenu de la période de révision de 5, 15 ou 25 ans ;
 - b) la TVA susceptible de révision sur les frais qui sont directement et incontestablement relatifs à une prestation imposable fournie par l'établissement d'enseignement et qui n'ont pas encore été utilisés au 1^{er} janvier 2014 (achat au plus tôt en 2011) ;
- la révision s'effectue par voie d'imputation dans la déclaration périodique à la TVA. L'imputation ne peut toutefois, par déclaration, être effectuée qu'au maximum à concurrence du montant repris en grille 71 de la déclaration périodique. Le solde est ensuite reporté vers la déclaration suivante jusqu'à utilisation complète, avec comme date ultime la dernière déclaration à la TVA à introduire concernant l'année 2014 (4^{ème} trimestre ou mois de décembre 2014).

Par la Décision n° E.T. 121.450 du 27 mars 2012, l'Administration a imposé, en ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, que l'année de la première mise en service soit toujours prise comme point de départ de la période de révision. Il est dès lors permis aux assujettis d'en encore demander une autorisation pour la période antérieure, en vue de pouvoir prendre cette même date de mise en service comme point de départ. Cette demande doit être introduite en même temps que l'inventaire susmentionné.

9.4.5 Culture

Les prestations visées ici sont celles dont il est question à l'article 44, § 2, 6°, 7°, 8° et 9°, du Code.

L'article 44, § 2, 8°, deuxième alinéa, du Code de la TVA repose sur l'article 371 de la Directive 2006/112/CE (article 28, troisième alinéa, b), de la Sixième Directive TVA. Conformément à cette disposition, les Etats membres peuvent, pendant une période transitoire, continuer à exonérer certaines opérations, dans les conditions existantes

CHAPITRE 2 Assujettissement

dans l'Etat membre. Ces opérations sont énumérées limitativement dans l'annexe X, partie B, de la Directive TVA 2006/112/CE.

Etant donné que les prestations de services des artistes et des interprètes sont expressément visées dans l'annexe X, partie B, de la Directive TVA 2006/112/CE, la Belgique a pu maintenir, au moment de l'entrée en vigueur de la Sixième Directive TVA, l'exemption existant pour les prestations de services des artistes exécutants depuis l'entrée en vigueur du Code de la TVA, dans les conditions en vigueur à ce moment.¹

La Cour de Justice des Communautés européennes s'est prononcée dans un arrêt du 3 avril 2003² à propos de deux questions préjudicielles relatives à l'exonération TVA dans le secteur culturel. La Cour considère que l'expression 'autres organismes culturels reconnus' n'exclut pas les solistes se produisant à titre individuel. En outre, le titre de l'article 13, A, de la Sixième Directive n'entraîne pas de restrictions aux possibilités d'exonération prévues par cette disposition.

9.4.5.1 Location d'articles de caractère culturel

Il s'agit plus particulièrement des articles suivants :

- livres et périodiques ;
- partitions musicales ;
- disques ;
- bandes magnétiques ;
- diapositives ;
- et autres supports similaires à caractère culturel.

L'exonération introduite par l'article 44, § 2, 6°, du Code n'est applicable que si les conditions suivantes sont remplies :

- 1° le prestataire de services doit être une association sans but lucratif ;
- 2° les recettes provenant de l'activité exonérée sont utilisés à en couvrir les frais.

Par conséquent, la location d'œuvres d'art (peintures, dessins, photos, etc.) est une prestation de services exonérée de la TVA à condition que les conditions visées ci-dessus soient remplies.³

9.4.5.2 Conférenciers, artistes, sportifs professionnels

En vertu de l'article 44, § 2, 8°, du Code les prestations des personnes suivantes sont exonérées de la taxe :

Conférenciers et interprètes

Par conférencier, on entend, toute personne qui parle dans une réunion sur des sujets de nature à instruire l'auditoire.

Les prestations des conférenciers sont uniquement exonérées de la TVA pour autant qu'elles soient fournies aux organisateurs de la conférence eux-mêmes.

La Décision n° E.T. 108.828 du 30 septembre 2005, d'où il résulte que l'exemption visée à l'article 44, § 2, 8°, du Code de la TVA est applicable aux artistes exécutants, quelle que soit la forme juridique sous laquelle ils agissent (personne physique ou personne morale), est étendue aux prestations des conférenciers visés par la première phrase de cette disposition. L'application de l'exemption aux conférenciers-personnes morales entre en vigueur à partir de la même date que celle fixée pour les artistes exécutants.⁴

Cette décision est également applicable aux sportifs.⁵

Le Ministre des Finances a décidé de ne pas exiger provisoirement l'application de la décision E.T. 108.828 du 30 septembre 2005 et de reporter à nouveau l'application de cette décision (18.07.2006 – Informations et communications AFER-TVA).

A cet égard, il est rappelé que l'Administration n'émettra aucune critique dans le cas où un assujetti personne morale, voudrait exercer un droit à restitution des taxes payées dans le passé. Dans ce cas, il convient cependant de tenir compte d'une révision éventuelle de la déduction qui a été exercée initialement.

Par organisateur d'une conférence, on entend la personne ou le groupement qui choisit le thème à traiter, recherche le conférencier et effectue toutes les autres opérations qui rendent possible la conférence.

Sont également exonérées, les prestations que fournissent les interprètes (traductions simultanées) et les traducteurs dans le cadre de l'organisation d'une conférence.

9.4.5.3 Organisateurs de représentations diverses

L'article 44, § 2, 9°, du Code attribue une exonération de la TVA pour les prestations qu'un organisateur de l'une des représentations reprises ci-dessous fournit aux spectateurs, aux auditeurs ou aux visiteurs :

- représentation théâtrale ;
- représentation chorégraphique ;
- représentation cinématographique ;

1. Questions et Réponses, Sénat, 2005-2006, n° 3-70, p. 7198-7199 – Question orale n° 3-5265 de Mme Hermans du 24 mai 2006.
2. CJCE, arrêt Matthias Hoffmann du 3 avril 2003, aff. C-144/00, Recueil 2003 – Accountancy & fiscalité n° 22/03.
3. Décision du 8 mai 1979, n° E.T. 29.719, Revue TVA n° 41/79, p. 526, n° 703.
4. Voir Décision n° E.T. 108.828/2 du 23 décembre 2005, Question n° 3-4152 de Mme Hermans du 16 janvier 2006, Questions et Réponses, Sénat, 2005-2006, n° 3-60, p. 5460-5461.
5. Informations et communications du 13 avril 2006.

- expositions ;
- concerts ;
- conférences.

L'exonération dépend des deux conditions suivantes :

- 1° l'organisation doit dépendre d'une institution reconnue par le ministère compétent ;
- 2° les recettes de l'activité doivent uniquement servir à couvrir les frais de l'organisation.

9.4.6 Mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques

Sont également exonérées de la taxe, les mises à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques pour des activités exonérées en vertu :

- 1° de l'article 44, § 2, 1°, du Code ou les prestations fournies par des établissements de soins ;
- 2° de l'article 44, § 2, 2°, du Code ou les prestations fournies par des maisons de repos, homes pour handicapés, les institutions pour la jeunesse ;
- 3° de l'article 44, § 2, 4°, du Code ou les prestations des établissements d'enseignement.

Le fait que les membres enseignants de la communauté soient directement rémunérés par le Ministère de l'éducation nationale qui, par hypothèse, n'est pas l'autorité organisatrice de l'établissement d'enseignement, n'influence en rien la solution¹.

9.4.7 Organismes sans but lucratif

En application de l'article 44, § 2, 11°, du Code, une exonération de TVA est accordée, aux conditions décrites ci-après, aux services effectués par certains organismes sans but lucratif moyennant paiement d'une cotisation statutaire pour les besoins de leurs membres et dans leur intérêt collectif :

- 1° l'opération doit être une prestation de service au sens de l'article 18 du Code ;
- 2° le service doit être effectué par un organisme sans but lucratif ;
- 3° l'organisme qui effectue le service doit poursuivre des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique ;
- 4° le service doit être effectué au profit des membres, à ce sujet il faut entendre par membre les personnes physiques et les personnes morales qui ont participé à la constitution de l'organisme et qui ont par la suite été acceptées comme membre par les fondateurs. Il ne doit être

fait aucune distinction entre les membres fondateurs et les membres adhérents ;

- 5° le service doit être presté dans l'intérêt collectif des membres ce qui sous-entend que l'avantage qui en découle est acquis à tous les membres qui se sont engagés l'un envers l'autre à supporter ensemble le coût global de l'avantage procuré à chacun d'eux. L'apport pour les dépenses communes consiste dans le paiement de la cotisation statutaire que chaque membre doit payer.

Un service presté dans l'intérêt personnel d'un membre n'est pas exonéré ; même s'il est couvert par la cotisation ;

- 6° l'organisme ne peut percevoir pour le service qu'une cotisation fixée conformément aux statuts.

Il n'est jamais trop tard pour bien faire. Après des années d'atermoiements, une circulaire conforme à la jurisprudence de la CJCE a vu le jour : la Circulaire 1/2012 du 3 janvier 2012.

L'arrêt rendu le 12 novembre 1998 par la Cour de Justice des Communautés européennes dans l'affaire C-149/97, *The Institute of the Motor Industry* prévoyait qu'un organisme poursuivant des objectifs de nature syndicale au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous 1), de la Sixième Directive, désigne une organisation qui a pour objectif principal la défense des intérêts collectifs de ses membres – qu'ils soient travailleurs, employeurs, titulaires de professions libérales ou opérateurs exerçant une activité économique donnée – et la représentation de ceux-ci vis-à-vis des parties tierces concernées, y compris les autorités publiques.

9.4.8 Opérations effectuées pour assurer à son profit un soutien financier

L'article 44, § 2, 12°, du Code exonère les livraisons de biens et les prestations de services de la taxe lorsqu'elles sont effectuées dans les conditions suivantes :

- 1° l'opération est effectuée par un organisme dont l'activité est exonérée en vertu de l'article 44, § 2, 1° à 4°, 7° et 11°, du Code : les hôpitaux et autres établissements de soins, les services d'aide familiale, les organismes de transport des malades et des blessés, les maisons de repos agréées, les installations sportives et les établissements d'éducation physique, les établissements d'enseignement scolaire ou universitaire reconnus, etc. ;
- 2° l'opération est effectuée à l'occasion de manifestations destinées à apporter un soutien financier à un des organismes visés au 1°, ci-avant ;
- 3° ces activités doivent être organisées au profit exclusif de la société qui les organise.

L'Administration considère qu'aucune distorsion de concurrence ne subsiste si la manifestation de bienfaisance

1. Décision du 26 juillet 1973, n° E.T. 15.621, Revue TVA n° 15/74, p. 194, n° 452.

CHAPITRE 2 Assujettissement

ou de soutien est organisée tout au plus **quatre fois au cours d'une année civile**. L'organisation d'une manifestation continue pendant trois jours maximum (par exemple, pendant le week-end) est comptée comme un seul événement (Circulaire nr. 2017/C/23 du 21 avril 2017).

Lorsque cette manifestation est organisée en commun par plusieurs assujettis, cette condition doit être appréciée dans le chef de chaque co-organisateur séparément.

Dès le moment où plus de quatre événements sont organisés au cours d'une année civile, l'organisme incriminé doit prendre contact avec le centre PME/GE compétent qui, après avoir pris connaissance des arguments de cet organisme, appréciera s'il est question ou pas de distorsions de concurrence. Un dépassement fortuit n'est pas pris en considération.

9.5 Diverses opérations exonérées

9.5.1 Contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs

Les contrats conclus par les auteurs ou les compositeurs pour l'édition d'œuvres littéraires ou artistiques sont exonérés de la taxe en application de l'article 44, § 3, 1°, du Code.

Cette exonération dépend toutefois des conditions suivantes :

- 1° l'opération doit être un contrat d'édition ;
- 2° le contrat doit être conclu avec l'auteur ou le compositeur de l'œuvre littéraire ou artistique ;
- 3° le contrat d'édition doit avoir trait à une œuvre littéraire ou artistique.

9.5.2 Opérations en matière d'assurance et de réassurance

L'article 44, § 3, 3°, du Code exonère de la taxe les services fournis par les courtiers et les mandataires en matière d'assurance.

La CJCE a disposé dans son arrêt Skandia¹ qu'une forme de coopération consistant, pour une compagnie d'assurances, à prendre en charge, moyennant une rémunération calculée sur la base des prix du marché, l'activité d'une autre compagnie d'assurances sans en assumer les risques, cette dernière compagnie souscrivant les contrats d'assurance en son propre nom, ne constitue pas une opération d'assurance exonérée de TVA au sens de l'article 13, B, sous a), de la Sixième Directive (transposition à l'article 44, § 3, 4°, du Code). Une telle activité, rémunérée sur la base des prix du marché, constitue un service à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la Sixième Directive, taxé à la TVA.

9.5.3 Livraisons et acquisitions intracommunautaires destinées à une activité exonérée

L'article 44, § 2, 13°, du Code exonère de TVA :

- les livraisons de biens qui ont été affectés exclusivement à une activité exemptée en vertu de l'article 44 si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction ;
- la cession ou la concession d'une clientèle afférente à une activité exemptée en vertu du même article ;
- les livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction conformément à l'article 45, § 3, du Code.

Il s'agit en fait simplement d'une exonération technique :

lorsque des biens sont utilisés pour une activité mais que l'achat ou l'acquisition ne donne pas droit à la déduction de la taxe due sur ces biens, soit parce qu'ils sont utilisés totalement pour des opérations exonérées, soit parce que la déduction n'est pas accordée sur base d'une autre disposition, l'imposition de l'acquisition entraînerait une double taxation. En effet dans ce cas, le montant imposable contient de la TVA qui n'a pas été déduite (TVA résiduelle).

9.6 Opérations immobilières pour lesquelles une exonération est prévue

L'article 44, § 3, 1°, a du Code exonère les livraisons de biens immeubles par nature, à l'exception des livraisons d'immeubles qui sont aliénés au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ces bâtiments.

L'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature sont exonérées par l'article 44, § 3, 2°, du Code à l'exception :

- de la mise à disposition d'emplacements pour véhicules ;
- de la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens ;
- de la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants ;
- de la mise à disposition d'emplacements de camping ;
- de la mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports.

Ces exceptions à considérer comme des services imposables que l'on retrouve par ailleurs à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 8° à 10°, du Code.

1. CJCE, arrêt Skandia du 8 mars 2001, aff. 240/99, Recueil 2001.

Est également soumis à la taxe, le leasing de biens immeubles par nature consenti par une entreprise pratiquant la location 'financement d'immeubles', qui a construit ou acquis ces immeubles sous le régime de la TVA.

L'Arrêté royal n° 30 décrit à quelles conditions le contrat de location 'financement immobilier' doit satisfaire, et plus particulièrement la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en constituent l'objet, ainsi que les droits et les obligations du locataire.

Article 44, § 3, 2° C TVA depuis 2019

...

2° l'affermage et la location de biens immeubles par nature, à l'exception :

a) des prestations de services suivantes :

- la mise à disposition d'emplacements pour véhicules ;
- la mise à disposition d'emplacements utilisés pour plus de 50 p.c. pour l'entreposage de biens, à condition que ces emplacements ne soient pas utilisés pour plus de 10 p.c. comme espaces de vente. N'est pas visée la mise à disposition pour laquelle l'option visée au point d) peut être exercée ;
- la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants ;
- la mise à disposition d'emplacements pour le camping ;
- la mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports ;
- la mise à disposition d'outillages et de machines fixés à demeure ;
- la mise à disposition, autrement qu'à des fins de logement, de biens immeubles par nature pour une période ne dépassant pas six mois. N'est pas visée la mise à disposition à des personnes physiques qui utilisent ces biens à des fins privées ou, plus généralement, à des fins étrangères à leur activité économique ainsi que la mise à disposition à des organisations sans but de lucre. N'est pas non plus

visée la mise à disposition en faveur de toute personne qui affecte ces biens à la réalisation d'opérations visées au paragraphe 2 ;

b) de la location-financement d'immeubles consentie par une entreprise pratiquant la location-financement d'immeubles ou la location qualifiée de leasing immobilier, lorsque cette entreprise construit, fait construire ou acquiert, avec application de la taxe, le bâtiment sur lequel porte le contrat et que le preneur prend ce bien en location pour l'utiliser dans l'exercice d'une activité d'assujetti ; le Roi définit les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de location-financement d'immeubles, notamment en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet ainsi que les droits et les obligations du preneur ;

c) de la location de coffres forts ;

d) de la location d'un bâtiment ou fraction d'un bâtiment, que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, pour autant que le loueur et le preneur aient opté conjointement pour la taxation de cette location. Lorsqu'un bâtiment ou une fraction d'un bâtiment est donné en location en même temps que le sol y attenant, l'option doit être exercée conjointement par rapport aux deux biens immeubles.

L'option vaut pour toute la durée du contrat.

L'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels les taxes grevant les opérations visées à l'article 19, § 2, alinéa 3, relatives aux bâtiments mêmes et qui concourent spécifiquement à leur construction sont exigibles pour la première fois au plus tôt le 1^{er} octobre 2018. Cette condition n'est pas applicable pour les contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens visée au point a), deuxième tiret pour lesquels l'option peut être exercée.

Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, on entend par « sol y attenant », la parcelle cadastrale ou les parcelles cadastrales sur lesquelles le bâtiment ou la fraction de bâtiment a été érigé et qui est donnée ou sont données en location simultanément avec ce bâtiment ou fraction de bâtiment par la même personne.

Le Roi détermine le moment auquel l'option doit être exercée et les formalités à observer ;

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

1 APPROCHE GLOBALE

Dans ce chapitre nous ne traiterons que des opérations imposables générées par un contrat à titre onéreux. Les importations sont traitées au chapitre 4.

D'emblée, précisons que les opérations imposables contractuelles analysées dans le présent chapitre ne rendent une TVA exigible que si les conditions élémentaires reprises ci-après sont remplies :

- 1° le fournisseur (ou le prestataire) doit être un assujetti agissant en tant que tel, c.-à-d. dans l'exercice de son activité économique ;
- 2° la livraison, l'acquisition ou la prestation est localisée en Belgique ;
- 3° l'opération est consécutive à un contrat à titre onéreux prévoyant un lien direct entre bien (ou service) et contrepartie reçue.¹

En d'autres termes, il faut qu'il existe entre le fournisseur (ou prestataire) et son client un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le fournisseur (prestataire) constituant la contre-valeur effective du bien ou du service fourni au client². Le rapport juridique ici visé est bien le contrat hormis les cas rarissimes d'intervention de l'autorité publique dans le cadre d'une réquisition.³

Des critères objectifs doivent être réunis pour qu'une opération puisse être considérée comme une livraison de biens ou une prestation de services. Ces critères objectifs sont ceux énoncés aux articles 2, paragraphe 1^{er}, a) et c) (champ d'application), 9, paragraphe 1 et 2 (activité économique), 14, paragraphe 1 (notion de livraison de biens) et 24, paragraphe 1 (notion de prestation de services) de la Directive TVA 2006/112/CE.⁴

Le tableau suivant illustre ces critères objectifs.

Champ d'application de la TVA – Opérations imposables ...		Art. 2, paragraphe 1 ^{er} , a) et c)
...effectuées par un assujetti agissant en tant que tel		
Livraisons de biens (Art. 14, paragraphe 1)	Prestations de -services (Art. 24, -paragraphe 1)	
Activité économique		Art. 9, paragraphe 2
Quels que soient (= peu importe) les buts et les résultats de cette activité (même dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal)		Art. 9, paragraphe 1

En fonction de ces critères, il est permis de ranger dans la catégorie des opérations imposables à la TVA les opérations constitutives d'une pratique abusive alors que tel n'est pas le cas des opérations constitutives de fraude fiscale.⁵

2 LIVRAISONS DE BIENS

	Article du Code à consulter
Définition	10
Règle de la non-livraison	11
Assimilations	12 et 12bis
Fiction	13
Lieu	14, 14bis et 15
Fait générateur et causes d'exigibilité	16 et 17

1. Voir notamment arrêt Hong Kong Trade – CJCE – affaire 89/81 – 1er avril 1982 – Rec. 1277.
2. Cf. arrêt Tolsma – 3 mars 1994 – CJCE – affaire 16/93.
3. Articles 5, § 4, a), et 6, § 1^{er}, alinéa 2, 3^{ème} tiret, de la Sixième Directive CEE.
4. Voir aussi au sujet des critères objectifs, CJCE, arrêt Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd / Commissioners of Customs & Excise, 21 février 2006, aff. C-255/02, point 58 et CJCE, arrêt Kittel, 6 juillet 2006, aff. C-439/04 et 440/04, point 53.
5. Lire pour confirmation CJCE, arrêt Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd / Commissioners of Customs & Excise, 21 février 2006, aff. C-255/02, point 59 confirmé par CJCE, arrêt Kittel, 6 juillet 2006, aff. C-439/04 et 440/04, point 53.

2.1 Définitions de la livraison

2.1.1 Dans la Directive 2006/112/CE

Article 14, § 1^{er}

Est considéré comme ‘livraison d’un bien’, le transfert du pouvoir de disposer d’un bien corporel comme un propriétaire.

L’expression typique des pouvoirs d’un propriétaire est le droit d’agir avec un bien selon sa volonté, notamment d’exercer la possession du bien et de le céder à autrui.¹

Au sujet de la distinction entre livraison de biens et prestation de services, il y a lieu aussi de se référer à l’arrêt Eon Aset de la CJUE.²

La location d’un véhicule automobile en vertu d’un contrat de crédit-bail peut-elle, présenter des caractéristiques assimilables à l’acquisition d’un bien d’investissement de sorte qu’un tel contrat puisse être considéré en tant que livraison de biens ?

Cette question peut paraître incongrue même pour un spécialiste de la TVA. Et pourtant...

Selon une position administrative belge devenue traditionnelle, un tel contrat ne peut qu’être analysé qu’en tant que prestations de services.

Or, la CJUE a une position radicalement opposée en précisant que : ‘Dans l’hypothèse d’un contrat de crédit-bail, il n’y a pas nécessairement acquisition du bien puisqu’un tel contrat peut prévoir que le preneur a le choix de ne pas acquérir ledit bien à l’issue de la période de location’.³

A ce niveau, la CJUE instaure donc une relation nouvelle sur base du mode de comptabilisation.⁴

Selon l’IAS 17 (Contrats de location), un contrat de location-financement est considéré avant tout comme un droit pour le bailleur de recevoir, et une obligation pour le preneur d’effectuer une série de paiements semblables pour l’essentiel à ceux qu’exigerait le remboursement d’un emprunt, principal et intérêts confondus.

Le bailleur comptabilise son investissement dans le montant à recevoir en vertu du contrat de location plutôt que dans l’actif loué lui-même.

Pour la CJUE, si un contrat relatif à un véhicule automobile prévoit :

- soit le transfert de propriété dudit véhicule au preneur à l’échéance de ce contrat ;
- soit que le preneur dispose des attributs essentiels de la propriété dudit véhicule ;

il doit être considéré comme une livraison de biens.

L’expression « contrat de location assortie de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance » employée à l’article 14, paragraphe 2, sous b) de la Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu’elle s’applique à un contrat-type de location avec option d’achat lorsqu’il peut être déduit des conditions financières du contrat que l’exercice de l’option apparaît comme le seul choix économiquement rationnel que le preneur sera susceptible de faire le moment venu si le contrat est exécuté jusqu’à son terme, ce qu’il incombe au juge national de vérifier.

2.1.2 Dans le Code TVA

Article 10, § 1^{er}, alinéa 1^{er}

Par livraison d’un bien, on entend le transfert du pouvoir de disposer d’un bien⁵ comme un propriétaire.

Sur le fait qu’une livraison implique un contrat, relire et consulter la jurisprudence de la Cour de Justice en la matière.⁶

2.2 Champ d’application de la livraison

L’article 15 de la Directive TVA prévoit d’autre part que sont considérés comme biens corporels le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les choses similaires⁷ et que les Etats membres peuvent considérer comme biens corporels :

- certains droits sur les biens immeubles ;
- les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d’utilisation sur les biens immeubles ;⁸
- les parts d’intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l’attribution en propriété ou en jouissance d’un bien immeuble ou d’une fraction d’un bien immeuble.

1. Conclusions de l’avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 10 novembre 2005 – Affaire C-245/04 – EMAG Handel Eder OHG contre Finanzlandesdirektion für Kärnten, point 58.
 2. CJUE, arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmont OOD, affaire C-118/11.
 3. CJUE, arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmont OOD, affaire C-118/11, point 37.
 4. Voir le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission, du 3 novembre 2008, portant adoption de certaines normes comptables internationales.
 5. Bien qui est corporel en fonction de la rédaction de l’article 9 du Code.
 6. Cf. notamment arrêt Hong Kong Trade, CJCE, aff. 89/81, 1er avril 1981, Rec. 82, 1277, point 10 – arrêt Schul I, CJCE, aff. 15/81, 5 mai 1982, Rec. 82, 1409 et arrêt TOLSMA, CJCE, aff. 16/93, 3 mars 1994, Rec. 94, 753, point 12.
 7. Transposition à l’article 9, alinéa 2, 1^o, du Code.
 8. Transposition à l’article 9, alinéa 2, 2^o, du Code.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

L'article 14 de la Directive TVA vise entre autres à fonder le système commun de TVA sur une définition uniforme spécifique à la TVA des opérations taxables applicable pour l'ensemble du marché intérieur. Or, cet objectif pourrait être compromis si la constatation d'une livraison de biens, qui est l'une des quatre opérations taxables, était soumise à la réalisation de conditions qui varient d'un Etat membre à l'autre, comme c'est le cas de celles relatives au transfert de propriété en droit civil.

Au 1^{er} janvier 2013, l'article 10 § 2 du Code a été complété dans un souci de conformité à la Directive TVA.

Il se présente dorénavant comme suit (les ajouts sont en gras) :

'Est également considérée comme livraison d'un bien :

- a) la transmission, avec paiement d'une indemnité, de la propriété d'un bien en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom et, plus généralement, en vertu d'une loi, d'un décret, d'une ordonnance, d'un arrêté ou d'un règlement administratif ;
- b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ;
- c) la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente.'

L'introduction de la disposition reprise à l'article 10, § 2 du Code, à savoir qu'est considérée comme livraison d'un bien, la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance, est rendue d'autant plus nécessaire qu'elle trouve sa correspondance à l'article 16, § 1, alinéa 2, du Code.

2.3 Biens visés

2.3.1 Présentation

2.3.1.1 Biens corporels

Rentrent dans le champ d'application de la TVA, tous les biens corporels¹, qu'ils soient meubles ou immeubles ainsi que l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid.

Notons également que les logiciels d'utilisation standard sont des biens au sens de l'article 9 du Code.² De même que les banques de données commercialisées sous une forme standardisée et pouvant être obtenues par toute per-

sonnes intéressée sous la forme d'un support matériel (lising, disquettes, CD-ROM, etc.).³

2.3.1.2 Droits réels visés

De plus, sont également considérés comme des biens corporels, les droits réels, autres que le droit de propriété, donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles (exception pour le droit d'emphytéose constitué ou cédé par une entreprise de leasing immobilier).

Quels sont les droits réels immobiliers considérés à l'article 9 du Code comme des biens corporels encore qu'ils demeurent des biens incorporels au sens du Code civil ?

Ce sont :

- le droit de superficie ;
- l'emphytéose ;
- l'usufruit sur un immeuble.

Le numéro 12 de la Circulaire n° 5 du 11 février 1993⁴ excluait néanmoins de la notion de 'biens' les droits d'usage et d'habitation, au motif qu'ils sont incessibles.

Suite à un réexamen attentif de la problématique, il est pourtant apparu que, si les droits d'usage et d'habitation ne peuvent en principe effectivement pas être cédés par l'usager ou l'habitant, il n'en reste pas moins qu'ils sont évidemment constitués ab initio par un propriétaire, au profit dudit usager ou habitant.

Par conséquent, ces droits sont des biens corporels et leur constitution peut faire l'objet d'une livraison taxable en TVA, lorsqu'elle porte sur un bâtiment 'neuf'.⁵

Considérer les droits réels immobiliers tels que par exemple l'usufruit sur un immeuble ou le droit de superficie comme des biens au sens du Code permet de soumettre à la TVA, en tant que livraison, la cession de tels droits donnant au cessionnaire un pouvoir d'utilisation sur les immeubles visés.

Notons encore que, lorsque le propriétaire d'un terrain renonce à son droit d'accession, il concède un droit de superficie qui est alors à considérer comme un bien au sens de l'article 9 du Code.⁶

La Cour de Justice des Communautés européennes a eu l'occasion de préciser le champ d'application de la notion de droits réels à l'égard de la Sixième Directive.⁷

Aux termes de l'article 5, paragraphes 1 et 3, de la Sixième Directive, les Etats membres ne peuvent considérer comme

1. Article 9, alinéa 1, du Code.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1992-1993, n° 64, Q. n° 528 de Clippele, 22 avril 1993.

3. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1996-1997, n° 72, Q. n° 706, Reynders, 14 janvier 1997.

4. Revue TVA n° 104/92, page 543.

5. Décision du 13 décembre 2000, n° E.T. 99087 – Revue TVA n° 149, p. 31, n° 1094.

6. Décision du 20 décembre 2001, n° E.T. 101.530.

7. CJCE, arrêt Goed Wonen du 4 octobre 2001, aff. C-326/99, Recueil 2001, p. I-6831.

biens corporels faisant l'objet de 'livraison' que le seul transfert des droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles. La Cour de Justice des Communautés européennes a dit pour droit, dans¹, que, dans la mesure où un Etat membre a fait usage d'une telle possibilité, la notion de transfert qui est utilisée au paragraphe 1 du dit article 5 doit être interprétée en ce sens qu'elle comporte également la constitution de l'un des droits réels mentionnés au paragraphe 3, sous b), de cette disposition.

En outre, les Etats membres sont libres d'exercer le choix que leur laisse l'article 5, paragraphe 3, de la Sixième Directive, y compris en fixant certaines conditions, pour autant que celles-ci n'altèrent pas fondamentalement la nature du choix offert, aucune disposition de la Sixième Directive ne limitant de quelque manière que ce soit le pouvoir discrétionnaire des Etats membres à cet égard. Dès lors, si l'article 5, paragraphe 3, de la Sixième Directive permet d'assimiler aux biens corporels tous les droits considérés, ou de n'assimiler à de tels biens que l'un ou certains seulement de ces droits, ladite disposition permet également de limiter une telle assimilation aux seuls droits qui respectent des critères précis arrêtés par l'Etat membre concerné.²

2.3.2 Tableau schématique

BIENS AU SENS DE L'ARTICLE 9 DU CODE	BIENS NON VISES
Biens corporels	Biens incorporels ! La cession de certains biens incorporels est à considérer comme une prestation de services imposable
Sont considérés comme des biens corporels : 1° l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid 2° droits réels, autres que le droit de propriété, donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles	Droits d'emphytéose constitués ou cédés par une entreprise pratiquant la location-financement de biens immeubles dans le cadre d'un contrat de location-financement d'immeubles au sens de l'article 44, § 3, 2°, b), du Code
	Titres au porteur

2.3.3 Biens dont la cession peut faire l'objet d'une livraison

Nous proposons ici au lecteur la découpe didactique suivante :

- les biens corporels à l'exception des bâtiments neufs ;
- les bâtiments neufs y compris les terrains bâtis ;

- les biens considérées comme des biens corporels ;
- les biens exclus.

2.3.3.1 Biens corporels

Dans le Code sont visés les biens corporels. A cette catégorie ressortent les biens meubles corporels, en d'autres termes, tous les biens qui peuvent être mus d'un endroit à un autre sans altération de leur substance.

Les marchandises au sens le plus large du terme appartiennent à la catégorie des meubles par nature quelque que soit l'état dans lequel elles se trouvent, leur niveau de finition ou l'endroit où elles sont utilisées.

D'autres biens sont également visés par le Code :

- les meubles par anticipation ou les biens qui sont encore attachés ou liés à un bien immeuble mais qui sont considérés par les parties contractantes comme en étant détachés et qui par conséquent peuvent être considérés comme biens meubles par nature ;
- les immeubles par destination.

Les immeubles par destination sont des biens meubles par nature que la loi rend immeuble par une fiction sur base d'un lien avec un immeuble par nature, dont ils constituent l'accessoire.

Les immeubles par destination sont répartis en deux catégories :

1° les biens meubles qui deviennent immeuble par la destination que le propriétaire leur donne, sans pour cela que soit exigé un lien matériel entre ces biens et l'immeuble. En d'autres termes, les biens meubles corporels qui sont utilisés par le propriétaire au service et à l'exploitation de ses biens immeubles.

Sont visés ici, les machines et l'outillage d'une entreprise, les animaux en tant que moyen de production d'une exploitation agricole, le mobilier des restaurants, etc.

Pour l'application de la TVA aucune distinction ne doit être faite : la livraison de pareils biens est soumise à la TVA ; qu'ils soient ou non cédés avec le bien immeuble ;

2° les biens meubles attachés à perpétuelle demeure par leur propriétaire.

Sont ici visés des biens meubles que le propriétaire a l'intention de placer sur son fonds. Ils sont, en principe, fixés matériellement (incorporés).

Ceci signifie-t-il qu'une incorporation est absolument obligatoire ? Non, l'intention de l'attache à perpétuelle demeure peut par exemple résulter du fait qu'une statue est placée dans une niche conçue pour la recevoir.

1. L'arrêt du 4 décembre 1990, Van Tiem Aff. C-186/89, Recueil 1990, p. I-4363.

2. CJCE, arrêt Goed Wonen du 4 octobre 2001, aff. C-326/99, Recueil 2001, p. I-6831, points 33 et 34.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Si ces biens sont vendus en même temps que l'immeuble auquel ils sont incorporés, ils suivent le même régime fiscal que le bâtiment, en d'autres mots, ils tombent sous l'application du droit d'enregistrement sauf si l'immeuble par nature est un bâtiment neuf (bien visé par le Code de la TVA).

S'ils sont vendus séparément du bâtiment, ils reprennent leur caractère original de meubles et peuvent tomber dans le champ d'application de la TVA.

2.3.3.2 Les bâtiments neufs et les sols y attenants

La Loi du 2 août 2002 a modifié à la fois la notion de bâtiment pour l'application de la TVA et le mode de calcul du délai.

Un des objectifs majeurs était de mettre la législation belge en conformité avec la Directive TVA en permettant de considérer comme des 'bâtiments neufs' par exemple l'outillage industriel immobilisé par nature, les stations d'épuration ou les canalisations.

C'est pourquoi, il y a lieu d'entendre dorénavant par bâtiment toute construction incorporée au sol.¹

La notion de bâtiment sous-entend essentiellement une immobilisation par nature de matières (béton, asphalte, etc.) ou de matériaux (tuyaux, poteaux, dalles, etc.).

Sont donc visés les biens immeubles qui répondaient déjà auparavant à la notion de bâtiment, c'est-à-dire toutes constructions immeubles par nature auxquelles un revenu cadastral peut être attribué au titre d'immeuble bâti (maisons d'habitation et villas, appartements, bâtiments industriels, commerciaux ou agricoles, murs mitoyens, etc.), et les équipements industriels qui ont le caractère d'immeubles par nature.

Mais cette notion s'applique désormais également aux travaux d'infrastructure (voirie, canalisations d'eau, de gaz et d'électricité, égouts, parc de stationnement pour voitures même si ce dernier ne comporte qu'un revêtement de sol) et, d'une manière plus générale, à tous les ouvrages incorporés dans le sol et immobilisés dès lors par nature, tels que :

- routes, voies ferrées, canaux bétonnés, darses, écluses, ponts, aqueducs, tunnels, murs de clôture, digues, barages, lignes électriques, poteaux d'éclairage, pipelines, conduites d'eau, de gaz ou d'électricité, réseaux d'égouts, etc. ;
- pour autant que leur aménagement ne se limite pas au nivellement du sol (c'est-à-dire à un sol de terre battue) ou à un simple empiérement mais comporte un revêtement adhérent : parcs de stationnement, quais de déchargement, aires de manœuvre ou de transbordement, aires de stockage, berges, rampes d'accès à des voies navigables, bassins d'orage et autres travaux d'infrastructure.

En revanche, au motif que leur aménagement ne comporte pas l'incorporation de matériaux au sol, les terrains dont l'aménagement consiste en plantations et/ou en semis (p. ex., les talus et les abords sous forme d'espaces verts) et, *a fortiori*, les canaux non bétonnés et les fossés ne constituent pas des bâtiments au regard de la nouvelle disposition, car il ne peut être question en l'espèce d'ouvrages incorporés au sol. Il en est ainsi même si l'aménagement de ces terrains a nécessité des travaux de nivellement, creusement, remblai, déplacement de terres, dévasement ou autres.

Par conséquent, et ce à titre d'exemple, une aire de parking autoroutier ne constituera un bâtiment qu'à concurrence de sa surface tarmacadamisée et des constructions éventuelles, tandis que les pelouses et espaces verts ne relèveront pas de la notion de bâtiment.²

Un deuxième objectif est de ne plus lier le calcul du délai à l'enrôlement du précompte immobilier. C'est pourquoi, l'article 44, § 3, 1°, du Code prévoit qu'un bâtiment est neuf jusqu'à l'expiration de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ce bâtiment.

La question de savoir s'il y a occupation ou utilisation d'un bâtiment est essentiellement une question de fait. Pour les bâtiments sujets à enrôlement, le dépôt de la déclaration spontanée requise par l'article 473 CIR 92 ne peut constituer qu'une présomption d'occupation ou d'utilisation du bâtiment au plus tard au moment de ce dépôt. La preuve de la date réelle d'occupation ou d'utilisation peut toutefois être administrée par tous éléments de fait et tous moyens de droit.

Les notions d'occupation et d'utilisation, visées à l'article 44, § 3, 1°, du Code, doivent s'entendre dans le sens qu'elles ont dans le langage commun. La date de première occupation ou de première utilisation peut évidemment coïncider, sans que ce soit systématiquement le cas, avec la date d'achèvement ou la date de réception de l'immeuble. Il s'agit essentiellement de questions de fait. La preuve de la date de première occupation ou utilisation peut être administrée par tous éléments de fait et tous moyens de droit.³

À partir du 1^{er} janvier 2011, la livraison d'un terrain est exclue de l'exemption de l'article 44, § 3, 1°, du Code de la TVA, tel que modifié, quand les trois conditions suivantes sont remplies :

1. le bâtiment érigé sur le terrain sur lequel il est permis de bâtir (terrain attenant) est livré avec application de la taxe ;
2. le bâtiment et le terrain y attenant sont cédés par une même personne ;
3. le bâtiment et le terrain y attenant sont cédés en même temps.

Ces conditions sont explicitées en détail dans la décision n° E.T.119.318 du 28.10.2010.

1. Article 1^{er}, § 9, du Code.

2. Circulaire AAF n° 24/2002 – E.T. n° 103.009 du 06.12.2002, § 14, alinéa 2.

3. Bull. Q. & R. Parl. Ch. Q. n° 443, Fournaux, 27 juillet 2004.

2.3.3.3 Biens considérés comme des biens corporels

1 L'électricité, le gaz, la chaleur, le froid

Il s'agit de la transposition de l'article 15, paragraphe 1 de la Directive TVA.

2 Les droits réels considérés comme des biens corporels

L'article 15, paragraphe 2, b) de la Directive TVA offre la faculté aux Etats membres de considérer comme biens corporels les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles.

Depuis le 1^{er} janvier 1993, le législateur belge a utilisé cette faculté à l'article 9, alinéa 2, 2^o, du Code.

Rappelons que les droits réels visés – le droit de superficie, l'emphytéose, l'usufruit sur immeuble – sont bien entendu à considérer comme des biens immeubles incorporels au sens du droit civil en Belgique.

Toutefois, les considérer comme des biens corporels pour l'application du Code permet de soumettre à la TVA, par exemple, une cession à titre onéreux d'un droit de superficie portant sur un bâtiment neuf.

3 Logiciels standards

Commençons par citer une position administrative inspirée par un avis du Comité TVA.¹

La fourniture de logiciels standards sur leur support matériel (disquette, CD-Rom ...), assortie de la licence usuelle comportant l'interdiction de copie et de diffusion et n'autorisant donc l'installation que sur un nombre de postes de travail correspondant au nombre de supports fournis, constitue toujours une livraison de biens visée à l'article 10, § 1^{er}, du Code.

En revanche, lorsque l'objet du contrat s'avère être l'octroi de licences sur un logiciel standard, en ce sens que la société détentrice des droits sur un tel logiciel ne fournit à son client qu'un seul exemplaire sur support matériel et accorde, par la même convention, des licences permettant à ce client d'équiper de ce logiciel différents postes de travail, l'opération s'analyse, pour le tout, en une prestation de services visée par l'article 18, § 1^{er}, alinéa 1^{er} et alinéa 2, 7^o, du Code, dont la localisation est réglée par l'article 21, §§ 2 et 3, 7^o, a, du Code.

Cette solution reste valable même si, en fonction des caractéristiques de l'entreprise du client, la fourniture des supports matériels porte en fait non sur un seul mais sur quelques exemplaires (par exemple, un support matériel

par service ou par étage), pour autant évidemment que le nombre de supports matériels remis au client reste minime par rapport au nombre de licences accordées.

Les cessions ultérieures de licences supplémentaires à ce client, pour le logiciel fourni initialement, sans nouvelle remise de supports matériels par la société précitée, constituent a fortiori des prestations de services visées à l'article 18, précité.

En revanche, la circonstance qu'une première opération ait répondu à la notion de prestation de services conformément à ce qui est dit au sixième alinéa ci-avant, ne fait pas obstacle à ce que la fourniture ultérieure de supports matériels du même logiciel entre les mêmes parties, assortie de la licence usuelle restrictive visée sous le cinquième alinéa ci-avant (c'est-à-dire un support matériel pour un poste de travail), soit traitée comme une livraison de biens².

En second lieu, remarquons que cette problématique a fait l'objet d'un arrêt de la CJCE.³

2.3.3.4 Biens exclus

1 Biens incorporels

Ne sont pas considérés comme biens au sens de l'article 9 du Code : les biens meubles incorporels tels que les actions, obligations, les droits et les créances relatives à des biens mobiliers. La cession de tels biens ne peut être considérée comme une livraison de biens.

Il ne faut cependant pas perdre de vue que de telles cessions doivent être considérés comme des prestations de services visées à l'article 18 du Code.⁴

L'acquisition par héritage n'est également pas imposable.

Sont en revanche des transmissions contractuelles :

- la transmission de marchandises qui, en vertu de la subrogation stipulée lors de la vente, a lieu entre le vendeur, au profit duquel la vente a été résolue, et un organisme de financement subrogé dans les droits du vendeur ;⁵
- la transmission de marchandises qui, en vertu d'une telle subrogation, s'opère entre le vendeur ou un organisme de financement et l'assureur subrogé dans les droits du vendeur lorsque l'acheteur devient insolvable.⁶

Remarquons que le tribunal de 1^{ère} instance d'Anvers a vraiment une vision originale en la matière puisqu'il considère que les cartes téléphoniques prépayées sont des biens meubles corporels !⁷

1. Avis du Comité TVA, 38^{ème} réunion – 25 mai 1993 non publié – voir aussi ordonnance du tribunal de 1^{ère} instance – aff. T-36/00 – Elder – 7 février 2001 et le règlement (CE) N° 1049/2001.
 2. Décision du 13 février 2002, n° E.T. 101.848.
 3. Arrêt du 27 octobre 2005, aff. C-41/04, Levob – Conclusions de Mme l'Avocat Général J. Kokott, aff. C-41/04 – 12 mai 2005.
 4. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1996-1997, n° 68, Q. n° 654, Michel, 29 novembre 1996. – Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 2000-2001, n° 2-37, Q. n° 1187 de M. de Clippele du 5 mars 2001.
 5. Circulaire 20/75 – Revue TVA n° 22, page 292.
 6. Circulaire 144/71 (Revue TVA n° 5/72, p. 24) modifié par la circulaire 21/75, n° 7 ter (Revue TVA n° 22/75, p. 274).
 7. Trib. Anvers, 20 décembre 2005, rôle 04-2432-A.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

2 Biens digitalisés

Le développement foudroyant du commerce électronique a rendu possible l'émergence de biens transportés sur le WEB, les biens digitalisés. Il s'agit par exemple, de livres ou de logiciels qui sont commandés et payés à distance par Internet et dont la délivrance s'opère électroniquement par voie de téléchargement ('download'). Le contrat à titre onéreux qui s'opère préalablement au téléchargement entre le fournisseur et l'acheteur, s'interprète à l'égard de la TVA en tant que prestation de services.

Une telle conception entraîne une différence de traitement entre l'achat d'un livre avec délivrance matérielle (livraison de biens soumise au taux de 6 %) et l'achat d'un livre avec délivrance électronique (prestation de services soumise au taux normal, actuellement 21 %). Les membres de l'Union européenne ont accepté fin 2018 l'application d'une taux réduite pour les publications digitalisés.

2.4 Que sous-tend une livraison ?

2.4.1 Existence d'un contrat

L'application de la taxe exige, en principe, l'existence d'un contrat, c'est-à-dire d'une convention, licite ou non, entre deux personnes, faisant naître des effets juridiques.

2.4.2 Contrat à titre onéreux (contrepartie directe)

La combinaison de l'article 2, alinéa 1 et 10 du Code impose cette deuxième condition.

Un contrat à titre onéreux est celui qui assujettit chacune des parties à donner ou à faire quelque chose.¹ Il faut une contrepartie directe.

La nature de cette contrepartie est sans importance et peut consister aussi bien en une somme d'argent que dans la fourniture d'un autre bien ou dans l'exécution d'un travail quelconque.²

Sont des contrats dans le champ d'application de la TVA, notamment, la vente, l'échange, la dation en paiement, l'apport en société...

Il résulte de ce qui précède que les cessions à titre gratuit (donations) ne sont pas imposables sauf cas d'assimilations.

2.4.3 Contrat ayant pour objet le transfert du pouvoir de disposer

Pour être imposable, le contrat doit emporter transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

L'article 10, alinéa 1, du Code transpose en droit belge l'article 14 de la Directive TVA qui a pour objectif de donner de la livraison une définition uniforme spécifique à la TVA et applicable dans les douze Etats membres, notwithstanding les disparités des droits civils internes.

Il s'agit donc du transfert économique qui rend la TVA exigible, même s'il n'y a pas transfert de la propriété au sens juridique du terme.

La livraison est un concept autonome, propre au système commun de TVA.

La forme, spécialement réglementée ou non dans chacun des droits civils nationaux des différents Etats membres, des opérations contractuelles intervenant entre opérateurs économiques est, pour l'application de la TVA, secondaire pourvu que la livraison ait lieu à titre onéreux. Rappelons à ce niveau les trois conditions issues de la jurisprudence de la Cour de Justice qui permettent de cerner la notion de 'titre onéreux' :

1. il doit exister un lien direct entre le bien livré et la contrepartie reçue³ ;
2. la contrepartie doit pouvoir être exprimée en argent ;⁴
3. cette contrepartie doit être une valeur subjective, c'est-à-dire celle que les parties ont entendu lui donner.⁵

2.5 Lieu d'une livraison

2.5.1 Préable – Les règles issues de la Sixième Directive et les jurisprudences y relatives

La 6^{ème} Directive présentait le lieu des livraisons de biens selon une distinction initiale fondamentale :

- le bien est transporté ;
- le bien n'est pas transporté.

La hiérarchie des dispositions relatives au lieu des livraisons est donc très importante. L'article 8, paragraphe 1, sous a, de la Sixième Directive est la règle en cas de transport des biens livrés. S'il ne s'applique pas, il y a lieu d'appliquer l'article 8, paragraphe 1, sous b, puis sous c, de la Sixième Directive.

Cette hiérarchie essentielle ne se retrouvait hélas pas dans le Code belge jusqu'au 31 décembre 2012, puisque la règle est la transposition de l'article 8, paragraphe 1, sous b, de la Sixième Directive. Il va de soi que la hiérarchie issue de la Sixième Directive prime (voir ci-après).

1. Article 1106 du C.Civ.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1994-1995, n° 149, Q. n° 1447 Van den Eynde, 28 février 1995 – Revue TVA n° 114, 667.

3. Voir *mutatis mutandis* en matière de prestation de services CJCE Arrêt Aardappelenbewaarpplaats du 5 février 1981, aff. 154/80 – Rec. 1981, 445, point 12. – CJCE Arrêt Apple and Pear du 8 mars 1988, aff. 102/86 – Rec. 1988, 1443, point 11.

4. CJCE Arrêt Aardappelenbewaarpplaats du 5 février 1981, aff. 154/80 – Rec. 1981, 445, point 13.

5. CJCE Arrêt Aardappelenbewaarpplaats du 5 février 1981, aff. 154/80 – Rec. 1981, 445, point 14.

2.5.2 La refonte de la Sixième Directive par la Directive 2006/112/CE et les dispositions applicables au 1^{er} janvier 2013

A la date du 1^{er} janvier 2013, le législateur belge a décidé de rendre les dispositions en matière de lieu de la livraison conforme à celles contenues dans la Sixième Directive devenue après la refonte, la Directive 2006/112/CE.

Ainsi, l'article 14 du Code constitue la transposition des articles 31, 32, 36 et 37, paragraphe 1, de la Directive TVA (lieu des livraisons de biens) et reprend la structure de la Directive. Ces dispositions font l'objet de l'article 15, § 1^{er}, § 2, alinéa 1^{er} et alinéa 2, 1^o à 3^o, et § 3, applicables avant le 1^{er} janvier 2013, du Code.

Articles Code TVA	Articles de la Directive	Objet
14 § 1 ^{er}	31	livraisons de biens sans transport
14 § 2	32	livraisons de biens avec transport
14 § 3	36	livraisons de biens avec transport suivies d'installation ou de montage par le fournisseur ou pour son compte
14 § 4	37, paragraphe 1	Livraisons à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train et au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté

2.5.2.1 Livraisons sans transport

Lorsque le bien n'est pas expédié ou transporté, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison.

Le lieu d'une livraison sans transport est donc l'endroit où le bien est mis à la disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire = endroit où il peut en disposer comme un propriétaire¹. Cette disposition s'applique lorsque la livraison ne comporte pas de transport.

2.5.2.2 Livraisons avec transport

2.5.2.2.1 Point de départ du transport dans la communauté

- Le contrat à titre onéreux prévoit un montage ou une installation par le fournisseur ou pour son compte (article 14 § 3 du Code) :
 - le lieu est l'endroit du montage ou de l'installation.
- Le contrat à titre onéreux ne prévoit pas de montage ou d'installation par le fournisseur ou pour son compte :
 - Si application du régime des ventes à distance :
 - le lieu est l'arrivée du transport (article 15 du Code).
 - Autres cas :
 - le lieu est l'endroit où commence le transport (article 14 § 2, alinéa 1^{er} du Code).

- La livraison est effectuée à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train et au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté :

- le lieu de la livraison est le lieu de départ du transport des passagers².

En ce qui concerne ce dernier point, il y a lieu de préciser les définitions suivantes :

- '**partie d'un transport effectuée à l'intérieur de la Communauté**', la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers ;
- '**lieu de départ d'un transport de passagers**', le premier point d'embarquement de passagers prévu à l'intérieur de la Communauté, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté ;
- '**lieu d'arrivée d'un transport de passagers**', le dernier point de débarquement pour des passagers ayant embarqués dans la Communauté prévu à l'intérieur de la Communauté, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté.

Dans le cas d'un transport aller-retour, le trajet de retour est considéré comme un transport distinct.

2.5.2.2.2 Point de départ du transport en dehors de la Communauté

- Le contrat à titre onéreux prévoit un montage ou une installation par le fournisseur ou pour son compte :
 - le lieu est l'endroit du montage ou de l'installation.

1. Article 15, § 2, alinéa 1^{er}, du Code jusqu'au 31 décembre 2012 et 14, § 1^{er} à la date du 1^{er} janvier 2013.

2. Application de l'article 15, § 2, alinéa 2, 3^o, du Code jusqu'au 31 décembre 2012 et de l'article 14 § 4 du Code à partir du 1^{er} janvier 2013.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

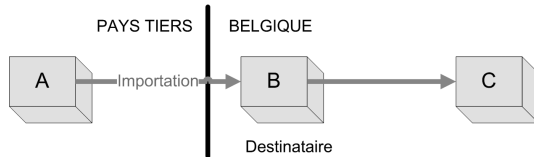
- Le contrat à titre onéreux ne prévoit pas de montage ou d'installation par le fournisseur ou pour son compte :
- le lieu est l'endroit où commence le transport (en dehors de la Communauté).

2.5.2.2.3 Point de départ réel du transport en dehors de la Communauté mais déplacé dans la Communauté (fiction)

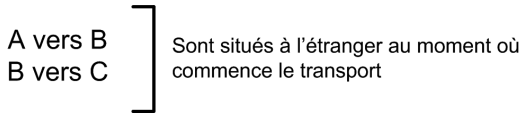
- Appliquer la fiction de l'article 14, § 2, alinéa 2 du Code, lorsque le destinataire à l'importation est établi dans la Communauté pour la livraison dont il est le fournisseur et le cas échéant pour les livraisons subséquentes, le lieu est alors réputé se situer dans l'Etat membre d'importation ;
- par application de l'article 15, § 3, du Code, le lieu de départ du transport peut être considéré comme étant situé dans l'Etat membre d'importation.

2.5.2.2.4 Zoom sur les livraisons en provenance de pays tiers

Dérogation à l'article 14, § 2, alinéa 1°



Sur base de l'article 14, § 2, alinéa 2 du Code, les livraisons de :



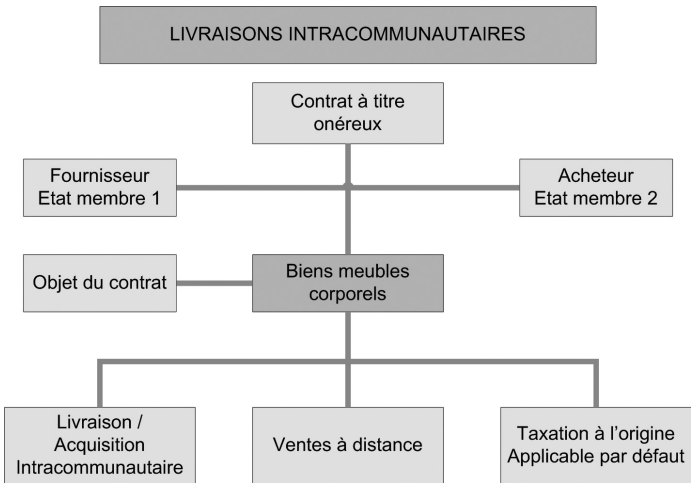
mais dérogation à ce principe sur base de l'article 14, § 2, alinéa 2 du Code puisque B a pris la qualité de destinataire, l'endroit de la livraison B vers C est réputé se situer dans l'Etat membre d'importation des biens (la Belgique).

2.5.2.2.5 Zoom sur les ventes à distance

Article 15, §§ 1, 2 et 3, du Code

Articles 33, 34 et 35 de la Directive TVA 2006/112/CE

Les ventes à distance constituent un régime particulier dérogatoire qu'il est bon de situer au départ dans le contexte général des 'livraisons intracommunautaires'. Le schéma ci-après explicite ceci.



Les ventes à distance supposent un transport intracommunautaire de biens meubles corporels par le fournisseur ou pour son compte à destination de l'acheteur.

Prévu à l'origine pour les ventes par correspondance, le champ d'application de ce régime particulier s'est considérablement élargi.

La notion de transport pour le compte du vendeur est une condition essentielle du régime particulier des ventes à distance. En effet, le transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire doit se réaliser à l'arrivée du transport des biens (ventes condition arrivée) : les biens restent la propriété du vendeur jusqu'à la mise à disposition des biens chez l'acheteur. Pour déterminer s'il s'agit d'un transport

par le vendeur ou pour son compte, il faut examiner les conditions de vente du contrat en question, les conséquences en cas de disparition des marchandises au point de vue des assurances, etc. Un contrat dans lequel, l'acheteur est propriétaire des biens dès le départ et pour lesquels il utilise les services d'un transporteur à ses frais, en assurant lui-même les biens pendant le transport, ne peut être autre chose qu'une vente condition départ.

Le problème de 'manipulation' des contrats de transport et d'arrangements commerciaux afin de tirer avantage du régime particulier des ventes à distance peut être résolu en examinant le contrat de vente, afin de déterminer par qui seront couverts les risques en cas de perte, de manière à vérifier quand a eu lieu le transfert de propriété, au départ ou à l'arrivée des biens, et ainsi déterminer si le régime des ventes à distance est applicable ou non.

Il y a localisation des ventes à distance au lieu d'arrivée du transport

Endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée du transport (= le pays de consommation). Il y a donc déplacement du lieu de la livraison de l'Etat membre de départ vers l'Etat membre d'arrivée.

En ce qui concerne la taxation, elle a lieu dans l'Etat membre de destination puisque le lieu de la livraison est déplacé vers l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée du transport.

En cas d'application du régime particulier des ventes à distance, c'est toujours le fournisseur (le vendeur à distance) qui est redevable de la TVA.

Si le vendeur à distance n'est pas établi dans l'Etat membre d'arrivée, il doit obligatoirement s'y faire identifier à la TVA (représentant fiscal ou identification directe).

A Conditions d'application du régime particulier des ventes à distance

1° Les biens transportés sont autres que des produits soumis à accises

Les 4 conditions suivantes doivent être réunies.

a Qualité de la personne qui transporte ou fait transporter

Le régime des ventes à distance suppose un transport par le fournisseur ou pour son compte, même si l'acquéreur contracte directement avec un tiers transporteur proposé en même temps que les marchandises par le vendeur à distance, à destination de l'acheteur établi dans un autre Etat membre.

b Qualité de l'acheteur

L'acheteur est un opérateur économique non identifié au sens de l'article 50, § 1er, du Code ou un particulier.

Plus précisément défini, il s'agit de :

- un assujetti bénéficiant du régime forfaitaire agricole prévu à l'article 57 du Code non tenu de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens et n'ayant pas opté pour la taxation de ses acquisitions intracommunautaires de biens ;
- un assujetti soumis au régime de franchise prévu à l'article 56, § 2, du Code non tenu de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens et n'ayant pas opté pour la taxation de ses acquisitions intracommunautaires de biens ;
- un assujetti effectuant exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées par l'article 44 du Code (écoles, assurances, cliniques, médecins, etc.) non tenu de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens et n'ayant pas opté pour la taxation de ses acquisitions intracommunautaires de biens ;
- une personne morale non-assujettie non tenue de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens et n'ayant pas opté pour la taxation de ses acquisitions intracommunautaires de biens (pouvoirs publics et holdings passifs) ;
- toute autre personne non-assujettie (particulier).

c Nature des biens

Les biens meubles corporels transportés ne peuvent pas être des moyens de transport neufs ou des biens nécessitant une installation ou un montage.

d Seuil du chiffre d'affaires du vendeur

Le fournisseur communautaire a livré en Belgique pour un montant global dépassant 35.000 EUR au cours de l'année précédente ou dans le courant de l'année en cours ou a opté pour la taxation à destination.

2° Les biens transportés sont des produits soumis à accises

La définition de la notion de produits à accises pour l'application du Code de la TVA est la suivante : 'les produits énergétiques, l'alcool et les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés tels que définis par les dispositions communautaires en vigueur, à l'exception du gaz fourni via un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système.¹

L'article 1^{er}, § 6, 4°, du Code, transpose l'article 2, paragraphe 3, de la Directive 2006/112/CE qui définit les produits soumis à accise. La modification introduite consiste à ajuster cette définition pour l'application du Code de la TVA en excluant le gaz fourni via un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système.

1. Article 1er § 6, 4° du Code de la TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2011 – Loi du 29 décembre 2010 – MB du 31 décembre 2010.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Les 2 conditions suivantes doivent être réunies :

o **Qualité de la personne qui transporte ou fait transporter**

Le régime des ventes à distance exige un transport par le fournisseur ou pour son compte. Cette première condition doit être interprétée le plus largement possible. C’est ainsi que cette condition est remplie même lorsque le transport à destination de l’acheteur est assuré par un intermédiaire, ayant contacté une firme de transport, dès lors que cet intermédiaire est une société faisant partie de la même entité économique que la société ‘fournisseur à distance’.

o **Qualité de l’acheteur**

Lorsque les biens transportés sont des produits soumis à accise, il ne peut y avoir vente à distance que si l’acheteur est un particulier. Dans toutes les autres hypothèses, l’opération est à considérer comme une livraison intracommunautaire exemptée dans l’Etat membre de départ et une ac-

quisitions intracommunautaires de biens taxable dans l’Etat membre d’arrivée.

B Calcul du seuil pour les ventes à distance

Pour déterminer si le seuil est atteint, il ne faut pas tenir compte :

- des ventes à des assujettis ou à des personnes morales non-assujetties tenus de pratiquer des acquisitions intracommunautaires dans l’Etat membre d’arrivée parce qu’ils ont dépassé le seuil de 11.200 EUR¹ ou opté pour la taxation dans le pays de destination ;
- des ventes de moyens de transport neufs ;
- des ventes de biens livrés après installation ou montage ;
- des ventes de produits soumis à accise pour lesquels le régime des ventes à distance s’applique sans dérogation quant à un seuil à dépasser.

C L’option

Option pour le vendeur à distance communautaire pour ses ventes à destination de la Belgique	Article 15, § 1, dernier alinéa, du Code
Option pour le vendeur à distance belge pour ses ventes à destination d’un autre Etat membre	Article 15, § 2, alinéa 2, b, du Code

2.5.2.3 Lieu des livraisons de gaz et d’électricité, de chaleur et de froid

La Loi du 5 décembre 2004² a prévu qu’un point 4 est ajouté à l’article 15, § 2, alinéa 2, du Code, qui transpose ainsi l’article 8, paragraphe 1^{er}, d et e, nouveau de la Sixième Directive.

Sont concernées les livraisons d’électricité et les livraisons de gaz quelle que soit sa composition chimique, son état physique, liquide ou gazeux, pour autant que ce gaz soit transporté par un réseau de type gazoduc. Sont donc exclues les livraisons de gaz par d’autres moyens de transport comme les transports par bateau ou camion-citerne.

Le lieu des livraisons de gaz par le réseau de distribution de gaz naturel, ou d’électricité est désormais réputé se situer :

- à l’endroit où est établi l’acquéreur lorsque celui-ci, assujetti négociant ou distributeur, a pour activité principale la revente de gaz ou d’électricité achetés, une consommation personnelle et négligeable n’excluant pas l’application de ce critère ;
- à l’endroit où l’acquéreur utilise et consomme effectivement le gaz ou l’électricité dans les autres cas, c’est-à-dire lorsque l’acquéreur est le consommateur final du gaz ou de l’électricité, autrement dit lorsque la vente de gaz et d’élec-

tricité s’effectue en vue de sa consommation finale. Le lieu d’utilisation et de consommation effective est normalement l’endroit où se trouve le compteur de l’acquéreur.

Si tout ou partie des biens achetés n’est pas effectivement consommé par l’acquéreur, une présomption *iuris et de iure* impose de considérer que la consommation ou l’utilisation desdits biens s’est néanmoins opérée et que dès lors le lieu de livraison des biens non consommés par l’acquéreur est réputé se situer à l’endroit où l’acquéreur a établi le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lequel les biens sont normalement livrés, ou, à défaut, à l’endroit où il a son domicile ou sa résidence habituelle. Est visée en l’espèce la situation d’achat de gaz ou d’électricité pour des quantités qui ne sont pas effectivement consommées par l’acheteur en tant que consommateur final mais cédées par ce dernier à un tiers ou livrées à une succursale ou à un quelconque établissement stable que possède l’acquéreur.³

Exemple

Un assujetti déposant belge vend du gaz naturel à un assujetti déposant établi dans un autre Etat membre qui désire le consommer. L’assujetti belge se charge du transport via le réseau de distribution de gaz naturel. L’assujetti belge ne réalise pas une livraison intracommunautaire.

1. Seuil prévu à l’article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 2°, b), du Code.
2. Moniteur belge du 22 décembre 2004.
3. Circulaire n° AAF/2004-0157 (AAF 1/2005) du 03.02.2005.

Par application de l'article 15, § 2, alinéa 2, 4°, b, du Code, le lieu de la livraison est réputé se situer dans l'Etat membre de consommation.

En vertu des règles applicables jusqu'au 31 décembre 2010, la TVA sur les livraisons de gaz naturel et d'électricité est perçue à l'endroit où ils sont effectivement consommés par l'acquéreur, ce qui évite de créer une distorsion de concurrence entre les Etats membres. Dès le 1^{er} janvier 2011, il y a lieu d'appliquer pour la chaleur et le froid, le même régime que pour le gaz naturel et l'électricité. L'article 15, § 2, alinéa 2, 4°, du Code transpose les articles 38 et 39 de la Directive 2006/112/CE modifiée¹.

A partir du 1^{er} janvier 2013, l'article 14bis du Code, reprend le texte de l'ancien article 15, § 2, alinéa 2, 4°, du Code et constitue la transposition des articles 38 et 39 de la directive TVA relatif aux livraisons de gaz via un système de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid via les réseaux de chauffage ou de refroidissement.

Dans le cas de livraisons de gaz via un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système, de livraisons d'électricité ou de livraisons de chaleur ou de froid via les réseaux de chauffage ou de refroidissement, le lieu de la livraison est réputé se situer :

- a) à l'endroit où l'acquéreur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, la livraison est réputée se situer au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle, lorsque cet acquéreur est un assujetti dont l'activité principale, en ce qui concerne l'achat de gaz, d'électricité et de chaleur ou de froid, consiste à revendre ces biens et dont la consommation propre de ces biens est négligeable ;
- b) à l'endroit où l'acquéreur utilise et consomme effectivement ces biens lorsqu'il s'agit de livraisons non visées au a). Lorsque la totalité ou une partie de ces biens n'est pas effectivement consommée par cet acquéreur, ces biens non consommés sont réputés avoir été utilisés et consommés à l'endroit où il a établi le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lequel les biens sont livrés. En l'absence d'un tel siège ou établissement stable, il est réputé avoir utilisé et consommé lesdits biens à l'endroit où il a son domicile ou réside habituellement.

2.6 Moment d'une livraison

2.6.1 Premier critère

Article 16, § 1^{er}, du Code

La livraison s'opère au moment où le bien est mis à la disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire.

Mise à disposition : moment où se produit le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.

S'il n'y a pas transport ou expédition des biens, il y a correspondance entre le moment et le lieu de livraison : à savoir, la livraison a lieu à l'endroit et au moment où le bien se trouve au moment du transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.

2.6.2 Autres critères

1 Il y a transport ou expédition par le fournisseur ou pour son compte

Article 16, § 1^{er}, alinéa 2, du Code

Moment de la livraison : moment de l'arrivée du transport ou de l'expédition à destination de l'acheteur.

Non-correspondance avec le lieu de la livraison puisque selon l'article 15, § 2, 1°, du Code, le lieu de la livraison est toujours l'endroit où commence le transport peu importe d'ailleurs qui se charge du transport (le fournisseur, l'acheteur ou un tiers pour leur compte).

Exemple :

Transport de Beersel vers Bastogne par le fournisseur (arrivée à Bastogne le 30.04).

Lieu = Beersel = endroit où commence le transport.

Moment = 30.04 = moment de l'arrivée du transport à Bastogne chez l'acheteur.

2 Installation ou montage par le fournisseur ou pour son compte

La livraison a lieu au moment où les biens sont montés ou installés.

Une société de Liège vend une machine à un entrepreneur de Bruges. Au moment de la conclusion du contrat, stipulant que la machine doit être montée à Bruges par le vendeur ou pour son compte, le bien se trouve à Liège. La livraison est réputée avoir lieu à Bruges au moment où le montage est terminé.

Une livraison de biens avec placement sous-entend un travail matériel accessoire tel que cette livraison n'est considérée comme terminée que si le placement est indispensable pour le fonctionnement du bien.

Toutefois, une simple pose ou un simple branchement du bien à une source d'énergie ne peut néanmoins pas être considéré comme une livraison avec installation ou montage².

- Article 15, § 2, alinéa 2, 4°, du Code de la TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2011 – Loi du 29 décembre 2010 – MB du 31 décembre 2010.
- Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1995-1996, n° 28, Q. n° 251, Fournaux, 23 janvier 1996.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Quid si deux contrats distincts, l'un pour la livraison du bien, l'autre pour le montage sont conclu avec un même fournisseur ?

- Si la convention relative à l'installation ou au montage est conclu avant que la livraison ait pu avoir lieu selon les dispositions habituelles en vigueur en ce qui concerne le moment de la livraison, c'est-à-dire avant la mise à disposition ou l'arrivée du transport à destination de l'acheteur, la livraison et l'installation ou le montage sont considérés comme une livraison pour le tout et cette livraison s'opère au moment où l'installation ou le montage est terminé.

Date de la convention de livraison	Date de la convention de - montage	Date de l'arrivée du transport par le fournisseur	Date de fin du montage	Moment de la livraison	Le montage est considéré comme une prestation de services ?
10.03	16.03	15.03	30.04	15.03	OUI
10.03	14.03	15.03	30.04	30.04	NON

3 Livraisons continues

La livraison a lieu à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou paiement (article 16, paragraphe 2, alinéa 1 du Code).

4 Cessions de bâtiments neufs

Les cessions de biens visés à l'article 1^{er}, § 9, ainsi que les constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, portant sur de tels biens sont considérées comme effectuées au plus tard à l'expiration du délai prévu à l'article 44, § 3, 1°, à savoir le 31 décembre suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou utilisation (article 16, paragraphe 2, alinéa 3 du Code).

5 Critère du moment où le contrat a effet

Lorsque le bien se trouve à la disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire avant la conclusion du contrat ou lorsqu'il reste en la possession du vendeur ou du cédant après la conclusion du contrat, la livraison est réputée s'opérer au moment où le contrat a effet (article 16, § 2, alinéa 1^{er}, du Code).

Deux hypothèses sont donc visées :

1. Lorsque le vendeur ou le cédant reste en possession du bien après la conclusion du contrat.

Exemple

Une société ayant des problèmes de liquidité vend une partie de son parc automobile et le prend par la suite en location.

- Si, par contre, la convention relative à l'installation ou au montage est conclue après que la livraison ait eu lieu selon les règles habituelles définies ci-avant, cette convention est traitée distinctement – en tant dès lors que prestation de services – de celle relative à la livraison.

Il faut, par ailleurs, encore préciser que pour que l'opération constitue pour le tout une livraison de biens, le bien meuble livré doit conserver, une fois l'installation ou le montage terminé, son individualité propre.

Le tableau ci-après visualise les hypothèses visées ci-avant lorsqu'il est conclu deux conventions séparées.

2. Lorsque l'acquéreur ou le cessionnaire est déjà en possession du bien avant la conclusion du contrat.

Exemple

La même firme, qui a résolu ses problèmes de liquidité par l'intermédiaire d'une augmentation de capital rachète à nouveau et de manière définitive le parc automobile qu'elle avait en location.

2.6.3 Présomption juris tantum concernant le moment de la livraison

Article 64, § 5, du Code

Présomption jusqu'à preuve du contraire à charge des fournisseurs de biens complémentaires à l'article 64, § 1^{er}, du Code.

Sauf preuve contraire, la livraison d'un bien est présumée être effectuée au moment où le bien cesse d'exister dans le magasin, l'atelier, le dépôt ou toute autre installation dont dispose le fournisseur en Belgique.

2.7 Les assimilations à des livraisons imposables

2.7.1 Prélèvements à des fins privées, à des fins étrangères à l'activité économique ou en vue d'une transmission à titre gratuit

L'article 12, § 1^{er}, du Code assimile à des livraisons effectuées à titre onéreux :

§ 1^{er}. Sont assimilés à des livraisons effectuées à titre onéreux :

- 1° le prélèvement par un assujetti d'un bien meuble de son entreprise pour ses besoins privés ou pour les besoins privés de son personnel et, plus généralement, à des fins étrangères à son activité économique, lorsque ce bien ou

les éléments qui le composent ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe ;

2° le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour le transmettre à titre gratuit, lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe à l'exception des prélèvements qui sont effectués en vue de :

- a) la remise des échantillons commerciaux ou des cadeaux commerciaux de faible valeur ;
- b) la remise à des fins caritatives d'aliments destinés à la consommation humaine, à l'exclusion des boissons spiritueuses, dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation ;
- c) la remise à des fins caritatives de biens non alimentaires de première nécessité, autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation.

Par 'biens meubles de son entreprise', on entend les biens meubles corporels, en ce compris les immeubles par destination (machines, appareils affectés au fonds), à l'exclusion des biens immeubles par nature (terrain, bâtiment). On vise non seulement les biens en stock en vue de la vente, mais également les biens d'investissement utilisés dans l'entreprise. Ce bien doit avoir été acquis avec application de la TVA ou produit par l'entreprise (dans ce cas, l'assujetti a opéré la déduction initiale).

L'affectation qui donne lieu au prélèvement ne justifie plus la déduction initiale.

2.7.1.1 Exception – Pas de prélèvement malgré la transmission à titre gratuit

1 Distribution gratuite d'échantillons

Les notions d'échantillon et de cadeaux de faible valeur se superposent partiellement en ce sens que les échantillons sont habituellement donnés à titre de cadeau, c'est-à-dire sans cette réserve que l'assujetti qui remet le cadeau conserve la propriété de ce qu'il donne. D'autre part, dans la plupart des cas, les cadeaux visés à l'article 16, alinéa 2, de la Directive TVA ne peuvent être considérés comme des échantillons puisqu'ils ne sont pas donnés à cet effet et qu'ils ne présentent pas les caractéristiques requises. Par conséquent, nous pouvons avoir à faire à des échantillons qui ne sont pas des cadeaux, à des cadeaux qui ne sont pas des échantillons (dans la plupart des cas) ou à des échantillons qui constituent également des cadeaux (dans de nombreux cas).¹

Selon l'avocat général Jääskinen, les caractéristiques d'un échantillon sont les suivantes :

- un échantillon, en tant que spécimen, assure la promotion du produit ;
- un échantillon illustre les caractéristiques du produit final ;
- un échantillon est donné en quantités adéquates.²

La distribution gratuite d'échantillons que fait une firme à titre publicitaire, en vue de faire connaître et apprécier le produit qu'elle fabrique ou qu'elle vend, permet la déduction de la taxe grevant la fabrication ou l'achat desdits échantillons lorsque leur coût est admis en frais généraux par l'Administration des Contributions directes. Elle dispense, de même, de toute révision et de tout prélèvement.

La CJUE a eu à traiter la notion d'échantillon.³

La distribution gratuite d'échantillons que fait une firme à titre publicitaire, en vue de faire connaître et apprécier le produit qu'elle fabrique ou qu'elle vend, permet la déduction de la taxe grevant la fabrication ou l'achat desdits échantillons lorsque leur coût est admis en frais généraux par l'Administration des Contributions directes. Elle dispense, de même, de toute révision et de tout prélèvement (sauf pour les boissons spiritueuses – Code, art. 45, § 3, 2°).

2 Cadeaux commerciaux de faible valeur

Sont ici visés des objets qui sont distribués dans le cadre de relations professionnelles et dont le coût de revient est porté en frais généraux dans l'entreprise (comme des cadeaux de fin d'année, ou des gratifications en nature). Ces objets se distinguent des échantillons commerciaux visés ci-dessus, en ce sens qu'ils ne sont pas de même nature que les produits habituellement vendus dans l'entreprise et qu'ils ne sont pas distribués en vue de les faire connaître et apprécier.

Un bien est considéré comme un cadeau commercial de faible valeur lorsqu'il répond aux conditions suivantes :

- le cadeau est distribué dans le cadre de relations professionnelles ;
- le cadeau n'est pas un bien visé à l'article 45, § 3, 1° ou 2°, du Code de la TVA ;
- le prix d'achat ou, à défaut de prix, la valeur normale, du cadeau offert à une relation professionnelle, n'atteint pas un montant de 50 EUR, TVA non comprise ;
- le cadeau n'est pas un article publicitaire (voir ci-dessous, point 4).

1. Voir les conclusions de l'avocat général M. N. Jääskinen présentées le 15 avril 2010 – Affaire C-581/08 – EMI Group Ltd contre The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.
 2. Voir les conclusions de l'avocat général M. N. Jääskinen présentées le 15 avril 2010 – Affaire C-581/08 – EMI Group Ltd contre The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.
 3. CJUE, arrêt EMI Group, 30 septembre 2010, aff. C-581/08.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Lorsque ces conditions sont remplies, l'Administration accepte que la déduction de la taxe grevant ces objets ou leurs éléments constitutifs puisse être opérée sans que leur distribution ne donne lieu ni à révision de la déduction, ni à prélèvement (article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o du Code de la TVA).

Un bon à usage unique peut également être considéré comme un cadeau commercial de faible valeur lorsqu'il répond aux conditions susmentionnées. Par « *bon à usage unique* », il convient d'entendre un bon qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une livraison de biens (p. ex. un livre au choix) ou d'une prestation de services (p. ex. l'accès à un centre de bien-être) pour laquelle le lieu de la livraison et le taux de TVA applicable sont connus au moment de l'émission du bon.

Par relation professionnelle, **un seul cadeau commercial** de faible valeur est pris en considération par année civile pour la déduction de la TVA. Lorsqu'au cours de la même année civile plusieurs cadeaux d'une valeur inférieure à 50 EUR, TVA non comprise, sont offerts à une même relation professionnelle, la déduction ne peut être exercée que pour l'un de ces cadeaux commerciaux.

Lorsque de tels objets atteignent ou dépassent la valeur indiquée, la déduction doit de toute façon être écartée. Lorsque la déduction a déjà été opérée, la distribution de ces objets ne donne pas lieu à une révision de la déduction, mais le prélèvement en vue de la donation constitue une opération assimilée à une livraison taxable (art. 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o du Code de la TVA).

Enfin, aucune déduction n'est admise en ce qui concerne la taxe payée par l'assujetti pour l'acquisition de biens et de services qu'il utilise en vue d'effectuer gratuitement une prestation de services, même si la valeur de celle-ci n'atteint pas un montant de 50 EUR, TVA non comprise. Toutefois, un bon à usage unique qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une prestation de services est pris en considération comme cadeau commercial pour autant que sa valeur soit inférieure à 50 EUR, TVA non comprise (p. ex. un bon d'une valeur de 40 EUR, valable pour un baptême de l'air).

3 Articles publicitaires

Par analogie avec le régime applicable en contributions directes, la taxe qui grève l'achat d'articles publicitaires est déductible si les objets concernés satisfont aux trois conditions cumulatives suivantes :

- ils sont destinés à une très large diffusion et ne sont pas réservés à une catégorie limitée de clients ou de relations d'affaires ;
- ils ont une faible valeur pour ceux qui les reçoivent ;
- ils portent de manière apparente et durable la dénomination de l'entreprise donatrice.

Sont visés : les stylos à billes, les agendas, les calendriers, les porte-clefs, etc.

Les cadeaux d'affaires sous forme de biens de consommation courante (p. ex. vin, champagne, chocolats,...) ne satisfont

pas au critère « *portent de manière apparente et durable la dénomination de l'entreprise donatrice* ». Il s'agit de cadeaux commerciaux de faible valeur dont la déduction à la TVA est soumise à d'autres conditions (voir ci-dessus, point 2).

4 Cadeaux de circonstance aux membres du personnel ou à leurs enfants

Lorsqu'un assujetti offre des cadeaux à certains membres de son personnel ou aux enfants des membres de son personnel, à l'occasion d'un événement particulier, il s'agit en règle d'avantages sociaux à caractère privé.

La taxe grevant les biens utilisés pour fournir de tels avantages privés n'est pas déductible lorsque la destination de ces biens est connue dès leur acquisition. Toutefois, dans les cas où il n'est pas possible de prévoir avec certitude cette destination ou de la déterminer pour chaque objet pris séparément, ou encore de fixer exactement dans quelle mesure la taxe sera déductible en définitive, la déduction est autorisée, mais le prélèvement ultérieur est soumis à la taxe conformément à l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o et 2^o du Code.

L'Administration accepte que certains cadeaux distribués aux membres du personnel ou à leurs enfants soient rangés parmi les avantages collectifs dont la fourniture n'entraîne ni révision des déductions opérées, ni prélèvement, aux conditions suivantes :

- les cadeaux sont distribués à tous les enfants des membres du personnel qui répondent à une condition d'âge prédéterminée ou, s'il s'agit de cadeaux aux membres du personnel, ceux-ci sont distribués à tous les membres du personnel ;
- le prix d'achat ou, à défaut de prix d'achat, la valeur normale du cadeau offert à un membre du personnel ou à un enfant d'un membre du personnel est inférieure à 50 EUR, TVA non comprise ;
- les cadeaux distribués ne peuvent consister en des biens visés à l'article 45, § 3, 1^o et 2^o du Code de la TVA.

Par bénéficiaire (membre du personnel, enfant d'un membre du personnel), **un seul cadeau de circonstance** est pris en considération par année civile pour la déduction de la TVA, indépendamment du moment ou de l'occasion concernée. Lorsqu'au cours de la même année civile plusieurs cadeaux d'une valeur inférieure à 50 EUR, TVA non comprise, sont offerts à un membre du personnel ou à un enfant d'un membre du personnel, la déduction ne peut être exercée que pour l'un de ces cadeaux.

Un bon à usage unique peut également être considéré comme un cadeau de circonstance pour le personnel lorsqu'il répond aux conditions susmentionnées. Par « *bon à usage unique* », il convient d'entendre un bon qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une livraison de biens (p. ex. un stylo) ou d'une prestation de services (p. ex. un ticket de cinéma) pour laquelle le lieu de la livraison et le taux de TVA applicable sont connus au moment de l'émission du bon.

Les décisions n° E.T.36.857 du 20.02.1981 et n° E.T.44.335 du 04.01.1983 sont abrogées.

5 Don de surplus alimentaires

Compte tenu du but humanitaire que poursuivent les banques alimentaires et de la volonté des producteurs et des sociétés de distribution dans le secteur alimentaire de faire don des denrées alimentaires invendables en vue de leur distribution gratuite aux personnes nécessiteuses, l'Administration de la TVA n'exigeait pas l'application de la taxe sur les prélèvements qui y sont associés, pour autant que les circonstances, modalités et conditions déterminées ci-après soient rencontrées.

La perception de la TVA est abandonnée pour les prélèvements effectués par les assujettis qui cèdent gratuitement des denrées alimentaires invendables aux banques alimentaires reconnues par l'autorité, en vue de leur distribution à titre gratuit exclusivement aux personnes nécessiteuses en Belgique.

Cette tolérance qui concerne exclusivement le don d'excédents alimentaires aux banques alimentaires était entrée en vigueur à dater de la date de la Décision n° E.T. 124.417 qui la sous-tend, soit le 31 juillet 2013.

La Loi du 30 juillet 2018 (MB du 10 août 2018) a inséré l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, b) C TVA. Les décisions administratives et les questions parlementaires énumérées ci-dessous ont donc été intégrées dans une loi.

Sont visés exclusivement des produits alimentaires, à l'exception des boissons spiritueuses, devenus invendables dans le circuit commercial habituel – à quelque stade de la chaîne économique, du producteur au distributeur final –, notamment eu égard au fait que la date de péremption est imminente ou au fait que l'emballage habituel soit gravement endommagé.

Les biens visés peuvent être fournis aux personnes nécessiteuses soit dans leur état de commercialisation initial, soit après transformation ou préparation sous la forme de repas ou de colis alimentaires.

Les biens visés doivent en outre faire l'objet d'une transmission à titre gratuit, aucune contrepartie ne pouvant être réclamée aux bénéficiaires de ces biens, à l'exclusion, le cas échéant, d'une contribution limitée aux frais de transport, d'emballage ou réemballage, de réfrigération, de stockage, de transformation ou de préparation.

Sont considérées comme bénéficiaires de ces dons pour l'application de cette mesure, non seulement les personnes nécessiteuses mais également les banques alimentaires enregistrées auprès de la fédération belge des banques alimentaires, les administrations locales et supralocales (telles que les CPAS et les communes) et les institutions caritatives locales reconnues par ces administrations.

Si ces conditions sont remplies, la TVA déduite ne doit pas faire l'objet d'une prélèvement.

6 Cession à titre gratuit de certains biens non alimentaires de première nécessité au sens de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, c) C TVA

La Circulaire 2019/C/48 du 13 juin 2019 explicite cette disposition qui est entrée en vigueur le 16 mai 2019 et a pour conséquence que la remise gratuite à des fins caritatives de certains biens non alimentaires de première nécessité n'est plus assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux lorsque certaines conditions sont respectées.

Ces conditions énumérées dans la Circulaire 2019/C/48 sont exposées ci-après.

Nature des biens visés

Sont uniquement visés les biens non alimentaires de première nécessité, autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable, dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation.

L'utilisation des mots « de première nécessité » indique qu'il doit s'agir de biens pouvant réellement améliorer la qualité de vie des personnes vivant dans la pauvreté. Il doit donc s'agir de biens indispensables à la vie quotidienne des personnes concernées et qui leur permettent de vivre dignement. Il s'agit uniquement des biens nécessaires pour mener une vie décente.

Il est évident que les produits de luxe ne sont pas visés. Le taux de TVA normalement applicable à la livraison de ces biens n'est pas relevant.

L'utilisation des mots « autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable » indique qu'il doit s'agir de biens de consommation. Il ne peut pas s'agir de biens durables.

Ces restrictions ont pour objectif de limiter les risques de naissance de circuits parallèles et de distorsions de concurrence.

L'utilisation des mots « dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation » indique qu'il doit exister des raisons objectives justifiant que ces biens ne peuvent plus être commercialisés dans des conditions normales.

La première de ces circonstances a trait au caractère périssable du produit.

Exemple : des produits médicaux domestiques de base dont la date de péremption est proche.

La deuxième circonstance possible concerne l'emballage (quelle que soit sa forme), lorsque celui-ci est détérioré d'une manière telle que ce produit ne puisse plus être vendu dans les conditions initiales de vente. La même règle vaut, dès la commercialisation du produit, lorsque cet emballage peut être considéré comme non conforme. Cette

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

condition doit être appréciée au regard des standards d'exigence habituellement appliqués par le vendeur ou le producteur, que ces standards soient de nature réglementaire ou liés à des considérations de marketing.

Exemple : un shampoing dont l'emballage arbore l'ancien logo de la marque.

La troisième circonstance vise l'hypothèse du produit qui ne répond pas ou plus aux standards de production fixés par le producteur.

Enfin, la dernière circonstance concerne les produits qui ne sont généralement commercialisés que durant des périodes relativement courtes. Lorsque ces périodes sont révolues, ces biens sont plus difficilement vendables, sauf ristourne importante.

Dans l'attente de la publication d'un arrêté royal d'exécution de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 3 du Code de la TVA, il convient de se référer aux travaux parlementaires afin d'identifier les biens qui peuvent bénéficier de ce régime. Les travaux parlementaires relevant sont joints en annexe à la présente circulaire.

À titre indicatif et comme cadre de référence, les biens suivants sont notamment visés :

- les produits d'hygiène de première nécessité tels que les savons, les shampoings, les dentifrices et les brosses-à-dents (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1 ; C.R.I.V, Ch., 2018-2019, séance du 28.03.2019, n° 54-PLÉN-278, p. 14-16) ;
- les produits de beauté et de soin basiques tels que les crèmes nettoyantes, les rasoirs et les crèmes à raser (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1) ;
- les produits médicaux domestiques de base tels que l'aspirine, les pansements et les désinfectants (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1) ;
- les produits d'entretien domestique tels que les nettoyants pour sol, les produits à lessiver et les sacs poubelles (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1) ;
- les produits pour bébés et jeunes enfants tels que les couches-culottes, les savons et shampoings adaptés (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1) ;
- le matériel scolaire et de bureau tels que les stylos à billes, les crayons et les cartables (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1) ;
- les papiers hygiéniques et les essuie-mains à usage unique (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/2).

Selon les travaux parlementaires, les biens suivants sont également visés :

- les jeux et jouets (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1 ; C.R.I.V, Ch., 2018-2019, séance du 28.03.2019, n° 54-PLÉN-278, p. 14-16) ;

- les vêtements et les chaussures (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1 ; Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/2) ;
- les ustensiles de cuisine tels que les casseroles et les poêles (Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1 ; C.R.I.V, Ch., 2018-2019, séance du 28.03.2019, n° 54-PLÉN-278, p. 14-16) ;
- les biens de confort domestique basiques tels que le linge de maison.

À titre indicatif, les biens suivants ne sont en revanche pas visés :

- les appareils électroménagers tels que les fours à micro-ondes, les plaques de cuisson et les sèche-linges (exclus dans C.R.I.V, Ch., 2018-2019, séance du 28.03.2019, n° 54-PLÉN-278, p. 14-16) ;
- les meubles meublants (exclus dans Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/3) ;
- les matelas (inclus dans Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1, mais ultérieurement exclus dans C.R.I.V, Ch., 2018-2019, séance du 28.03.2019, n° 54-PLÉN-278, p. 14-16) ;
- les poussettes (incluses dans Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/1, mais ultérieurement exclues dans C.R.I.V, Ch., 2018-2019, séance du 28.03.2019, n° 54-PLÉN-278, p. 14-16) ;
- les véhicules (exclus dans Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/2 et n° 3559/3) ;
- les tondeuses à gazon (exclues dans Doc., Ch., 2018-2019, n° 3559/2).

2.7.2 Utilisation à des fins d'investissement

L'article 12, § 1^{er}, 3^o, du Code assimile à une livraison à titre onéreux l'utilisation par un assujetti comme bien d'investissement d'un bien qu'il a construit, fait construire, fabriqué, fait fabriquer ou qu'il a acquis ou importé autrement que comme bien d'investissement, lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à la déduction complète ou partielle de la taxe.

Le Roi définit la notion de bien d'investissement pour l'application de ce Code.

2.7.2.1 Exemples

- Un marchand de meubles prélève deux armoires de rangement pour les utiliser afin de classer les archives.

L'affectation nouvelle consiste ici à utiliser comme bien d'investissement, pour les besoins de l'entreprise, un bien meuble initialement acquis ou produit en vue de la revente.

La taxe exigible en raison du prélèvement se calcule au taux du bien prélevé, sur le prix d'achat du bien ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, sur le prix de

revient calculé au moment où s'effectue l'opération (Code, art. 33, 1°).

Cette taxe est déductible puisqu'il s'agit d'un prélèvement pour les besoins de l'entreprise.

- Un promoteur immobilier loue un bâtiment qu'il destinait initialement à la vente¹. La TVA exigible est calculée sur base du coût de la construction² et n'est pas déductible puisque la location immobilière est une opération exonérée³.
- En cas de location d'un bâtiment initialement destiné à la vente, le 'promoteur immobilier' est tenu d'opérer le prélèvement visé à l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, du Code de la TVA, au moment du début effectif de la location. Lors de la cession de ce bâtiment dans le délai visé à l'article 12, § 2, du Code de la TVA, la taxe qui était due lors du prélèvement devient de nouveau déductible. En cas de vente dans le délai visé à l'article 12, § 2, du code précité, d'un bâtiment initialement destiné à la location, la TVA ayant grevé l'érection ou le cas échéant l'acquisition du bâtiment est entièrement déductible, dans la mesure où celle-ci n'a pas encore été portée en déduction.⁴

2.7.2.2 Application de l'article 12, § 1^{er}, 3°, du Code – Unité TVA

Cette disposition soumet à la taxe, par le mécanisme de l'assimilation à une livraison à titre onéreux, l'utilisation par un assujetti, comme bien d'investissement, d'un bien qu'il a construit, fait construire, fabriqué, fait fabriquer, acquis ou importé autrement que comme bien d'investissement ou pour lequel, avec application de la taxe, des droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA ont été constitués à son profit ou lui ont été cédés ou rétrocédés, lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à la déduction complète ou partielle de la taxe.

Cette disposition trouvera notamment à s'appliquer lorsque, au sein d'une unité TVA, un membre, qui détient en stock des biens destinés à faire l'objet de livraisons ouvrant droit déduction, réputées faites par l'unité TVA (autrement dit, des livraisons externes ouvrant droit à déduction), livre certains de ces biens à un autre membre de l'unité TVA et que ces biens constitueront, dans le chef de l'unité TVA, des biens d'investissement.

La base d'imposition de cette opération est déterminée conformément à l'article 33, § 1^{er}, 1°, du Code de la TVA par le prix d'achat des biens ou de biens similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations et en tenant compte, le cas échéant, des articles 26, alinéas 2 et 3, et 28 du Code de la TVA.

Dans un souci de simplification et afin de ne pas forcer le membre vendeur à divulguer au membre acheteur le prix d'achat ou le prix de revient du bien, l'Administration accepte que la base d'imposition de ce prélèvement soit égale

au prix de vente qui a été réellement réclamé par le membre vendeur au membre acheteur.

2.7.3 Prélèvement d'un bien au sens de l'article 12, § 1^{er}, 4°, du Code

L'article 12 § 1^{er}, 4°, assimile à une livraison à titre onéreux l'utilisation par un assujetti, pour effectuer des opérations ne permettant pas la déduction complète de la taxe, d'un bien meuble, autre qu'un bien d'investissement, qu'il a fabriqué et dont les éléments constitutifs ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe.

Cette disposition, d'application assez rare, ne vise que les biens meubles fabriqués par une entreprise à une autre fin que l'investissement.

L'affectation donnée à ce bien meuble est telle qu'elle ne permet pas la déduction ou ne la permet que partiellement.

Pour que la TVA soit due sur base de l'article 12, § 1^{er}, 4°, du Code, les conditions suivantes doivent être remplies :

1. il doit s'agir d'une opération réalisée par un assujetti à part entière ou par un assujetti mixte ;
2. l'utilisation doit porter sur un bien fabriqué par l'assujetti lui-même (ou par un tiers pour le compte de celui-ci), soit en vue de la vente, soit spécifiquement pour réaliser une opération visée à l'article 12, § 1^{er}, 4°, du Code ;
3. l'utilisation ne peut avoir pour effet que le bien utilisé tend ou concourt à la constitution, la transformation ou l'amélioration d'un bien d'investissement. Dans ce cas, l'article 12, § 1^{er}, 3°, du Code doit toujours être appliqué ;
4. le bien fabriqué par l'assujetti doit être utilisé pour l'exécution d'opérations :
 - ne permettant strictement aucun droit à déduction (opérations non visées par l'article 45 du Code) ;
 - ne permettant qu'un exercice limité du droit à déduction (assujetti mixte exerçant son droit à déduction en fonction du calcul d'un prorata).

2.7.4 Détention d'un bien après cessation d'activité

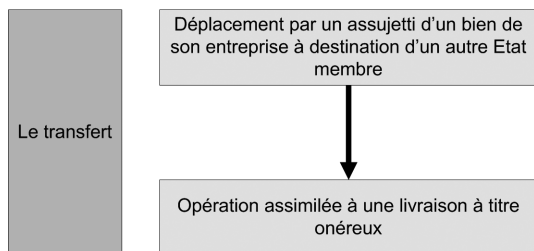
L'article 12, § 1^{er}, 5°, du Code est la transposition de l'article 5, point 7, c, de la Sixième Directive CEE. Relevons toutefois que le texte de la Directive est plus complet puisqu'il parle de cessation de l'activité économique taxable alors que ce dernier adjectif est absent en droit belge. Faut-il alors considérer qu'il est implicitement sous-entendu, le Code n'étant qu'une transposition de la Directive ?

1. Décision du 28 avril 1994, n° E.T. 77.712, Revue TVA n° 109, p. 629.
 2. Décision du 27 février 1992, n° E.T. 41.665, Revue TVA n° 100, p. 782.
 3. Article 44, § 3, 2° du Code.
 4. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2000-2001, n° 50-075, Q. n° 582 Anthuenis du 2 février 2001.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Répondre par l'affirmative permet de traiter de manière uniforme, par la technique du prélèvement, la détention d'un bien à des fins d'activités économiques exonérées et à des fins non économiques. C'est, semble-t-il, l'intention du législateur communautaire.

2.8 Transferts et non-transferts



L'article 12bis du Code traite de 3 types d'opérations :

- 1° de transferts assimilés à des livraisons à titre onéreux encore appelées transferts proprement dits (article 12bis, alinéas 1 et 2, du Code) ;
- 2° de transferts non-assimilés à des livraisons à titre onéreux encore appelés non-transferts (article 12bis, alinéa 2, 5° à 8°, du Code) ;
- 3° de livraisons à part entière (article 12bis, alinéa 2, 1° à 3°, du Code).

Afin d'assurer le suivi physique des biens, il est donc prévu d'assimiler à des livraisons donnant lieu par la suite dans l'Etat membre d'affectation à acquisition impossible, certains déplacements de biens non – contractuels. Sont donc considérés comme des transferts proprement dits, les déplacements de biens sans transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire.

Ce principe est appliqué en premier lieu pour les mouvements intracommunautaires de stocks, par exemple, entre les succursales communautaires d'une même entreprise. Il permet à l'Etat membre d'arrivée d'être informé de la présence sur son territoire de ces stocks susceptibles d'y être vendus par le biais de la procédure de l'état récapitulatif trimestriel (listing intracommunautaire).

Ce principe s'appliquera également aux transferts non provisoires d'immobilisations (biens d'investissement) afin de garantir un exercice national du droit à déduction.

Le but du transfert est de suivre fiscalement les mouvements internes de biens dans des entreprises établies dans des différents Etats membres.

Au départ de la Belgique il y a lieu de procéder à une inscription dans la grille 46 de la déclaration périodique (exemption sur base de l'article 39bis, alinéa 1, 4°, du Code en cas de transfert à partir de la Belgique).

2.9 Cessions non-imposables – Règle de la non-livraison

2.9.1 Introduction

L'article 11 du Code est la transposition de l'article 5, paragraphe 8, de la Sixième Directive (article 19 de la Directive 2006/112/CE)

Concernant la finalité de l'article 5, paragraphe 8, de la Sixième Directive, l'exposé des motifs accompagnant la proposition de Sixième Directive indique que cette disposition était prévue 'dans un souci de simplification et pour ne pas obérer la trésorerie de l'entreprise'¹.

Le régime TVA applicable en Belgique à la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité résulte directement de l'utilisation par la Belgique de la faculté prévue par l'article 19, alinéa 1^{er}, de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (anciennement l'article 5, paragraphe 8, première phrase, de la Sixième Directive) qui stipule que les Etats membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant.

L'article 29 de la Directive 2006/112/CE précitée (anciennement l'article 6, paragraphe 5, de la Sixième Directive) dispose quant à lui que l'article 19, alinéa 1^{er}, s'applique dans les mêmes conditions aux prestations de services.

Ces deux dispositions ont été transposées en droit belge par les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA. Ces deux articles prévoient en substance que, ne sont respectivement pas considérées comme une livraison de biens, ni comme des prestations de services, la cession ou les opérations effectuées lors de cette cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant.

Selon l'avocat général F.G. Jacobs², la TVA perçue sur la vente d'un fonds de commerce est susceptible de représenter un montant non négligeable, dont le commerce ou son nouveau propriétaire sera privé dans une conjoncture commerciale pouvant être délicate, même si les autorités fiscales ne pourront en fin de compte conserver ce montant³.

1. Bulletin des Communautés européennes, Supplément 11/73, p. 10 ; ce qui est maintenant la première phrase de l'article 5, paragraphe 8, était, dans la proposition originale, l'article 5, paragraphe 4 – Voir aussi CJCE, arrêt Zita Modes du 27 novembre 2003, aff. C-497/01, Recueil 2003, point 39.
2. Conclusions présentées le 26 septembre 2002 dans l'affaire C-497/01 Zita Modes SARL.
3. Voir également les conclusions présentées dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 22 février 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361, points 23 et 24 des conclusions).

Cette disposition permet également d'éviter des problèmes liés à l'évaluation lorsque différents biens sont soumis à des taux de TVA différents.

Cette disposition ne se justifie que dans l'hypothèse où le cessionnaire aurait, en tout état de cause, été en mesure de déduire la TVA perçue.

Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 27 novembre 2003 dans l'affaire C- 497/01, Zita Modes Sarl c. Administration de l'enregistrement et des domaines, la Cour de Justice des Communautés européennes a rappelé que l'article 5, paragraphe 8, de la Sixième Directive [article 19, alinéa 1^{er}, de la Directive 2006/112/CE] vise à permettre aux Etats membres de faciliter les transferts d'entreprises ou de parties d'entreprises, en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale démesurée qu'il aurait, en tout état de cause, récupérée ultérieurement par une déduction de la TVA acquittée en amont.

Outre les objectifs rappelés par la Cour, il faut encore constater que le régime particulier prévu par les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA comporte deux autres avantages.

D'une part, il permet d'éviter la révision des taxes ayant grevé la constitution, la transformation ou l'amélioration de biens immeubles dont la cession aurait été exemptée de la taxe par l'article 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA en l'absence de ce régime particulier (bâtiments qui ne sont plus neufs pour l'application de la taxe ou qui sont encore neufs mais pour lesquels l'option pour l'application de la TVA n'a pas été exercée).

D'autre part, ce régime particulier offre une certaine garantie au Trésor puisque celui-ci ne court pas le risque que le cédant n'acquitte pas la taxe reçue lors du transfert de l'universalité de biens, étant en outre entendu que cette taxe resterait en toute hypothèse déductible dans le chef du cessionnaire¹.

En principe, il y a donc lieu d'appliquer la règle de la non-livraison à tout transmission d'une universalité totale ou partielle de biens².

2.9.2 Notions d'universalité de biens et de branche d'activité

Même si les termes utilisés par le droit européen et le droit belge diffèrent quelque peu (universalité totale ou partielle de biens versus universalité de biens ou branche d'activité), il n'en demeure pas moins que les notions d'universalité de biens et de branche d'activité constituent bien des notions autonomes de droit communautaire et qu'elles doivent donc faire l'objet d'une interprétation identique dans tous les Etats membres.

2.9.2.1 Cession à titre gratuit

Il convient de remarquer que, alors que les cessions de biens à titre gratuit sortent du champ d'application de la

taxe en vertu de l'article 2 du Code de la TVA et qu'elles donnent en principe lieu à des prélèvements et/ou à des révisions de déduction dans le chef du cédant, les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA visent spécifiquement la cession à titre gratuit d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité et permettent ainsi d'éviter toute rémanence d'impôt dans cette situation particulière, le cessionnaire étant censé continuer la personne du cédant.

2.9.2.2 Forme de la cession

Les termes utilisés dans, les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA ne laissent planer aucun doute : toutes les formes de cession d'universalité de biens ou de branche d'activité sont visées. Deux situations particulières méritent toutefois d'être mentionnées.

Ainsi, les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA sont applicables à la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité effectuée au profit d'une seule société mais au moyen de deux contrats distincts, tels un apport et une vente, qui portent chacun sur une partie du fonds de commerce, à condition que, dans l'intention des parties, les deux contrats dépendent l'un de l'autre, en ce sens qu'ils ne peuvent exister l'un sans l'autre et qu'ils ont effet à la même date (voyez la décision n° E.T. 9.449 du 28 décembre 1971).

Ces articles sont de même applicables à une cession matériellement étalée dans le temps, à condition que le principe de la cession soit acquis de manière irrévocable dès la conclusion du contrat et que les différentes opérations soient liées entre elles, de telle sorte que l'intention des parties de transférer l'universalité de biens ou la branche d'activité ne fasse aucun doute.

2.9.2.3 Le point de vue de la Cour de Cassation

L'article 442bis du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 11 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée s'appliquent aux mêmes transmissions, à savoir la transmission d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité et ces notions ont une signification identique dans les deux dispositions légales ; la transmission d'un fonds de commerce constitue une transmission d'une universalité de biens ou une transmission d'une branche d'une activité au sens des dispositions légales précitées si tous les éléments nécessaires à l'exploitation du fonds de commerce sont transmis sans qu'il soit nécessairement requis que l'ensemble des créances et dettes commerciales et le droit au bail soient compris dans la transmission.³

3 PRESTATION DE SERVICES

3.1 Définition

Elle est exprimée au moyen d'une exclusion : toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien.

1. Voir Circulaire n° E.T.110.663 (AFER N° 46/2009) du 30.09.2009.

2. Au sujet de la règle de non-livraison, notion autonome du droit communautaire, voir CJCE, arrêt Zita Modes du 27 novembre 2003, aff. C-497/01, Recueil 2003, points 31 et 32.

3. Cass. 15 octobre 2009, F.08.0025.N.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

L'article 18, alinéa 2, du Code continue à énumérer les prestations visées à l'article 18, § 1^{er}, ancien du Code. Il va de soi que cette liste est purement exemplative.

3.2 Conditions d'imposabilité

Pour qu'une prestation de services soit imposable en Belgique, il est nécessaire et suffisant que les conditions ci-après soient réunies :

1. localisation en Belgique ;
2. existence d'un contrat à titre onéreux¹ prévoyant un lien direct entre service et contrepartie reçue ;²
3. celui qui effectue la livraison doit être un assujetti agissant en tant que tel (agissant dans l'exercice de son activité économique).

Ne sont pas des prestations visées à l'article 18 du Code, par exemple les indemnités pécuniaires, les indemnités en nature et en exécution d'une obligation de garantie, les subventions d'exploitation et autres rémunérations qui ne sont pas le prix d'un service, le prêt à usage.

3.2.1 Notion de prestation unique

Lorsqu'une opération comprend plusieurs prestations, se pose la question de savoir si elle doit être considérée comme une opération unique ou comme plusieurs prestations distinctes et indépendantes devant être appréciées séparément.

Cette question revêt une importance particulière, du point de vue de la TVA, notamment, pour l'application du taux de taxation ou des dispositions relatives à l'exonération prévues par la Sixième Directive.³

3.2.1.1 Principe

À cet égard, il découle de l'article 2 de la Directive que chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante.⁴

C'est ainsi que l'opération que réalise un bailleur par le nettoyage d'espaces communs doit en principe être soustraite à l'exonération prévue à l'article 135, paragraphe 1^{er}, sous l), de la Directive TVA et être soumise à la TVA.⁵

3.2.1.2 Obligation de regroupement

Dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et ainsi donner lieu, distributivement, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes.

Tel est le cas, par exemple, lorsque, au terme d'une analyse même simplement objective, il est constaté qu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale.⁶

3.2.1.2.1 *Accesorium sequitur principale*

En particulier, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire.⁷

3.2.1.2.2 *Éléments indissociables – Interdiction de décomposer artificiellement*

Il peut également être considéré que l'on se trouve en présence d'une prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel.⁸

Selon la CJCE, c'est à la juridiction nationale qu'il appartient d'apprécier si les éléments qui lui sont soumis caractérisent l'existence d'une opération unique, au-delà de l'articulation contractuelle de celle-ci.⁹

Notons encore que l'opération qui consiste en la cession à titre onéreux d'un portefeuille de contrats de réassurance vie, constitue une prestation unique et ne saurait être artificiellement décomposée en deux prestations consistant, d'une part, en une prise en charge d'engagements, au sens de l'article 13, B, sous d), point 2, de la Sixième Directive, et, d'autre part, en une opération concernant des créances, au sens dudit article 13, B, sous d), point 3.¹⁰

Remarquons encore que l'article 13, B, sous g), de la Sixième Directive lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, sous a), de cette Directive, doit être interprété en ce sens que ne relève pas de l'exonération de la TVA pré-

1. Relation avec l'article 2, alinéa 1^{er}, du Code.

2. Voir notamment arrêt Hong Kong Trade – C.J.C.E. affaire 89/81, 1^{er} avril 1982, Rec. 1277.

3. Voir CJCE, arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 27, et du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, point 18.

4. Voir arrêts précités CPP, point 29, et Levob Verzekeringen et OV Bank, point 20.

5. Voir en ce sens les conclusions de l'Avocat général Trstenjak présentées le 9 décembre 2008, affaire c-572/07- Tellmer.

6. Voir, en ce sens, arrêts précités CPP, point 30, ainsi que Levob Verzekeringen et OV Bank, point 21.

7. Voir arrêt CPP, précité, point 30.

8. Voir, en ce sens, arrêt Levob Verzekeringen et OV Bank, précité, point 22.

9. Voir CJCE, arrêt Part Service, 21 février 2008, aff. C-425/06, point 54.

10. Voir CJCE, arrêt Re Swiss, 22 octobre 2009, C-242/08.

vue à la première de ces dispositions la livraison d'un terrain sur lequel est encore implanté un bâtiment vétuste qui doit être démoli, afin que soit érigée à son emplacement une nouvelle construction, et dont la démolition à cette fin, assumée par le vendeur, a déjà commencé avant cette livraison.

De telles opérations de livraison et de démolition forment une opération unique au regard de la TVA, ayant, dans son ensemble, pour objet non pas la livraison du bâtiment existant et du sol y attenant, mais celle d'un terrain non bâti, indépendamment de l'état d'avancement des travaux de démolition de l'ancien bâtiment au moment de la livraison effective du terrain.¹

3.2.1.3 Eléments indépendants – Traitement fiscal différencié obligatoire

Classiquement, l'Administration considère que lorsque le bailleur d'un bien immobilier par nature s'engage à l'égard du preneur à lui fournir des services dits accessoires, l'opération reste en règle entièrement exemptée de la taxe.

Ces services dits accessoires parmi lesquels le chauffage, l'électricité, l'eau, la climatisation, peuvent toutefois être soumis à la taxe lorsqu'ils sont fournis au preneur par le bailleur lui-même et qu'un prix distinct a été stipulé (circ. 4/1973², n° 94 à 97).

Pour l'Administration belge, les services accessoires suivent donc en règle la prestation principale exonérée de TVA (location immobilière) mais elle admet la faculté pour le bailleur, en ces de prix distinct, de soumettre les services accessoires à la TVA.

La CJCE a une tout autre vision : elle considère que les services accessoires doivent faire l'objet, en toute hypothèse, d'une taxation à la TVA. Il ne s'agit plus d'une faculté mais d'une obligation.³

In specie, distinctement du loyer, des frais de nettoyage afférents aux parties communes d'un immeuble à appartements, sont portées en compte aux locataires par le propriétaire.

La question soumise à la CJCE : les frais de nettoyage doivent-ils partager le sort fiscal de la location (exonérée de TVA) du bien immobilier ?

La CJCE rappelle un principe : chaque prestation est (i) distincte et (ii) indépendante (point 17 de l'arrêt Tellmer).

Par dérogation, une prestation est considérée comme unique lorsqu'elle comprend des prestations distinctes mais qui ne sont pas indépendantes.

Les prestations de nettoyage des parties communes accompagnent l'utilisation de l'immeuble mais elles ne relèvent pas nécessairement de la notion de location immobilière.

La location et le nettoyage sont des prestations distinctes qui sont indépendantes l'une de l'autre.

Par conséquent, il s'agit d'une prestation multiple. La partie du prix relatif au nettoyage doit être soumise à la TVA ... ce qui sous-tend une déduction des dépenses y afférentes.

Dans son arrêt *Field Fisher Waterhouse*, la CJUE brouille les cartes en ce sens qu'elle semble plus que nuancer la position prise dans son arrêt *Tellmer* précité.

En effet, elle y considère qu'une location et les prestations de services (notamment le nettoyage des communs) liées à cette location peuvent constituer une prestation unique.

Comprenez qui pourra ! En tout cas, la Circulaire 4/73 précitée reste applicable et toutes les entreprises peuvent s'en prévaloir aux fins de sécurité juridique.⁴

3.2.1.4 Arrêt de la Cour de Cassation du 2 décembre 2010

Suivant l'article 45, § 3, 3°, du Code de TVA, ne sont pas déductibles les taxes ayant grevé les frais de logement, de nourriture et de boissons, au sens de l'article 18, § 1er, alinéa 2, 10° et 11°, de ce code, sauf dans deux exceptions.

Aux termes de l'article 18, § 1er, alinéa 2, 11°, du Code, est notamment considérée comme une prestation de services, l'exécution d'un contrat qui a pour objet la fourniture de nourriture et de boissons effectuée dans les restaurants et les débits de boissons et, plus généralement, dans des conditions telles qu'elles sont consommées sur place.

Lorsqu'une personne, qui fournit à une autre de la nourriture et des boissons, intervient également dans le service à table, pour le même événement, elle effectue pour le tout une prestation de services au sens de cette disposition, qui n'est pas déductible.

L'arrêt de la Cour d'appel de Mons du 18 février 2009 constate qu'à l'occasion des journées portes ouvertes des 12 et 13 octobre 2002, le traiteur Relais de la Cité a livré des repas et des boissons à la défenderesse et a assuré le service à table.

Après avoir refusé la déduction de la taxe afférente aux frais de repas et de boissons, l'arrêt en appel n'a pu décider légalement d'accepter la déduction par l'entreprise de la TVA grevant le coût du personnel ayant assuré le service de ces boissons et repas.⁵

Il s'agit en effet d'une prestation unique non scindable.

1. CJCE, arrêt *Don Bosco Onroerend Goed*, 19 novembre 2009, 461/08.

2. Revue TVA n° 11/73, p. 108.

3. CJCE, arrêt *Tellmer Property*, 11 juin 2009, C-572/07.

4. CJUE, arrêt *Field Fisher Waterhouse* du 27 septembre 2012, affaire C 392/11.

5. Cass. 2 décembre 2010, F.09.0149.F.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

3.2.2 Les prestations de services par assimilation

Il y a lieu de rappeler d'emblée que l'article 26, paragraphe 1^{er}, sous a), de la Directive TVA assimile certaines opérations pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti à des prestations de services effectuées à titre onéreux. L'objectif de ladite disposition est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien ou qui fournit des services pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, d'une part, et le consommateur final qui se procure un bien ou un service du même type, d'autre part.¹

Dans l'hypothèse où un assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise prélève ce bien sur le patrimoine de celle-ci pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, il devient consommateur final d'un bien et doit être traité en tant que tel. Dans cette perspective, l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la Directive TVA empêche que cet assujetti échappe au paiement de la TVA lors d'un tel prélèvement et qu'il profite donc d'avantages indus par rapport au consommateur final qui achète le bien en acquittant la TVA.²

Selon la CJCE, des activités non-économiques (telles que des activités consistant pour une association à défendre les intérêts généraux de ses membres) ne peuvent être considérées comme étant exercées 'à des fins étrangères', au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la Directive TVA.

L'article 26, paragraphe 1, sous a), de la Directive n'a pas vocation à établir une règle selon laquelle des opérations qui se situent en dehors du champ d'application du régime de la TVA peuvent être considérées comme étant effectuées à des 'fins étrangères' à l'entreprise au sens de cette disposition.³

3.2.2.1 Taxation des utilisations de biens de l'entreprise à des fins autres que l'activité économique

Le Moniteur du 31 décembre 2010 a publié une loi du 29 décembre 2010 modifiant le Code de la TVA.

La Loi du 29 décembre 2010 transpose, notamment, l'article 168bis de la Directive TVA dans sa totalité.

Le but de cette disposition dans son paragraphe 1^{er} est d'empêcher un assujetti d'utiliser la méthode d'intégration totale (méthode Lennartz) aux biens d'investissement immeubles à usage mixte. En son paragraphe 2, cette disposition permet aux Etats membres d'étendre cette interdiction à tous les biens d'investissement (services compris) utilisés à usage mixte. C'est ce que la Belgique a fait.

L'article 19, § 1^{er} est donc rendu inapplicable aux biens d'investissement à usage mixte. Il est libellé comme suit :

Est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'utilisation d'un bien autre qu'un bien visé à l'article 45, § 1^{er} quinquies affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe.⁴

En conséquence, la limitation de déduction résultant de cet usage mixte sera immédiate selon la méthode proportionnelle. C'est la finalité de l'article 45, § 1^{er} quinquies nouveau du Code :

En ce qui concerne les biens immeubles par nature et les autres biens d'investissement et services sujets à révision en vertu de l'article 48, § 2 qui font partie du patrimoine de l'entreprise de l'assujetti et qui sont utilisés à la fois pour les besoins de son activité économique et pour ses besoins privés ou pour les besoins privés de son personnel ou, plus généralement à des fins étrangères à son activité économique, l'assujetti ne peut déduire la taxe grevant les biens et les services afférents à ces biens qu'à concurrence de leur utilisation pour les besoins de son activité économique.

Dans ce cadre, la limitation de déduction résultant de cet usage mixte est immédiate selon la méthode proportionnelle. C'est la finalité de l'article 45 § 1 quinquies du Code.

Le 18 décembre 2012, le SPF Finances a publié un addendum très attendu sous la forme d'une Décision 119.650/3 ayant pour objet la déduction de la TVA relative aux moyens de transport qui est destinée à être appliquée *inter alia* aux voitures de société.

Il s'agit de la troisième version de la Décision E.T. 119.650 du 20 octobre 2011. La première version ayant été rapidement suspendue par une deuxième en date du 23 décembre 2011 annonciatrice de la troisième version datée du 11 décembre 2012.

Le moins que l'on puisse dire est que la version 3 incite à la réflexion sur bien des points.

Selon le Ministre, pour évaluer l'incidence financière de la nouvelle législation sur le contribuable, il est important que l'avantage de toute nature dans l'impôt sur le revenu ne soit plus imposé avec la TVA. Il ne s'agit donc pas d'un

1. Voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 35 ; du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, point 25 ; du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049, point 56, ainsi que du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec. p. I-743, point 23.
2. Voir, en ce sens, arrêts du 6 mai 1992, de Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, point 15 ; Enkler, précité, point 33 ; du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, point 42 ; Fischer et Brandenstein, précité, point 56 Hotel Scandic Gåsabäck, précité, point 2 et Danfoss, 11 décembre 2008, affaire C-371/07.
3. CJCE, arrêt Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, 12 février 2009, affaire C-515/07.
4. Article 19, § 1^{er} du Code de la TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2011 – Loi du 29 décembre 2010 – MB du 31 décembre 2010.

nouvel impôt supplémentaire, mais bien d'une importante simplification¹.

D'une manière concise, le SPF Finances propose aux entreprises trois méthodes afin de déterminer le pourcentage d'usage professionnel.

Les modifications/précisions ont été explicitées par l'Administration dans sa Décision n° E.T. 119.650/4 du 9 septembre 2013 laquelle entre en vigueur le 1^{er} janvier 2013.

Finalement, l'Administration a publié une nouvelle Circulaire n° 36/2015 (n° E.T.119.650) du 23 novembre 2015. Cette circulaire a pour but de coordonner ces commentaires et, si nécessaire, d'y apporter des précisions complémentaires ou des modifications.

3.2.2.1.1 Méthode 1 – Tenue d'un registre exhaustif des trajets.

Ce registre exhaustif des trajets suppose la conservation des données suivantes, relatives aux déplacements journaliers à des fins professionnelles :

date du trajet, adresse de départ, adresse d'arrivée, kilomètres parcourus par trajet, total des kilomètres parcourus par jour.

Selon le Ministre, étant donné que le chef d'entreprise est alors confronté à une surcharge de travail administratif très importante, mes services ont reçu pour mission de mettre au point, en concertation avec le secteur privé, une méthode forfaitaire de substitution, une estimation (la méthode 2).

3.2.2.1.2 Méthode 2 – Calcul d'un pourcentage sur la base de trajets privés présumés (méthode semi-forfaitaire)

Pour l'assujetti qui ne souhaite pas tenir de registre des trajets mais qui souhaite néanmoins être autorisé à déterminer l'utilisation professionnelle d'une manière qui soit en rapport avec l'utilisation réelle de chaque véhicule considéré individuellement, l'Administration accepte, à titre de simplification, la formule suivante :

% Privé = Distance domicile-lieu de travail x 2 x 200 + 6.000 x 100

Distance totale

% Professionnel = 100 % – % Privé

3.2.2.1.3 Méthode 3 – un forfait global et net de 35 % professionnel

S'il faut incontestablement privilégier la simplicité laquelle est garante d'une meilleure perception sans alourdir inutilement les tâches administratives de nos entreprises, il convient toutefois de s'interroger aux fins de savoir si une telle méthode ne viole pas *ipso facto* la clause de standstill en ce sens qu'elle augmente la TVA non-déductible ab initio.²

3.2.2.1.4 Méthode 4 : Régime distinct permettant de déterminer l'utilisation professionnelle des camionnettes fiscales visées par l'article 4, § 2 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (comprenant une Méthode 4)

Suite à la réponse à la question orale n° 17063 de Monsieur Tanguy Veys du 17 avril 2013, un régime distinct a été élaboré (comprenant l'application de la méthode 1 ou de la nouvelle méthode 4) pour déterminer l'utilisation professionnelle des camionnettes fiscales visées par l'article 4, § 2, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus. Ce régime distinct peut être appliqué à partir du 1^{er} janvier 2012.

3.2.2.3 Utilisation à titre gratuit d'immeuble

La Directive TVA 2009/162/UE³ a mis fin à partir du 1^{er} janvier 2011 à l'application de la méthode d'intégration totale dans l'hypothèse dite Seeling, à savoir la possibilité de déduction totale et immédiate de la TVA lorsque le bien 'intégré totalement' à l'entreprise est un bien immeuble.

L'Administration a accepté de postposer l'application de la décision E.T. 119.650 du 20 octobre 2011 pour l'année 2011 sauf pour les biens immeubles.⁴ Elle demeure donc applicable en la matière.

Comment les assujettis doivent-ils exercer leur droit à la déduction dès 2011 en cas d'utilisation d'un bien immeuble utilisé à la fois pour des opérations ouvrant droit à la déduction et pour des besoins privés ?

Pour l'Administration, priorité est accordée dans ce cas au critère des surfaces : déduction pour la partie professionnelle. Relevons que le critère dit des surfaces avait été validé par le tribunal de 1^{ère} instance de Bruges au détriment d'un critère basé sur la valeur locative.⁵

La Cour d'appel de Gand a toutefois invalidé le jugement du tribunal de 1^{ère} instance de Bruges précité. Pour la Cour d'appel de Gand, si des données fiables et objectives sont disponibles pour déterminer le droit à la déduction sur base

1. Question orale n° 14459 de Mme Wouters d.d. 11.12.2012 – Compte Rendu Analytique, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, Com 614, p. 29-30.
2. Voir en ce sens Yves Bernaerts, « La saga de la décision E.T. 119.650 du 20 octobre 2011 (suite et pas fin) » in Actualités du Précis de TVA, n°2/2012 et B. Buelens et Y. Bernaerts in Fiscale actualiteit n° 38, pag. 9-12, 27.10.2011 « *Zet nieuw administratief standpunt de algemene afrekbeperving van 50% op de helling ?* ».
3. JO L 10 du 15 janvier 2010, p. 14-18.
4. Décision E.T. 119.650/2 du 23 décembre 2011.
5. Trib., Brugge, 08.10.2008, Rôle n° 07/1055/A.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

d'un critère économique, ce critère du rendement est préférable au critère des surfaces car il permet de mieux approcher la réalité.

En l'espèce, la société avait fait calculer la valeur locative des deux parties de ses biens immeubles par un expert immobilier. A ce titre, il a été justifié, selon la Cour d'appel, fiablement d'utiliser une ventilation sur base de la valeur locative au lieu du critère de superficie.

Par ailleurs, la Cour d'appel constate qu'une ventilation sur base des revenus cadastraux qui ont été attribués respectivement à la partie de bureau et à l'appartement aboutit quasiment au même résultat¹.

3.2.2.4 Mises à disposition de PC, GSM, tablettes, Smartphones, etc.

Si le prix est inférieur à 250 euro, il ne s'agit pas d'un bien d'investissement et l'article 45, § 1 du Code s'applique sur

3.2.3 L'exécution, par un assujetti, d'un travail immobilier, pour les besoins de son activité économique, pour les besoins privés de son personnel et plus généralement, à titre gratuit ou à des fins étrangères à son activité économique

l'acquisition de l'appareil. Cet article sera d'ailleurs également applicable aux frais d'appels et d'abonnement (présentations de service).

Si par contre le prix est inférieur à 250 euro, c'est l'article 45, § 1^{quies} du Code qui s'applique à l'acquisition de l'appareil et c'est l'article 45, § 1^{er} du Code qui s'applique aux frais d'appels et d'abonnement.

Dans tous les cas, et donc dans les deux hypothèses, la déduction TVA sera limitée à l'utilisation professionnelle (application du principe d'affectation ou d'utilisation). Pour les GSM, Smartphones, laptops, etc., l'Administration propose un pourcentage professionnel de 75 %.

Une entreprise peut aussi choisir de justifier l'utilisation professionnelle réelle en maintenant l'usage individuel de chaque bien si cela s'avère plus avantageux.

Tableau schématique

L'article 19, § 2, du Code s'applique-t-il ?			
L'objectif des travaux immobiliers	L'assujetti est une personne physique	L'assujetti est une personne morale	Quelle est la base d'imposition ?
Besoins en rapport avec l'activité économique de l'assujetti	OUI (hormis les 2 exceptions prévues à l'article 19, § 2, 1°, a) et b),		La valeur normale
Besoins étrangers à l'activité économique	OUI s'il effectue les travaux lui-même dans la mesure où ces travaux relèvent de son activité économique	OUI inconditionnel	Le montant des dépenses engagées
	OUI si les travaux sont effectués par les membres de son personnel		
	NON toute autre hypothèse		

Pour l'application de l'article 19, § 2, du Code, il faut entendre par travaux immobiliers au sens de la disposition légale.

La construction, la transformation, l'achèvement, l'aménagement, la réparation, l'entretien, le nettoyage et la démolition de tout ou partie d'un immeuble par nature, ainsi que toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble et son placement dans un immeuble de manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature.

Est notamment considérée comme travail immobilier, toute opération qui a trait aussi bien à la fourniture qu'à la fixation à un bâtiment d'éléments ou parties des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation, des éléments ou parties d'éléments constitutifs d'une installation sanitaire d'un bâtiment, des éléments ou parties des éléments constitutifs de l'installation électrique d'un bâtiment.

Sont également visés à l'article 19, § 2, du Code, les travaux consistant en la réparation, l'entretien ou le nettoyage de l'entièreté ou d'une partie d'un bien immeuble par nature. Monsieur le Ministre a maintenant décidé qu'à

1. Appel, Gand, 19 janvier 2010.

partir du 01.07.2016, l'application de l'article 19, § 2, 1^o, ne sera plus exigée en aucun cas pour le travail qui consiste en la réparation, l'entretien ou le nettoyage d'un bien immeuble par nature qu'un assujetti effectue, lui-même ou avec son propre personnel, pour les besoins de son activité économique.

Il faut également noter que :

- l'article 19, § 2, du Code n'a trait qu'aux travaux immobiliers matériels. Cette disposition ne s'applique absolument pas à l'exécution d'un travail intellectuel ayant trait à un bien immeuble par nature (travail d'étude, établissement de plans, surveillance des travaux, etc.) ;
- par mesure de simplification, l'article 19, § 2, b, du Code ne soumet pas à l'application de la TVA les travaux de réparation, d'entretien et de nettoyage (p. ex. le nettoyage de magasins par le personnel) effectués par l'assujetti ou par son personnel s'il est satisfait à deux conditions :
 - l'assujetti est tenu au dépôt de déclarations périodiques ;
 - l'assujetti aurait eu droit à la déduction intégrale si les travaux lui avaient été facturés par un tiers ;
- l'article 19, § 2, a, du Code prévoit une autre exception pour les travaux de construction d'un bâtiment, qu'un assujetti visé à l'article 12, § 2, du Code (constructeur professionnel) effectue. Il n'y a donc ici pas d'imposition à la TVA.

En revanche, lorsque le constructeur professionnel effectue lui-même ou fait effectuer par son personnel, sans contrepartie, des travaux immobiliers pour les besoins privés de son personnel et, plus généralement, à titre gratuit ou à des fins étrangères à son activité économique, cette opération est assimilée à une prestation de services en application du principe de l'article 19, § 2, du Code.

Lorsqu'un membre d'une unité TVA effectue des travaux immobiliers pour un autre membre, l'article 19, § 2, 1^o, du Code est, dans les situations qu'il vise, applicable à ces travaux.

Conformément à l'article 33, § 1^{er}, 3^o, du Code, la base d'imposition de ces travaux est constituée par la valeur normale de ceux-ci, telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 du Code.

En l'espèce, le prix réclamé par le membre prestataire peut être considéré comme la valeur normale des travaux pour autant, bien entendu que ce prix corresponde aux prix habituellement pratiqués par ce prestataire pour ce genre de travaux.¹

3.2.4 Assimilation dans le cadre de l'unité TVA – implications Skandia

Conformément à l'article 11, deuxième alinéa, de la Directive 2006/112/CE, un Etat membre peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de l'unité TVA rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles, et qu'ainsi l'appartenance à une unité TVA puisse donner lieu à des avantages ou à des économies d'impôts injustifiés en matière de TVA.

Dans le cadre de l'unité TVA, le gouvernement a souhaité éviter que la mise en place de structures d'outsourcing hors du pays ne tende à éviter la débité de la TVA en Belgique du fait que les opérations entre la 'maison-mère' et la 'filiale' tombent en principe en dehors du champ d'application de la TVA.

L'article 19bis du Code viserait les prestations de services autres que celles au sens de l'article 21, § 3 du Code.

Ainsi, la fourniture d'un tel service par un assujetti (maison-mère ou établissement stable) établi en dehors de la Belgique, pour les besoins d'un de ses établissements (maison-mère ou établissement stable) qui est membre d'une unité TVA en Belgique, serait assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux.

Après la position qui a été prise par l'Administration sur la base de l'arrêt Skandia America Corp. du 17 septembre 2014², l'article 19bis de la Code a été soulevé à partir de 27 décembre 2015 (article 2 Loi du 6 décembre 2015).

Dans cet arrêt, la Cour de Justice des Communautés européennes a dit pour droit que les articles 2, paragraphe 1, 9 et 11 de la Directive TVA doivent être interprétés en ce sens que les prestations de services fournies par un établissement principal, établi dans un pays tiers, à sa succursale établie dans un Etat membre, constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée. Par conséquent, quand un établissement d'un assujetti fait partie d'une unité TVA, cet établissement est, aux fins de l'application de la TVA, considéré, en fait, comme une personne distincte du siège principal.

Par la Décision n° E.T.127.577 du 3 avril 2015, l'Administration se joint à cet arrêt. Par conséquent, sont soumises à la TVA, les opérations effectuées à titre onéreux (par ex., des prestations de services, des livraisons de biens, ...) entre deux établissements d'un assujetti A, à savoir, un établissement A1 en Belgique et un établissement A2 en dehors de la Belgique, quand un ou les deux établissements font partie, dans leur pays, d'une unité TVA, au sens de l'article 11 de la Directive TVA.

Suite à l'arrêt C-7/13 précité, les dispositions de l'article 19bis, du Code TVA ne peuvent plus s'appliquer aux opérations fournies par un assujetti établi en dehors de

1. Voir en ce sens Circulaire 42/2007 du 9 novembre 2007.
2. Voir CJCE, arrêt Skandia America Corp., C-7/13

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

la Belgique à un de ses établissements qui est membre d'une unité TVA en Belgique. Par conséquent, cet article 19bis n'a plus de raison d'être et sera abrogé. En fait, l'implémentation Belge de l'arrêt Skandia constitue une application généralisée de l'ancien article 19bis.

3.3 Localisation des prestations de services – Régime applicable à partir du 1^{er} janvier 2010 – Commentaire

Hormis la Directive TVA et la Loi du 26.11.2009 (MB 04.12.2009)¹, le commentaire qui suit est basé *inter alia* sur les nombreuses réponses posées au Parlement au Ministère des Finances et les réponses fournies, sur les informations communiquées par l'Administration sur son site web Fisconet, sur la Circulaire 19/2009, la Circulaire 3/2010, la Circulaire 01/2011, les informations en provenance du Comité TVA, le règlement 282/2011 du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CEE constituant une refonte du règlement 1777/2005 et la Circulaire AAF 5/2011 du 27 juin 2011.

Selon l'article 25 du Règlement 282/2011 :

Pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services, seules les circonstances existant au moment du fait générateur sont prises en compte. Toute modification ultérieure de l'usage du service fourni est sans conséquence sur la détermination du lieu de prestation, pour autant qu'il n'existe aucune pratique abusive.

Toute modification ultérieure quant à l'utilisation du service reçu est normalement sans incidence sur la localisation de cette prestation.

L'intérêt de cette disposition réside dans le fait que, pour déterminer le statut, la qualité et le lieu de l'établissement du preneur, le prestataire tient compte exclusivement des circonstances de fait et de droit existant au moment où il effectue la prestation de services.²

3.3.1 Nouvelle notion spécifique d'assujetti – Extension

Sont considérés comme assujettis pour les règles de localisation des prestations de services, tous les assujettis quelqu'ils soient, y compris l'assujetti qui exerce également des activités ou effectue des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des opérations visées à l'article 2 du Code (l'assujetti partiel), ainsi que la personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA.

L'article 21, § 1^{er}, du Code, transpose l'article 43 de la Directive 2006/112/CE et définit ce qu'il faut entendre par 'assujetti' pour l'application des dites règles, à savoir 'la personne

visée à l'article 4, l'assujetti qui exerce également des activités ou effectue des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des opérations visées à l'article 2, ainsi que la personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA'.

Ainsi, une personne morale non assujettie identifiée ou tenue d'être identifiée à la TVA en vertu de l'article 214, paragraphe 1, point b), de la Directive 2006/112/CE parce que ses acquisitions intracommunautaires de biens sont soumises à la TVA ou qu'elle a exercé l'option de soumettre à la TVA ces opérations est un assujetti au sens de l'article 43 de cette Directive.³

La notion d'assujetti définie à l'article 21 du Code ne peut être utilisée que dans ce contexte spécifique de la détermination du lieu des prestations de services. Elle ne s'applique en aucune manière aux autres dispositions du Code de la TVA, qui lorsqu'elles utilisent cette même notion, visent uniquement celle définie à l'article 4 du Code.

Par 'personne visée à l'article 4', il faut entendre l'assujetti au sens de l'article 4, du Code, agissant en tant que tel, en ce compris donc tout assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, tel que l'assujetti dit 'exonéré' ou 'franchisé' ainsi que, au sens communautaire, les assujettis visés aux articles 8 et 8bis du Code (voir article 9, paragraphe 2, de la Directive 2006/112/CE).

Il convient aussi de préciser que l'attribution d'un numéro d'identification à la TVA à un assujetti effectuant ou recevant une prestation de services à destination ou au départ d'un autre Etat membre et pour laquelle la TVA est due par le preneur uniquement ne porte pas atteinte au droit de cet assujetti de bénéficier de la non-imposition de ses acquisitions intracommunautaires de biens. Néanmoins, lorsque l'assujetti communique son numéro d'identification à la TVA au fournisseur dans le cadre d'une livraison intracommunautaire de biens, il est en tout état de cause réputé avoir opté pour soumettre ces opérations à la taxe.⁴

3.3.1.1 Présomption réfragable de la qualité d'assujetti

Sauf s'il dispose d'informations contraires, le prestataire peut considérer qu'un preneur établi dans la Communauté a le statut d'assujetti :

- a) lorsque le preneur lui a communiqué son numéro individuel d'identification à la TVA s'il obtient la confirmation de la validité de ce numéro d'identification ainsi que du nom et de l'adresse y associés, conformément à l'article 31 du règlement (CE) n° 904/2010 du 7 octobre 2010 ;

1. Voir aussi Doc 52 – 2157/001 – 11 septembre 2009 – Projet de loi visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée comprenant, notamment l'Exposé des motifs.

2. Circulaire 5/2011, paragraphe 48.

3. Article 21 du Règlement du Conseil portant mesures d'exécution de la Directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA (refonte du règlement 1777/2005).

4. Règlement du Conseil portant mesures d'exécution de la Directive 2006/112/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (Refonte) adopté par le Conseil Ecofin le 18 janvier 2011.

b) lorsque le preneur n'a pas encore reçu un numéro individuel d'identification à la TVA mais qu'il l'informe qu'il en a fait la demande, s'il obtient tout autre élément de preuve attestant que ce dernier est un assujetti ou une personne morale non assujettie tenue être identifiée à la TVA et s'il effectue des vérifications d'une ampleur raisonnable en ce qui concerne l'exactitude des informations fournies par le preneur, au moyen des procédures de sécurité commerciales normales telles que celles relatives aux contrôles d'identité ou de paiement.¹

3.3.1.2 Présomption réfragable du statut de non-assujetti d'un preneur UE

Sauf s'il dispose d'informations contraires, le prestataire peut considérer qu'un preneur établi dans la Communauté a le statut de non-assujetti lorsqu'il démontre que ce preneur ne lui communique pas son numéro individuel d'identification à la TVA.²

Toutefois, lorsque le prestataire démontre que le preneur établi dans un autre Etat membre ne lui a pas communiqué son numéro d'identification à la TVA mais que ce prestataire dispose d'informations démontrant que le preneur est effectivement un assujetti au sens de l'article 21, § 1^{er}, du Code (article 43 de la Directive 2006/112/CE), les règles de localisation prévues à l'article 21, § 2, du Code sont d'application.³

Selon l'Administration, le principe de bonne foi, mentionné notamment au point 24 de la Circulaire AAF n° 19/2009 du 22 décembre 2009, n'est pas repris en ces termes dans la directive 2006/112/CE, ni dans le règlement 282/2011. Cependant, le concept demeure. En effet, selon elle, cette notion a été explicitée objectivement sans la mentionner mais en détaillant des critères précis permettant au prestataire de se voir déchargé de sa responsabilité, à partir du moment où il a fait ce qui était en son pouvoir pour déterminer correctement le statut du preneur.⁴

Il y a lieu d'adapter le point 18, alinéa 2 de la Circulaire AAF n° 19/2009 du 22 décembre 2009 en supprimant les termes 'de bonne foi'.

Il convient de prévoir que la décharge de responsabilité dont il s'agit pour les prestataires de services ne modifie pas la localisation correcte de la prestation de services. De même, le preneur ne saurait être déchargé d'une quelconque responsabilité quant au lieu de localisation des prestations de services, ni de sa redevabilité de la TVA.⁵

3.3.1.3 Présomption réfragable du statut d'assujetti d'un preneur hors UE

Sauf s'il dispose d'informations contraires, le prestataire peut considérer qu'un preneur établi en dehors de la Communauté a le statut d'assujetti :

a) s'il obtient du preneur le certificat délivré par les autorités fiscales dont relève le preneur confirmant que ce dernier se livre à des activités économiques et lui permettant d'obtenir un remboursement de la TVA au titre de la directive 86/560/CEE du Conseil ;

b) lorsque le preneur n'est pas en possession de ce certificat, s'il dispose du numéro de TVA du preneur, ou d'un numéro similaire attribué au preneur par le pays d'établissement de celui-ci et servant à identifier les entreprises ou tout autre élément de preuve attestant que le preneur est un assujetti et s'il effectue des vérifications d'une ampleur raisonnable en ce qui concerne l'exactitude des informations fournies par le preneur, au moyen des procédures de sécurité commerciales.⁶

S'agissant du preneur établi en dehors de la Communauté, conformément au point a) du paragraphe 3 de l'article 18 du Règlement 282/2011, l'obtention par le prestataire du certificat délivré par les autorités fiscales du preneur établi en dehors de la Communauté, tel que prévu dans le cadre de la 13ème Directive, est une condition suffisante pour confirmer le statut d'assujetti du preneur.⁷

3.3.1.4 Présomption réfragable en cas de communication d'un numéro individuel d'identification à la TVA

Sauf s'il dispose d'informations contraires telles que la nature des services fournis, le prestataire peut considérer que les services sont destinés aux fins de l'activité économique du preneur lorsque, pour cette opération, il lui a communiqué son numéro individuel d'identification à la TVA.⁸

Dans ce cadre, si, malgré la communication du numéro d'identification à la TVA par le preneur, le prestataire possède des informations laissant supposer que les services fournis peuvent être destinés à un usage privé (la nature des services fournis, qui peut indiquer un usage privé, est un élément important à prendre en considération à cet égard), il devra vérifier si le preneur agit réellement en tant qu'assujetti lorsqu'il reçoit les services.⁹

1. Article 18, paragraphe 1 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.
2. Article 18, paragraphe 2 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.
3. Chambre – QP n° 236 du 21 janvier 2011 Brotcorne.
4. Circulaire 5/2011, paragraphe 35.
5. Circulaire 5/2011, paragraphe 35, in fine.
6. Article 18, paragraphe 3 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.
7. Circulaire 5/2011, paragraphe 36.
8. Article 19, alinéa 2 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.
9. Circulaire 5/2011, paragraphe 38.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

3.3.1.5 Présomption irréfragable en cas d’usage privé exclusif

Aux fins de l’application des règles relatives au lieu des prestations de services prévues aux articles 44 et 45 de la directive 2006/112/CE, un assujéti ou une personne morale non assujétie assimilée à un assujéti qui reçoit des services destinés exclusivement à un usage privé, en ce compris à celui de son personnel est considéré comme un non-assujéti.¹

Le considérant né 4, in fine, de la Directive 2008/8/CE du 12 février 2008, indique clairement que, selon les règles normales, une relation B2B ne peut s’appliquer aux prestations de services fournies à un assujéti pour ses besoins privés ou ceux de son personnel.

Dans de telles circonstances, les règles B2C, relevant de l’article 45 de la Directive 2006/112/CE, ne s’appliquent pas uniquement aux personnes privées non assujéties, mais également aux assujétis agissant exclusivement pour des besoins privés ou ceux de son personnel.

La notion de besoins exclusivement privés apparaît cependant incompatible avec un preneur assujéti qui est une personne morale.

Lorsque des prestations de services sont destinées à l’usage privé du personnel d’un assujéti, ce dernier néanmoins peut être une personne morale (ex. : voyages offerts gratuitement à des membres du personnel en récompense). Dans ce contexte, elle agira en tant que personne non assujétie.²

3.3.1.6 Présomption irréfragable en cas d’usage mixte, hormis pratique abusive

Lorsqu’un seul et même service est destiné à la fois à un usage privé, en ce compris à celui du personnel du preneur, et aux fins de l’activité économique, la prestation de ce service relève exclusivement de l’article 44 de la directive 2006/112/CE, pour autant qu’il n’existe aucune pratique abusive.³

3.3.2 Règles générales

3.3.2.1 Tableau introductif

	Avant le 01.01.2010	à partir du 01.01.2010	à partir du 01.01.2010
	La qualité du preneur est irrelevante	Le preneur est un assujéti au sens nouveau (B2B)	Le preneur n’est pas un assujéti au sens nouveau (B2C)
Règle(s) générale(s)	Lieu du prestataire (art. 21, à 2, du Code – texte applicable avant le 1��r janvier 2010) – art. 43 de la Directive TVA	Lieu du preneur (art. 21, à 2, du Code – texte applicable à partir du 1��r janvier 2010) – art. 44 de la Directive TVA	Lieu du prestataire (art. 21bis, à 1��r, du Code – art. 45 de la Directive TVA)

Pour l’application des articles 44 et 45 de la Directive 2006/112/CE, le ‘lieu où l’assujéti établi le si  ge de son activité économique’ est le lieu où sont exercées les fonctions d’administration centrale de l’entreprise.⁴

Pour l’application des règles relatives au lieu des prestations de services, seules les circonstances existant au moment du fait générateur sont prises en compte. Toute modification ultérieure de l’usage du service fourni est sans conséquence sur la détermination du lieu de prestation, pour autant qu’il n’existe aucune pratique abusive.⁵

3.3.2.2 Règle B2B

3.3.2.2.1 Localisation au siège de l’activité économique du preneur assujéti (article 44, 1  re phrase de la Directive – article 21, à 2, 1  re phrase du Code de la TVA)

La première phrase de l’article 44 de la Directive exige une localisation de principe au siège de l’activité économique d’une entreprise.

1. Article 19, alinéa 1 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.
2. Circulaire 5/2011, paragraphe 37.
3. Article 19, alinéa 3 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.
4. Article 14 du Règlement du Conseil portant mesures d’exécution de la Directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA (refonte du règlement 1777/2005).
5. Voir en ce sens l’article 30bis du règlement du Conseil portant mesures d’exécution de la Directive 2006/112/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (Refonte du règlement 1777/2005) adopté par le Conseil Ecofin le 18 janvier 2011.

Le siège de l'activité économique est une notion dont la portée est autonome par rapport à l'établissement stable.¹

La détermination du lieu du siège de l'activité économique d'une société implique la prise en considération d'un faisceau de facteurs, au premier rang desquels figurent le siège statutaire, le lieu de l'administration centrale, le lieu de réunion des dirigeants sociaux et celui, habituellement identique, où s'arrête la politique générale de cette société. D'autres éléments, tels que le domicile des principaux dirigeants, le lieu de réunion des assemblées générales, de tenue des documents administratifs et comptables et de déroulement principal des activités financières, notamment bancaires, peuvent cependant également entrer en ligne de compte.²

Le lieu du siège de l'activité est le centre de la société dirigée par l'assujéti. Le fait que le lieu à partir duquel les activités de la société sont effectivement exercées ne soit pas situé dans l'Etat membre de délivrance n'exclut pas pour autant la possibilité que la société y ait établi le siège de son activité économique. La notion de siège de l'activité économique vise le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de cette société et où sont exercées les fonctions d'Administration centrale de celle-ci.³

Le but de cette disposition est de déterminer le lieu d'imposition des prestations ou de manière uniforme le lieu de leur rattachement fiscal.⁴

Ce lieu dépend donc du mode d'organisation territoriale de l'activité du prestataire pour la règle générale.

Pour l'application de l'article 44 de la directive 2006/112/CE, le 'lieu où l'assujéti a établi le siège de son activité économique' est le lieu où sont exercées les fonctions d'administration centrale de l'entreprise.

Afin de déterminer le lieu visé ci-avant, sont pris en considération le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise, le lieu de son siège statutaire et le lieu où se réunit la direction.

Lorsque ces critères ne permettent pas de déterminer avec certitude le lieu du siège de l'activité économique, le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise est le critère prépondérant.⁵

La présence d'une adresse postale ne peut déterminer à elle seule le lieu où l'assujéti a établi le siège de son activité économique.⁶

Le fait de disposer d'un numéro d'identification à la TVA n'est pas en soi suffisant pour considérer qu'il y a un établissement stable.⁷

De l'arrêt Berkholz, il peut être déduit qu'il existe une hiérarchie des lieux de rattachement fiscal des prestations de services.

Au cours des discussions sur la proposition B2B, le Conseil EU a d'ailleurs manifesté le souhait de la maintenir.⁸ Ainsi, le point de rattachement prioritaire est le lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique. La prise en compte d'un établissement stable à partir duquel la prestation de services serait rendue ne présente un intérêt que lorsque ce lieu ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre.⁹

Cette règle s'applique aussi bien aux contrats transfrontaliers que domestiques et peu importe, en matière de localisation, que l'assujéti soit ou non identifié à la TVA.

3.3.2.2 Localisation à l'endroit de l'établissement stable du preneur assujéti (article 44, 2^{ème} phrase, de la Directive – article 21, § 2, 2^{ème} phrase, du projet de Code de la TVA)

Si le rattachement au siège de l'activité économique ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre¹⁰, il est nécessaire de prendre en considération un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ou un établissement au bénéfice duquel la prestation de services est effectuée.

A ce niveau, il importe de préciser que l'établissement stable dont il est question à l'article 44, 2^{ème} phrase de la Directive (article 21, § 2, 2^{ème} phrase, du Code de la TVA¹¹) est celui du preneur de services.

Pour l'application de l'article 44 de la Directive 2006/112/CE, l'établissement stable désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et

1. Voir CJCE, arrêt Planzer C-73/06 du 28.06.2007, point 58.

2. Voir CJCE, arrêt Planzer C-73/06 du 28.06.2007, point 61.

3. Voir CJCE, arrêt Planzer C-73/06 du 28.06.2007, points 59 et 60.

4. Voir CJCE, arrêt Berkholz affaire 168/84 du 4 juillet 1985, point 14.

5. Article 10, paragraphe 2, alinéa 1 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.

6. Article 10, paragraphe 3 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.

7. Article 11, paragraphe 3 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.

8. Voir doc. 9961/04, FISC 116, sur l'article 9 de la Sixième Directive.

9. Voir CJCE, arrêt Berkholz affaire 168/84 du 4 juillet 1985, point 17.

10. Voir CJCE, arrêt Berkholz affaire 168/84, point 17.

11. Voir la Loi du 26.11.2009 (MB 04.12.2009) et DOC 52 2157/001 – Chambre de Représentants de Belgique 11.09.2009 – Projet de loi visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

techniques, lui permettant de recevoir et d'y utiliser les services qui sont fournis pour les propres besoins de cet établissement.¹

Contrairement à la situation de l'établissement d'un prestataire, qui doit pouvoir effectuer une prestation de services pour être un établissement stable, ne convient-il pas que l'établissement d'un preneur, au bénéfice duquel la prestation de services est effectuée, soit seulement capable de recevoir et d'utiliser ces services pour être qualifié comme tel ?

Selon nos informations, un tel établissement doit présenter un degré suffisant de permanence et posséder une structure adéquate en termes de moyens humains et techniques qui permettent de recevoir et d'utiliser les services qui lui sont rendus. En d'autres mots, l'établissement doit être capable de recevoir et d'utiliser matériellement les services pour ses propres besoins.²

Le rattachement au lieu de l'établissement stable suppose donc que le service soit fourni pour les besoins de cet établissement et non pour ceux du siège de l'activité économique de l'assujetti.

Il faut, en d'autres termes, que l'établissement stable soit le consommateur-bénéficiaire effectif des services concernés.

L'application de cette règle de rattachement se rapproche de l'application d'une règle du lieu de consommation effective dans ce sens que le service qui a été rendu pour les besoins d'un établissement stable, sera localisé sur le territoire de l'Etat membre où l'établissement stable se trouve, peu importe l'endroit où est établi le cocontractant (ex. la maison mère), preneur juridique, dès lors que les services en question sont effectivement consommés par l'établissement stable visé et au bénéfice immédiat de celui-ci (utilisateur immédiat).

Par ailleurs, il convient d'assurer au prestataire de services de bonne foi une certaine sécurité juridique. Il ne saurait être question de requérir de la part de celui-ci de, par exemple, ventiler la prestation de services qu'il fournit entre différents sièges et établissements stables bénéficiaires, dans la recherche de localisation conforme de ladite prestation, alors que les éléments du contrat global ne sont pas suffisamment explicites.

S'agissant d'une prestation de services unique, laquelle ne peut être scindée ni juridiquement ni matériellement, celle-ci sera localisée à l'endroit du siège de l'activité économique du preneur, même si on peut considérer

qu'elle est rendue aussi pour les besoins d'autres établissements stables.

En revanche, si elle est rendue pour les besoins exclusifs d'un établissement stable et qu'elle est clairement liée à l'activité de cet établissement, il est dérogé à la localisation de la prestation de services dans l'Etat membre sur le territoire duquel se trouve le siège de l'activité économique en faveur de l'Etat membre sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.

Afin de pouvoir déroger, il appartient en outre à l'établissement stable concerné de recourir en principe aux éléments formels suivants, qui, bien qu'utiles, ne sont pas nécessairement suffisants en soi.³

Il convient donc de vérifier :

- le fait que le contrat ait été conclu par l'établissement stable ;
- que le bon de commande émane de l'établissement stable ;
- que l'opération soit facturée au nom, à l'adresse et sous le numéro d'identification à la TVA de cet établissement ;
- que le paiement soit effectué à partir d'un compte ouvert au nom dudit établissement.⁴

Il va toutefois de soi que l'Administration de l'Etat membre dans lequel est situé l'établissement stable d'une entreprise établie dans un autre pays, a la possibilité d'établir, par tous moyens de droit et de fait, que cet établissement est le preneur effectif de la prestation de services fournie par le prestataire, à savoir donc que le service a été réellement fourni pour les besoins de cet établissement et ce même si l'établissement stable en question n'est pas le preneur juridique. La prestation de services en question sera dès lors réputée avoir lieu dans l'Etat membre de l'établissement stable, lequel sera le redevable de la TVA due soit par application directe de la règle d'autoliquidation, soit par solidarité lorsque la bonne foi du prestataire établi dans cet Etat membre n'est pas remise en cause.

En cas de contrats multiples ou en présence d'un contrat unique mais portant sur des prestations de services différentes ou multiples dont il est possible de régler l'attribution aux besoins de l'un ou l'autre établissement, les règles prédécrites peuvent s'appliquer *mutatis mutandis*⁵.

Enfin et par ailleurs, relevons que la CJCE a introduit la notion d'établissement stable actif.⁶

1. Article 15 du Règlement du Conseil portant mesures d'exécution de la Directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA (refonte du règlement 1777/2005).

2. Voir en ce sens Question n° 449 Van der Maelen du 4 mai 2009.

3. Questions et Réponses, Chambre, 2008-2009, n° 068, p. 105-108 – Question n° 498 de M. de Donnée du 28 mai 2009.

4. Questions et Réponses, Chambre, 2008-2009, n° 068, p. 105-108 – Question n° 498 de M. de Donnée du 28 mai 2009.

5. Questions et Réponses, Chambre, 2008-2009, n° 068, p. 105-108 – Question n° 498 de M. de Donnée du 28 mai 2009.

6. Voir CJCE, Commission/Italie, C-244/08- 16.07.2009, point 30.

Selon la CJCE, l'existence d'opérations actives dans l'Etat membre concerné par une demande de remboursement est le facteur déterminant pour exclure le recours aux Huitième et Treizième Directives.¹

Il en résulte qu'un assujetti disposant d'un établissement stable dans un autre Etat membre est à considérer de ce fait comme établi dans ledit Etat membre et peut demander la déduction de la TVA pour ses acquisitions effectuées dans cet Etat membre, qu'elles aient été effectuées par l'intermédiaire de cet établissement stable ou directement par son établissement principal situé en dehors de l'Etat membre de l'établissement stable.

Cette notion d'établissement stable actif a encore été précisée par la CJUE dans son arrêt Daimler du 25 octobre 2012. Un tel établissement est celui pour lequel est constaté 'l'existence d'opérations imposables actives réalisées en aval'.²

3.3.2.2.3 *Responsabilité du prestataire de services quant à la détermination de la qualité d'assujetti ou non de son client et au niveau de la détermination du lieu d'établissement du preneur de services*

Dans le cadre des pratiques commerciales courantes, le prestataire de services doit être capable, à travers la documentation commerciale et financière généralement échangée entre lui et le preneur de services ou de par la nécessité de prendre contact avec le client, de s'assurer de la qualité d'assujetti (B to B) ou non (B to C) de ce dernier et de déterminer l'Etat dans lequel est établi le preneur et, le cas échéant, quel établissement stable est celui auquel ses services sont fournis.

Dans un tel contexte, une approche purement formelle ne pourrait être retenue que si elle va de pair avec un dispositif permettant de taxer la redistribution des services au sein de l'entité juridique, tout au moins dans les cas où certains des établissements stables ne bénéficient pas d'un droit à déduction intégrale. Ce qui n'est pas le cas dans l'état actuel de la législation communautaire.

Il n'est en effet pas exclu que l'établissement de critères purement formels destinés à prémunir le prestataire de ser-

vices de sa responsabilité ne conduise à la mise en place de structures d'optimisation fiscale dans des structures de groupes transfrontaliers ('channelling'). Ex. : redistribution des services sans TVA au sein d'une seule entité juridique (opérations non soumises) avec maximalisation du droit à déduction dans l'établissement avec un droit à déduction maximal et ceci au bénéfice des autres établissements stables de l'entité juridique.

L'Administration considère que le prestataire de 'bonne foi' est déchargé de sa responsabilité quant à la détermination de la qualité de son client, dans la mesure où il dispose du numéro d'identification à la TVA fourni par le preneur lui-même et dont il a vérifié la validité (dans la mesure bien sûr où celui-ci est établi dans la Communauté), et qu'il a procédé aux vérifications d'usage normales telles que celles qui s'imposent dans le cadre des pratiques commerciales courantes, ainsi que celles qui s'inscrivent dans le cadre d'une appréciation raisonnable de la nature ou de la portée des services rendus.³

En revanche, le preneur ne saurait être déchargé ni d'une quelconque responsabilité quant au lieu de localisation des prestations de services, ni de sa redevabilité de la TVA.

Pour les services qui sont fournis à un preneur assujetti établi en dehors de la Communauté, l'Administration considère que, pour ne pas appliquer la TVA, le prestataire doit non seulement prouver que le preneur est établi en dehors de la Communauté, mais aussi apporter la preuve que ce dernier est un assujetti. A cette fin, le prestataire doit obtenir de son preneur des moyens de preuve démontrant à suffisance qu'il est assujetti. Ces éléments probants peuvent être le numéro de TVA, ou un numéro similaire utilisé pour identifier les entreprises et attribué au preneur par son pays d'établissement, assorti d'autres informations significatives telles que les informations, dont des documents imprimés à partir d'un site Internet représentatif, obtenues des autorités fiscales compétentes du preneur confirmant que celui-ci est assujetti, le bon de commande du preneur mentionnant son adresse commerciale et son numéro d'inscription au registre du commerce et des sociétés, ou des feuillets imprimés à partir de son site Internet et montrant qu'il opère en tant qu'entreprise. L'attestation telle que prévue dans le cadre de la Treizième Directive peut bien entendu être acceptée.⁴

1. Voir CJCE, Commission/Italie, C-244/08- 16.07.2009, point 30.

2. CJUE, arrêt Daimler, 25 octobre 2012, affaires jointes C-318/11 et C-319/11, point 50.

3. Voir en ce sens Circulaire 19/2009, § 24.

4. Voir en ce sens Circulaire 19/2009, § 24.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

3.3.2.2.4 Tableaux exemplatifs de prestations usuelles obéissant à la règle B2B

PRESTATION DE TRANSPORT DE BIENS LORSQUE LE PRENEUR EST UN ASSUJETTI AU SENS DE L'ARTICLE 21, § 1 ^{er} , DU CODE TVA		
Endroit où est établi le prestataire de services	Lieu de la prestation ?	Redevable de la taxe
Le prestataire est établi uniquement dans le pays où est établi le preneur de services	Lieu où est établi le preneur (Code TVA art. 21, § 2 – Directive 2006-112-CE, art. 44)	Prestataire (Code TVA art. 51, § 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 193)
Le prestataire ne dispose d'aucun établissement stable dans le pays où est établi le preneur de services	Lieu où est établi le preneur (Code TVA art. 21, § 2 – Directive 2006-112-CE, art. 44)	Preneur (Code TVA art. 51, § 2, alinéa 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 196)
Le prestataire est une société de droit étranger qui possède dans le pays où est établi le preneur de services un établissement stable qui a participé directement ou indirectement à l'opération	Lieu où est établi le preneur (Code TVA art. 21, § 2 – Directive 2006-112-CE, art. 44)	Prestataire (Code TVA art. 51, § 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 193)
Le prestataire est une société de droit étranger qui possède dans le pays où est établi le preneur de services un établissement stable qui n'a pas participé à l'opération	Lieu où est établi le preneur (Code TVA art. 21, § 2 – Directive 2006-112-CE, art. 44)	Preneur (Code TVA art. 51, § 2, alinéa 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 196)

PRESTATIONS ACCESSOIRES AU TRANSPORT DE BIENS LORSQUE LE PRENEUR EST UN ASSUJETTI AU SENS DE L'ARTICLE 21, § 1 ^{er} , DU CODE TVA		
Endroit où est établi le prestataire de services	Lieu de la prestation ?	Redevable de la taxe
Le prestataire est établi uniquement dans le pays où est établi le preneur de services	Lieu où est établi le preneur (Code TVA art. 21, § 2 – Directive 2006-112-CE, art. 44)	Prestataire (Code TVA art. 51, § 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 193)
Le prestataire ne dispose d'aucun établissement stable dans le pays où est établi le preneur de services	Lieu où est établi le preneur (Code TVA art. 21, § 2 – Directive 2006-112-CE, art. 44)	Preneur (Code TVA art. 51, § 2, alinéa 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 196)
Le prestataire est une société de droit étranger qui possède dans le pays où est établi le preneur de services un établissement stable qui a participé directement ou indirectement à l'opération	Lieu où est établi le preneur (Code TVA art. 21, § 2 – Directive 2006-112-CE, art. 44)	Prestataire (Code TVA art. 51, § 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 193)
Le prestataire est une société de droit étranger qui possède dans le pays où est établi le preneur de services un établissement stable qui n'a pas participé à l'opération	Lieu où est établi le preneur (Code TVA art. 21, § 2 – Directive 2006-112-CE, art. 44)	Preneur (Code TVA art. 51, § 2, alinéa 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 196)

3.3.2.2.5. Lieu des prestations de service en fonction de leur exploitation ou de leur utilisations effectives

Arrêté royal n° 57, du 31 octobre 2017, concernant le lieu des prestations de services en fonction de leur exploitation ou de leur utilisation effectives en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne des prestations de transport de biens et des prestations accessoires à ces transports.

Conformément à l'article 21, § 4, 1^o du Code, le lieu des prestations de services suivantes qui est situé en Belgique

en vertu de l'article 21, § 2 du Code, est par dérogation, considéré comme situé en dehors de la Communauté, lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives du service s'effectuent en dehors de la Communauté :

1^o les prestations de transport de biens ;

2^o les prestations accessoires au transport de biens telles que le chargement, le déchargement, la manutention de biens et les activités similaires.

L'utilisation ou l'exploitation effectives des prestations de transport de biens et des prestations accessoires au transport de biens s'effectuent en dehors de la Communauté lorsque l'ensemble du trajet du transport de biens est effectué en dehors de la Communauté.

Conformément à l'article 21, § 4, 2° du Code, le lieu des prestations de services visées au paragraphe 1er, alinéa 1er, 1° et 2°, qui est situé en dehors de la Communauté en vertu de l'article 21, § 2 du Code, est, par dérogation, considéré comme situé en Belgique lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives du service s'effectuent en Belgique.

L'utilisation ou l'exploitation effectives des prestations de transport de biens et des prestations accessoires au transport de biens s'effectuent en Belgique lorsque l'ensemble du trajet du transport de biens est effectué en Belgique.

3.3.2.3 Règle générale B2C

Lorsque le client du prestataire n'est pas un assujetti au sens de l'article 43 de la Directive, le lieu de la prestation de services est en règle celui du siège de l'activité économique de l'assujetti.

Pour l'application de l'article 45 de la Directive 2006/112/CE, le 'lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique' est le lieu où sont exercées les fonctions d'administration centrale de l'entreprise.

Afin de déterminer le lieu visé ci-avant, sont pris en considération le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise, le lieu de son siège statutaire et le lieu où se réunit la direction.

Lorsque ces critères ne permettent pas de déterminer avec certitude le lieu du siège de l'activité économique, le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise est le critère prépondérant¹.

La présence d'une adresse postale ne peut déterminer à elle seule le lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique.²

La notion d'assujetti spécifique à l'article 43 de la Directive TVA (version 2010) n'est toutefois pas applicable lorsqu'il s'agit de prestations de services fournies à un assujetti, personne physique, qui agit pour ses besoins privés.

Le considérant n° 4, *in fine*, de la Directive 2008/8/CE du 12 février 2008, indique clairement que, selon les règles normales, la disposition en cause ne doit pas s'étendre aux prestations de services dont bénéficie un assujetti pour ses besoins privés ou ceux de son personnel.

La ratio de cette approche tend à éviter qu'un assujetti qui agit pour ses besoins privés (et donc en tant que personne privée) ne puisse manipuler la localisation de la prestation

de services qui lui est rendue de telle façon qu'il puisse en retirer un avantage TVA, possibilité qui ne lui serait offerte que par le simple fait qu'il a la qualité d'assujetti pour son activité économique qui reste pourtant entièrement étrangère à l'achat en question. Il semble logique dans ces circonstances de considérer que les règles B2C (relevant de l'article 45 de la Directive) ne s'appliquent pas uniquement aux personnes privées non assujetties, mais également aux assujettis agissant pour des besoins privés.

Par contre, il convient de considérer que le prestataire de services, face à un preneur-assujetti qui affecte à la fois la prestation de services dont il est le destinataire à des fins privées et aux fins de son activité économique, détermine le lieu de localisation comme si le preneur-assujetti agit en tant que tel pour le tout.

C'est pourquoi, il faut lire le considérant n° 4 comme si les dispositions B2B (relevant de l'article 44 de la Directive) ne s'appliquent pas aux prestations de services dont bénéficie un assujetti pour ses besoins exclusivement privés. A ce propos, la destination de chaque prestation de services doit être appréciée uniquement au moment où cette prestation est fournie. Une modification ultérieure quant à l'utilisation du service reçu reste en principe sans conséquence sur la localisation de cette prestation.

Par ailleurs, la notion de besoins exclusivement privés apparaît comme incompatible avec un preneur assujetti qui est une personne morale.

3.3.3 Dispositions particulières

3.3.3.1 Introduction

Les dispositions particulières sont des dispositions qui s'appliquent de manière autonome sans possibilité de retour vers les deux règles générales.

3.3.3.1.1 Prestations des intermédiaires – B2C

L'article 21*bis*, § 2, 12°, du Code de la TVA³, transpose l'article 46 de la Directive 2006/112/CE comme suit :

12° au lieu de l'opération principale lorsqu'il s'agit de l'intervention d'un intermédiaire en dehors des conditions de l'article 13, § 2.

Est visé l'intermédiaire, qu'il soit courtier ou mandataire à l'exclusion d'un commissionnaire ou toute personne assimilée à un commissionnaire.

Le législateur communautaire a retenu le critère de localisation de l'opération principale dans laquelle cet intermédiaire est intervenu. Cette disposition particulière ne s'ap-

1. Article 10, paragraphe 2, alinéa 2 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.

2. Article 10, paragraphe 3 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.

3. Voir la Loi du 26.11.2009 (MB 04.12.2009) et aussi DOC 52 2157/001 – Chambre de Représentants de Belgique 11.09.2009 – Projet de loi visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

plique qu'en B2C de sorte que la règle générale issue de l'article 44 de la Directive s'applique en B2B.

Exemple

Un particulier italien (A) désire vendre un yacht amarré au port de Saint Tropez. Il fait appel à un intermédiaire hollandais (C) établi à Amsterdam qui lui trouve un acquéreur (B) société établie à Marseille.

Le client de C est A et la relation contractuelle se situe dans le contexte B2C. Par conséquent, la prestation de l'intermédiaire se situe en France, lieu de l'opération principale (la livraison de A vers B est localisée en France).

S'agissant des prestations des agents immobiliers ou d'autres intermédiaires dont la prestation se rattache directement à un bien immobilier par nature, c'est le lieu de l'immobilier par nature qui est pris en considération (art. 47 de la Directive TVA – voir ci-après).

3.3.3.1.2 Prestations se rattachant à un immeuble par nature (B2B et B2C)

Peu importe la qualité du preneur, le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immobilier par nature continue d'être l'endroit où ce bien immobilier est situé. Aucune modification n'a été introduite au régime applicable jusqu'au 31 décembre 2009.

L'article 21, § 3, 1^o, du Code¹ transpose l'article 47 de la Directive TVA.

Exemple :

Un couple de retraités domiciliés à Knokke Le Zoute conclut un contrat avec un hôtel sis à Nice pour un séjour de 3 semaines. Le lieu de la prestation de l'hôtelier est la France, endroit où se situe l'immobilier. La réponse eût été identique si le client de l'hôtelier était une entreprise, peu importe également le lieu du siège de cette entreprise.

Afin d'assurer une meilleure transposition de l'article 47 précité, les dispositions faisant l'objet de l'Arrêté royal n° 5, du 27 décembre 1977, concernant les services relatifs à un immeuble par nature, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ont été intégrées dans le Code. L'Arrêté royal n° 5, précité, a dès lors été abrogé avec effet au 1^{er} janvier 2010 (Moniteur belge du 17 décembre 2009, 2^{ème} édition).

Les prestations de services dont il s'agit sont des prestations qui présentent un lien suffisamment direct avec un bien immobilier. La liste que contient la disposition n'est

nullement limitative. Le libellé de l'article 47 de la Directive TVA est clair dans la mesure où il y est fait référence à l'expression 'y compris'.

N.B. Localisation des prestations de services des notaires

Depuis le 1^{er} janvier 2012 (loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses -MB 30 décembre 2011, p. 81.644), les honoraires des notaires et des huissiers de justice sont soumis à une TVA de 21 % si et seulement si elles sont localisées en Belgique.

Le SPF Finances a publié sur son site web une communication qui a pour finalité de clarifier les conséquences de cette modification.

Très curieusement, la question pourtant fondamentale de la localisation des prestations de services des notaires n'y est pas abordée alors qu'elle est pourtant essentielle aux fins de déterminer si la TVA est due.

Etant donné la diversité des prestations effectués par les notaires, il y a en effet lieu de s'interroger. Ils prestent certes des services selon la règle B2C (article 45 de la Directive TVA et l'article 21bis § 1^{er} du Code – lieu du prestataire) et en B2B (article 44 de la Directive TVA et article 21 § 2 du Code – lieu du preneur assujéti) mais aussi sans doute sur base de l'article 47 de la Directive TVA (article 21, § 3, 1^o, du Code) étant donné la large part de leur activité dans le secteur immobilier (le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immobilier par nature est l'endroit où ce bien immobilier est situé).

Il semble clair que les prestations de médiation immobilière doivent être localisées sur base de l'article 47 de la Directive TVA. Pour un parallèle mutatis mutandis avec les agents immobiliers, voir la question orale n° 6861 de M. Logghe d.d. 22.11.2011.²

Une clarification est attendue en cette matière.

3.3.3.1.3 Transport de passagers (B2B et B2C)

L'article 21, § 3, 2^o, du Code, transpose l'article 48 de la Directive TVA :

2^o à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues, lorsque la prestation a pour objet un transport de personnes ;

Cette prestation de services est réputée se situer à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues qu'il s'agisse d'un transport intérieur, intracommunautaire ou extra-communautaire de personnes.

Pour ce type de transport, la règle applicable avant 2010 est inchangée. Relevons encore qu'en ce qui concerne le transport maritime de personnes et le transport aérien internatio-

1. Voir la Loi du 26.11.2009 (MB 04.12.2009) et aussi DOC 52 2157/001 – Chambre de Représentants de Belgique 11.09.2009 – Projet de loi visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

2. Question orale n° 6861 de M. Logghe d.d. 22.11.2011- Compte Rendu Analytique, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, Com 339, p. 20.

nal de personnes, l'exemption prévue à l'art. 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code, reste d'application.

3.3.3.1.4 *Transport de biens sauf le transport intracommunautaire – B2C*

L'article 21*bis*, § 2, 3^o, du Code, transpose l'article 49 de la Directive TVA comme suit :

3^o à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues, lorsque la prestation a pour objet un transport de biens, autre que le transport intracommunautaire de biens ;

Cette prestation de services est réputée se situer à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues. Cette règle est inchangée (ancien art. 21, § 3, 3^o, du Code) et s'applique aussi bien au transport national qu'au transport international de biens dont le lieu de départ et/ou le lieu d'arrivée sont situé(s) en dehors de la Communauté.

3.3.3.1.5 *Transport intracommunautaire de biens – B2C*

L'article 21*bis*, § 2, 4^o, du Code transpose l'article 50 de la Directive TVA comme suit :

4^o au lieu de départ du transport de biens lorsqu'il s'agit d'un transport intracommunautaire de biens ;

Le transport intracommunautaire de biens réalisé pour une personne non assujettie est réputé se situer au lieu de départ du transport. On entend par 'lieu de départ' le lieu où commence effectivement le transport des biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens, et par 'lieu d'arrivée', le lieu où s'achève effectivement le transport des biens.

On entend par 'transport intracommunautaire de biens' tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux Etats membres différents.

Le champ d'application de la notion de transport intracommunautaire de biens est modifié par rapport aux règles en vigueur avant 2010. En effet, il faut noter la disparition de la disposition assimilant à un transport intracommunautaire le transport national directement lié à un transport intracommunautaire.

Ce transport national de biens est donc soumis dès 2010 à la règle de localisation prévue pour les autres transports de biens, à savoir à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues (art. 49 de la Directive TVA).

Le tableau ci-après visualise le fonctionnement des critères B2C en ce qui concerne le transport de biens.

PRESTATION DE TRANSPORT DE BIENS LORSQUE LE PRENEUR N'EST PAS UN ASSUJETTI AU SENS DE L'ARTICLE 21, § 1^{er}, DU CODE TVA

Nature de l'opération	Lieu de la prestation	Redevable de la taxe
Transport intracommunautaire de biens (transport de biens dont le point de départ et le point d'arrivée sont situés dans deux Etats membres différents)	Lieu de départ du transport de biens (Code TVA art. 21 <i>bis</i> , § 2, 4 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 50)	Prestataire (Code TVA art. 51, § 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 193)
Transport de biens national (transport de biens dont le point de départ et le point d'arrivée sont situés dans le même pays)	En fonction des distances parcourues (Code TVA art. 21, § 2, 3 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 49)	Prestataire (Code TVA art. 51, § 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 193)
Transport de biens à l'exportation (transport de biens dont le point de départ est situé dans un Etat membre et dont le point d'arrivée est situé dans un pays ou un territoire tiers)	En fonction des distances parcourues (Code TVA art. 21, § 2, 3 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 49)	Prestataire (Code TVA art. 51, § 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 193)
Transport de biens à l'importation (transport de biens dont le point de départ est situé dans un pays ou un territoire tiers et dont le point d'arrivée est situé dans un Etat membre)	En fonction des distances parcourues (Code TVA art. 21, § 2, 3 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 49)	Prestataire (Code TVA art. 51, § 1 ^{er} , 1 ^o – Directive 2006-112-CE, art. 193)

3.3.3.1.6 *Activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires – Régime de l'année 2010*

L'article 21, § 3, 3^o, du Code transpose l'article 53 de la Directive 2006/112/CE comme suit :

3^o à l'endroit où la manifestation ou l'activité a effectivement lieu :

a) lorsque la prestation consiste à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques,

éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les prestations de services accessoires à cet accès ;

b) lorsque la prestation a pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Ces prestations de services sont donc imposées à l'endroit où ces activités ou manifestations ont effectivement lieu, c'est-à-dire où elles sont matériellement exécutées.¹

Il importe peu à cet égard que le preneur soit un assujetti ou non ou qu'il soit établi dans ce pays ou dans un autre Etat membre. Cette règle reste en somme identique à celle reprise dans l'article 21, § 3, 4°, a), version avant 2010, du Code étant entendu que le vocable 'd'activités' couvrirait indifféremment les activités ou manifestations visées et que les prestations de services des organisateurs de telles activités comprenaient l'octroi de l'accès aux installations où se déroulent ces activités et manifestations.

En 2010, pour cette catégorie de prestation, c'est la *statu quo ante* comme le schéma ci-après le montre.



Selon l'Administration, par 'prestations de services accessoires' à l'accès, on entend, par exemple, les prestations de services étroitement liées à l'accès et auxquelles la clientèle ne pourrait avoir recours en l'absence de la manifestation.²

Autrement dit, ces services accessoires constituent un moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation de services principale et ils reçoivent dès lors le même traitement fiscal que la prestation principale.

Tel est le cas *inter alia* des vestiaires, les toilettes, du transport vers le lieu de l'événement. S'agissant d'une conférence, les services accessoires à l'accès comprennent le lunch, les documents et autres syllabus. Notons encore incidemment qu'il s'agit alors d'une prestation unique, comprenant un noyau principal (la conférence) et des prestations satellites y attachées dont le lunch. Dans ce cas, la déduction de la TVA facturée sur le prix unique par l'organisateur de la conférence est totale.³

Par 'organisateur d'une manifestation', on vise la personne qui dirige au plus haut niveau la manifestation et en assume les risques commerciaux. Il s'agit en somme de la personne qui apparaît aux yeux des tiers comme l'organisateur, étant entendu qu'il peut sous-traiter tout ou partie de ce qu'implique une telle organisation.

3.3.3.1.7 Activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires – Régime à partir de l'année 2011

A partir du 1^{er} janvier 2011, les prestations de services qui seront fournies dans le cadre de telles activités ou manifestations seront localisées à l'endroit où le preneur assujetti est établi, conformément à la règle générale de l'article 44 de cette Directive, applicable dans les relations B2B.

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

En conséquence, la portée de l'article 21, § 3, 3°, du Code (relation B2B) se voit restreinte au seul droit d'accès à de telles manifestations ainsi qu'aux prestations de services accessoires à cet accès.⁴

Le concept de manifestation doit être considéré comme plus limité que celui d'activité, lequel comporte un élément de continuité.

C'est le caractère événementiel ou occasionnel de l'organisation qui permet de distinguer la manifestation de l'activité.

L'accès à la manifestation couvre la permission d'entrer dans un lieu où se déroule la manifestation et d'y assister (billet d'entrée).

Seule la prestation de services qui consiste à donner accès à ces mêmes manifestations et celles accessoires à cet accès continueront à suivre la règle de localisation visée par l'article 53 de la Directive TVA, à savoir l'endroit où la manifestation a effectivement lieu.

Il n'y a pas lieu de prendre en considération le fait que le prix d'entrée à une manifestation (séminaire, conférence, manifestation sportive ou autre) ait été réglé à l'avance.⁵

Toutefois, les discussions qui se sont déroulées au niveau du Comité de la TVA avait conduit à considérer, par tolérance, que la localisation de la prestation de services consistant à donner l'accès à une conférence ou à un séminaire soit traitée dans le cadre de l'article 44 et non de l'article 53, lorsqu'une inscription préalable du participant est requise et que celle-ci permet d'identifier la qualité d'assujetti du preneur.⁶

1. Question parlementaire n° 520 de Christian Brotcorne du 15 juin 2009.

2. Voir en ce sens Circulaire 19/2009, § 40.

3. Voir notamment en ce sens Trib. Bruxelles, 21.09.2009, Courrier fiscal 09/645.

4. Article 21, § 3, 3°, du Code de la TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2011 – Loi du 29 décembre 2010 – MB du 31 décembre 2010.

5. Question parlementaire n° 520 de Christian Brotcorne du 15.06.2009.

6. Voir cette tolérance au point 39, alinéa 2, de la Circulaire AAF n°19/2009.

L'attention est attirée sur le fait que, lors des discussions qui se sont déroulées, sous la présidence de la Belgique, au sein du Groupe Questions Fiscales du Conseil, dans le cadre de la proposition de règlement du Conseil portant mesures d'exécution de la Directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA, la tolérance dont il est question au point 39, alinéa 2, de la Circulaire AAF n°19/2009 a à nouveau été évoquée. Il en résulte que pour des raisons d'harmonisation entre les Etats membres, l'Administration belge n'est plus en mesure de maintenir cette tolérance.¹

Il va de soi qu'accéder à une installation sportive telle qu'une salle de gymnastique ou autre et l'utiliser, en échange du paiement d'une cotisation, ne relève pas de la notion d'accès à une manifestation.

3.3.3.1.8 Prestations accessoires au transport – B2C

L'article 21bis, § 2, 6°, b), du Code, transpose l'article 54, a), de la Directive 2006/112/CE comme suit :

6° à l'endroit où la prestation de services est matériellement exécutée :

b) lorsqu'elle a pour objet une prestation accessoire au transport, telle que le chargement, le déchargement, la manutention et les activités similaires ;

Les prestations de services réalisées pour des personnes non assujetties sont localisées à l'endroit où celles-ci sont matériellement exécutées. Cette règle est en fait identique à celle en vigueur avant 2010.

3.3.3.1.9 Expertises ou travaux portant sur des biens meubles corporels – B2C

L'article 21bis, § 2, 6°, c), du Code, transpose l'article 54, b), de la Directive 2006/112/CE comme suit :

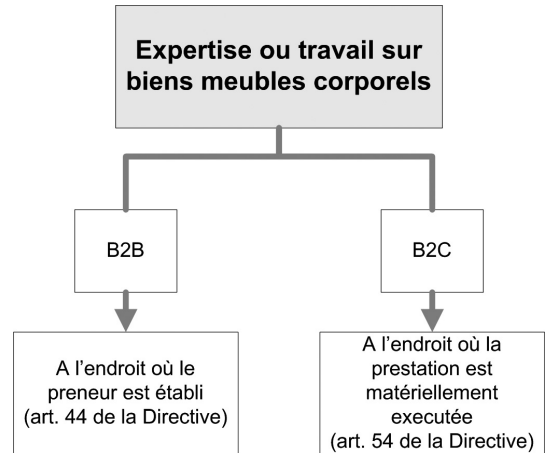
6° à l'endroit où la prestation de services est matériellement exécutée :

c) lorsqu'elle a pour objet une expertise ou un travail portant sur des biens meubles corporels ;

Le lieu des prestations de services relatives à une expertise ou un travail portant sur un bien meuble corporel, en ce compris le travail à façon, est réputé se situer à l'endroit où elles sont matériellement exécutées. Cette règle de localisation est identique à celle existante jusqu'au 31 décembre 2009.

Remarquons que l'ancienne règle est supprimée en B2B.

Le schéma suivant visualise cet aspect.



Exemple

Un travail à façon est effectué en Italie pour un client italien. Les biens restent en Italie. Le façonnier est établi en France et sous-traite à une entreprise établie en Italie.

La situation avant 2010 fait que la TVA est exigible 2 × en Italie et que le façonnier français doit s'identifier à la TVA en Italie.

Dès le 1^{er} janvier 2010, le façonnier français ne doit pas s'identifier à la TVA en Italie, il auto-liquide la TVA en France tandis que son client auto-liquide la TVA en Italie.

Voir aussi la Circulaire n° 2019/C/97 du 27 Septembre 2019.

3.3.3.1.10 Restaurant et restauration autres qu'à bord de navires, d'aéronefs ou de trains

L'article 21, § 3, 4°, du Code transpose l'article 55 de la Directive 2006/112/CE comme suit :

4° à l'endroit où la prestation de services est matériellement exécutée lorsqu'elle a pour objet des prestations de services de restaurant et de restauration, à l'exception de celles qui sont exécutées matériellement à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté ;

Les services de restaurant et de restauration consistent en la fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, destinés à la consommation humaine, accompagnée par des services connexes suffisants permettant la consommation immédiate de ces aliments ou boissons. La fourniture d'aliments ou de boissons ou des deux n'est qu'une composante d'un ensemble dans lequel les services prédominant.²

1. Voir l'abandon de la tolérance précitée dans la Circulaire 01/2011.
2. Article 6 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Cette règle localise la prestation de restaurant et de restauration à l'endroit où elle est physiquement fournie et consommée (lieu réel de consommation). Cette prestation peut être fournie à des endroits autres que celui où les repas ont été matériellement préparés, en fonction des besoins du preneur (lieu du domicile, hôpital, école, salle des fêtes, entreprise ...) pour autant qu'il y ait à la fois consommation immédiate et fourniture de services accessoires, utiles et suffisants à cet effet.

On parle de 'services de restaurant' lorsque ces services sont fournis dans l'établissement du prestataire tandis que dans le cas des 'services de restauration', ils sont fournis à un autre endroit que les locaux du prestataire et où le client désire que les repas ou la nourriture lui soient servis.¹

Pour la CJUE, les éléments de prestation de services caractéristiques des opérations de restauration, sont les suivants :²

- présence d'un serveur ;
- conseil aux clients ;
- existence d'un service à proprement parler, consistant en particulier en la transmission des commandes en cuisine, en la présentation ultérieure des plats et en leur service à table aux clients ;
- existence de locaux fermés et tempérés spécialement consacrés à la consommation des aliments fournis ;
- la présence de vestiaire et de toilettes ; et
- bien entendu, la vaisselle, le mobilier et le couvert à dresser.

La Circulaire n° 2017/C/70 du 6 novembre 2017 en ce qui concerne l'obligation du système de caisses enregistreuses stipule aussi la différence entre les prestations de services de restaurant et de restauration et les livraisons de biens.

3.3.3.1.11 *Restaurant et restauration à bord de navires, d'aéronefs ou de trains*

Aux termes de l'article 57, paragraphe 1, de la Directive 2006/112/CE, tel qu'il est en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2010, 'le lieu des prestations de services de restaurant ou de restauration qui sont matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté est le lieu de départ du transport des passagers'.

Cette disposition correspond en tous points à l'article 37, paragraphe 1, de la Directive TVA relatif à la livraison de biens effectuée à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, lequel est libellé comme suit : 'dans le cas où la livraison de biens est effectuée à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, et au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté, le lieu de cette livraison est réputé se situer au lieu de départ du transport de passagers'.

Il a en fait été procédé à un alignement de la règle de localisation de telles prestations de services sur celle déjà appli-

cable en matière de livraisons de biens réalisées à bord des moyens de transport susvisés, en manière telle que le lieu de localisation est identique qu'il s'agisse d'une livraison de biens ou d'une prestation de restaurant ou de restauration, à savoir au lieu de départ du transport de passagers.³

3.3.3.1.12 *Location de moyens de transport (Régime triennuel 2010 à 2012)*

Les prestations de services de restaurant et de restauration fournies au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté relèvent de l'article 57 de la Directive 2006/112/CE.

Les prestations de services de restaurant et de restauration fournies en dehors de la partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté, mais sur le territoire d'un État membre ou d'un pays tiers ou d'un territoire tiers, relèvent de l'article 55 de ladite directive.⁴

En vertu de l'article 56, paragraphe 2, de la Directive TVA, on entend par 'location de courte durée', d'un moyen de transport, la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours, durée qui est portée à nonante jours lorsqu'il s'agit d'un moyen de transport maritime.

Ce type de location à court terme est réputé avoir lieu à l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en location, c'est-à-dire à l'endroit où il en prend physiquement possession et ce, quel que soit du reste sa qualité d'assujéti ou non.

La simple prise de possession juridique (signature du contrat, voire remise des clefs) n'est en soi pas suffisante en elle-même à cet égard.

Par 'moyens de transport', on entend les véhicules motorisés ou non et les autres dispositifs ou équipements qui sont normalement conçus dans le but de transporter ou déplacer des personnes et/ou des biens d'un endroit à l'autre, pouvant être tirés, tractés ou poussés par des véhicules et effectivement capables d'être utilisés pour le transport.

Constituent notamment des moyens de transport dans la mesure où ils sont normalement conçus et effectivement capables d'être utilisés pour transporter des biens ou des personnes, les véhicules terrestres motorisés ou non, comme les automobiles, les motocyclettes, les bicyclettes, les tricycles et les caravanes mobiles, les bateaux, motorisés ou non, les aéronefs, motorisés ou non, les véhicules spécialement conçus pour le transport de personnes malades ou blessées, les tracteurs agricoles et les autres véhicules agricoles, les véhicules militaires, autres que ceux destinés au combat et les véhicules de surveillance ou de défense passive, les véhicules à propulsion mécanique ou électronique pour personnes handicapées, les remorques, semi-remorques et wagons de chemins de fer.

En règle, les engins de chantiers comme les grues, bull-dozers, pelles mécaniques ou transporteurs de charges exceptionnelles

1. Article 6, paragraphe 1, deuxième phrase du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.

2. Voir en ce sens, CJUE, arrêt BOG, 10 mars 2011, affaires jointes C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, point 69.

3. Voir Question parlementaire n° 519 de monsieur Christian Brotcorne d.d. 15.06.2009.

4. Voir en ce sens l'article 36, alinéa 2 du Règlement 282/2011 du 15 mars 2011.

ne sont pas considérés comme des moyens de transport. Il en est de même pour les grues fixées sur des barges ou des bateaux.

La location de conteneurs doit être considérée comme une simple location de biens meubles corporels régie par la règle générale de localisation au lieu du preneur.

Par 'courte durée', on entend la possession ou l'utilisation continue pendant une période ne dépassant pas trente jours, durée qui est portée à nonante jours lorsqu'il s'agit d'un moyen de transport maritime.

Par possession ou utilisation continue, il importe d'apprécier si le moyen de transport en question reste à la disposition du locataire pendant une période de fait ininterrompue.

La durée d'utilisation prévue dans le contrat ne constitue qu'une présomption simple qui peut être réfutée par tous moyens de droit et de fait qui établissent la durée réelle de la possession ou utilisation continue.

Toute location d'un moyen de transport autre que de courte durée est considérée comme une location de longue durée. Une telle location suit la règle générale de localisation. Dans le cas du client assujéti à la TVA, la location sera imposée à l'endroit où le preneur assujéti est établi.

Comme ces notions ont été spécifiquement développées en vue de remédier à des pratiques non souhaitables mises en place uniquement pour exploiter les failles dans la législation TVA existante, ces notions se doivent de recevoir une interprétation stricte afin d'éviter la mise en place de nouveaux mécanismes d'évasion fiscale.

Ainsi, le point de départ de l'analyse des différents cas qui peuvent se présenter doit être dès lors la possession ininterrompue de fait pendant une période donnée, indépendamment des modulations ou modalités juridiques du contrat de location en question. Le cas échéant, il faudra procéder à une correction du traitement TVA initialement appliqué s'il s'avère que l'approche initiale était basée sur une présentation des faits qui par après ne correspond pas à la réalité.

Lorsque deux (ou plusieurs) contrats portant sur le même moyen de transport se succèdent sans interruption ou avec une interruption très courte, la durée du premier contrat (ou des premiers contrats) sera prise en compte pour évaluer si le (les) contrat(s) consécutif(s) est (sont) de courte durée ou non.

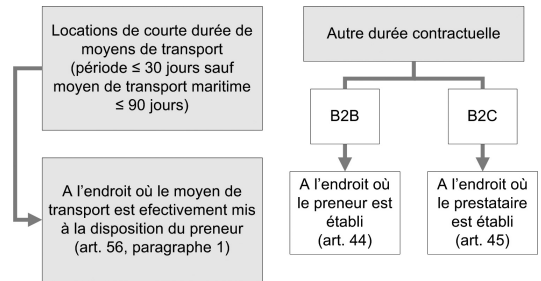
Il en est de même en cas de prorogation tacite du contrat original.

Par contre, le statut du contrat de location de courte durée qui précède le contrat qui est qualifié de longue durée, compte tenu des contrats précédents, ne sera pas remise en question rétroactivement, à condition qu'aucune indication de pratiques abusives n'existe.

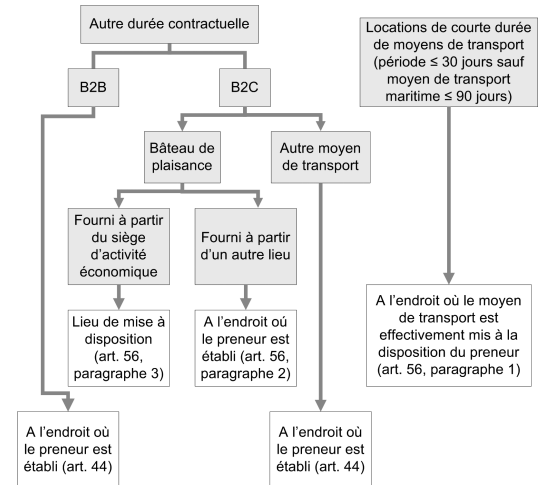
Si un contrat de courte durée fait l'objet d'une prolongation qui a pour effet d'allonger de quelques jours la durée totale de possession ou d'utilisation au-delà de la période de 30 jours, il ne s'impose pas de requalifier le contrat de courte durée pour autant que la prolongation en question soit due à des raisons qui échappent à la volonté des parties (cas de force majeure).

Enfin, si des contrats de courte durée se succèdent entre les mêmes parties mais que ceux-ci portent sur des moyens de transport différents, chaque contrat est examiné séparément sauf mise en place d'un mécanisme révélant une pratique abusive.¹

Le schéma ci-après visualise le lieu de la prestation.



3.3.3.1.13 Location de moyens de transport (à partir de 2013)



La Loi du 17 décembre 2012 (MB du 21 décembre 2012, p. 86993) a transposé l'article 4 de la Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la Directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services.

À l'article 21bis § 2 du Code, sont insérés :

‘7°bis à l'endroit où le preneur de services est établi ou à son domicile ou sa résidence habituelle lorsque la prestation a pour objet une location autre que de courte durée d'un moyen de transport ;

7°ter par dérogation au 7°bis, lorsque le moyen de transport est un bateau de plaisance, à l'endroit où le bateau est effectivement mis à la disposition du preneur lorsque la prestation de location autre que de courte durée est effectivement fournie par le prestataire à partir du siège de son activité écono-

1. Voir Question parlementaire n° 501 de Donnée d.d. 25.05.2009.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

mique ou d'un établissement stable situé à l'endroit de la mise à disposition effective du bien au preneur¹ ;

Ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2013.

Exemple

Une entreprise établie au Grand Duché de Luxembourg donne en location de longue durée des moyens de transport à un locataire établi en Belgique. Cette prestation de services est réputée avoir lieu en Belgique à l'endroit où la société belge qui est le consommateur, a établi le siège de son activité économique, même si ces véhicules sont exclusivement utilisés par le personnel de la société belge dans d'autres pays pour, par exemple, prospecter la clientèle ou procéder à des réparations sur des biens meubles.

3.3.3.1.14 Services fournis par voie électronique à des personnes non-assujetties

L'article 21*bis*, § 2, 9°, du Code, transpose l'article 58, alinéa 1^{er}, de la Directive TVA comme suit :

9° à l'endroit où le preneur de services est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle, lorsque la prestation a pour objet des services fournis par voie électronique à un preneur établi en Belgique, par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie en dehors de la Communauté ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté ;

Dans un tel cas, le prestataire est établi hors UE et le preneur est domicilié dans l'UE.

L'article 58, alinéa 1^{er}, de la Directive qui reprend l'ancien article 57, paragraphe 1, de cette Directive, traduit le même critère de localisation des services fournis par voie électronique que celui qui était reproduit à l'article 21, § 3, 10°, ancien, du Code.

Ce critère permet ainsi de localiser en Belgique les services fournis par voie électronique à un preneur non assujetti qui est établi en Belgique, dans l'hypothèse où le prestataire est établi en dehors de la Communauté. La règle de localisation de ces prestations reste inchangée.

3.3.3.1.15 Services fournis à des personnes non-assujetties établies hors UE

L'article 21*bis*, § 2, 10°, du Code, transpose l'article 59, alinéa 1^{er}, de la Directive 2006/112/CE comme suit :

10° à l'endroit où le preneur de services est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle lorsque cette prestation est rendue à un preneur qui est établi ou a son domicile ou

sa résidence habituelle en dehors de la Communauté et pour autant que cette prestation ait pour objet :

- a) les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce, et d'autres droits similaires ;
- b) les prestations de publicité ;
- c) les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations ;
- d) les obligations de ne pas exercer, entièrement ou partiellement, une activité professionnelle, ou un droit visé sous a) ;
- e) les opérations bancaires, financières et d'assurance, y compris celles de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts ;
- f) la mise à disposition de personnel ;
- g) la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport ;
- h) la fourniture d'un accès aux systèmes de distribution de gaz naturel et d'électricité, ainsi que de services de transport ou de transmission par l'entremise de ces systèmes, et la fourniture d'autres services qui y sont directement liés ;
- i) les services de télécommunication ;
- j) les services de radiodiffusion et de télévision ;
- k) les services fournis par voie électronique ;

Cet article vise à ce que ne soient pas soumises à la TVA, les prestations de services énumérées sous a) à k), qui sont fournies par un assujetti établi en Belgique à un preneur non assujetti établi en dehors de la Communauté.

L'énumération reprise dans cet article est la même que celle prévue à l'article 21, § 3, 7°, ancien, du Code, à l'exception du point g) de cet article, les prestations des intermédiaires étant depuis le 1^{er} janvier 2010 reprises par une disposition particulière (article 21*bis*, § 2, 12°, nouveau, du Code).

Le Moniteur du 31 décembre 2010 a publié une Loi du 29 décembre 2010 modifiant le Code de la TVA.

La Loi du 29 décembre 2010 adapte l'article 21*bis*, § 2, 10°, h, du Code, en tenant compte de la nouvelle disposition de l'article 59, alinéa 1^{er}, point h) de la Directive 2006/112/CE.

Le point h) est remplacé par ce qui suit :

- h) la fourniture d'un accès à un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou à un réseau connecté à un tel système, au système d'électricité ou aux réseaux de chauffage ou de refroidissement, ou le transport ou la distribution via ces systèmes ou réseaux, et la fourniture d'autres services qui y sont directement liés.¹

1. Article 21*bis*, § 2, 10°, h, du Code de la TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2011 – Loi du 29 décembre 2010 – MB du 31 décembre 2010.

Notons que les points *i)*, *j)* et *k)*, seront supprimés à partir du 1^{er} janvier 2015.

Remarque : Le Royaume Uni a sorti l'UE le 31 janvier 2020. Jusqu'à la fin de l'année 2020 il y a une période de transition, ce qui implique qu'il n'y a pas de changement dans l'année 2020.

3.3.4 Disposition spécifique de localisation – Prestations des agences de voyages

L'article 21^{ter}, du Code est rédigé comme suit : 'Par dérogation aux articles 21 et 21bis, la prestation de services visée à l'article 18, § 2, alinéa 2, est réputée se situer à l'endroit où l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni cette prestation de services'.

Cette disposition est la transposition de l'article 307, alinéa 2, de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006.

La réforme des règles de localisation des prestations de services impose de transposer l'article 307, alinéa 2, de la Directive 2006/112/CE. S'agissant du régime particulier des agences de voyages, la prestation unique de l'agence de voyages au voyageur est imposée dans l'Etat membre dans lequel cette agence a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation de services, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que le client voyageur agit en qualité d'assujéti ou non.

En tant qu'exception au régime commun de la Directive TVA, le régime prévu aux articles 306 à 310 de celle-ci ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif.¹

La CJCE a jugé que le régime particulier de la TVA applicable aux opérations des agences de voyages s'applique uniquement aux prestations acquises auprès de tiers².

4 ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

	Articles du Code à consulter
Définition	25bis, § 1 ^{er}
Autres cas considérés comme des acquisitions intracommunautaires de biens	25bis, § 2
Régime général de taxation	25ter, § 1 ^{er} , al. 1 ^{er}
4 cas de non-taxation	25ter, § 1 ^{er} , al. 2

Régime particulier de taxation moyens de transport neufs	25ter, § 2
Assimilation à une acquisition intracommunautaire de biens	25quater
Lieu (l'Etat membre d'arrivée est connu)	25quinquies, § 2
Lieu (dispositif de sécurité)	25quinquies, § 3
Moment	25sexies
Fait générateur et cause d'exigibilité	25septies

4.1 Définition de l'acquisition intracommunautaire

L'article 25bis, § 1^{er}, du Code dispose que par acquisition intracommunautaire d'un bien, on entend l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un Etat membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport du bien.³

Rappelons que l'acquisition suppose un seul contrat à titre onéreux générant deux opérations imposables à la TVA :

1° une livraison dans le pays d'origine qui sera en principe exemptée de TVA ;

2° une acquisition dans le pays de destination qui donnera lieu en principe à une taxation.

Avant d'aborder le deuxième volet il convient de s'interroger sur le premier : la livraison dans l'Etat membre de départ.

4.2 La livraison dans l'Etat membre de départ

La livraison intracommunautaire d'un bien et l'acquisition intracommunautaire de celui-ci représentent en réalité une seule et même opération économique, bien que cette dernière crée différents droits et obligations tant pour les parties à la transaction que pour les autorités fiscales des Etats membres concernés.⁴

C'est la raison pour laquelle la livraison intracommunautaire d'un bien est traitée conjointement avec l'acquisition intracommunautaire dans l'Almanach TVA.

L'opération duale ici commentée suppose nécessairement un transport intracommunautaire.

Il en résulte que le lieu de la livraison est l'endroit où commence le transport (dans l'Etat membre de départ).⁵

1. CJCE, arrêt Madgett du 22 octobre 1998, aff. C-308/90, Recueil 1998, p. I-6229, point 34.

2. CJCE, arrêt Madgett du 22 octobre 1998, aff. C-308/90, Recueil 1998, p. I-6229, point 35.

3. Transposition de l'article 28bis, 3, de la Directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991.

4. Voir en ce sens CJUE, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a (C-409/04, Rec. p. I-7797, point 23.

5. Article 15, § 2, alinéa 1°, du Code.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

La fonction de l'exonération de la livraison intracommunautaire d'éviter la double imposition des livraisons dans les échanges intracommunautaires et, par voie de conséquence, de garantir la neutralité fiscale.

L'exemption de telles livraisons est prévue à l'article 39bis du Code.

Sur la base de l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code, introduit par la Loi du 28 décembre 1992 et modifié par les arrêtés royaux du 29 décembre 1992 et 23 décembre 1994, les livraisons intracommunautaires de biens sont exemptées de la taxe pour autant qu'il soit satisfait aux conditions suivantes :

1^o la livraison est effectuée par un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA conformément à l'article 53, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code, par un assujetti occasionnel visé à l'article 8bis, § 1^{er}, du Code ou un assujetti agriculteur forfaitaire visé à l'article 57 du Code ;

2^o la livraison est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie agissant en tant que tels dans un autre Etat membre et qui sont tenus d'y soumettre à la taxe leurs acquisitions intracommunautaires de biens ;

3^o les biens sont expédiés ou transposés en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté par le vendeur, l'acheteur ou pour leur compte ;

4^o la livraison n'est pas soumise au régime particulier de la marge bénéficiaire, introduit par l'article 58, § 4, du Code (régime seulement applicable pour les biens d'occasion, les objets d'art, d'antiquité et de collection).²

Le seul fait, pour un assujetti belge, de ne pas reprendre dans son listing trimestriel les livraisons de marchandises qu'il effectue à un assujetti établi dans un autre Etat membre ne permet pas, en principe, de lui refuser le bénéfice de l'exemption pour ces livraisons pour autant, bien entendu, que l'assujetti belge apporte la preuve que les conditions, telles qu'elles sont prescrites par l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code sont remplies.³

4.3 Conditions d'exonération des livraisons de biens effectuées à destination d'un autre Etat membre – Principes

Elles sont au nombre de trois. Une exonération de la livraison intracommunautaire d'un bien ne devient applicable que :

- si le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur ;

– si le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre Etat membre ;

– si, à la suite de cette expédition ou de ce transport, ledit bien a physiquement quitté le territoire de l'Etat membre de livraison.⁴

4.3.1 Le preuve d'expédition ou transportation dans un autre Etat Membre

L'article 1^{er} l'AR n° 52 prévoit : 'les exemptions de la taxe prévues par l'article 39bis CTVA sont subordonnées à la preuve que les biens ont été expédiés ou transportés en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté' (condition principale essentielle).

La problématique de la preuve en ce qui concerne l'application de l'exemption prévue par l'article 39bis CTVA en matière de livraison intracommunautaire a déjà été amplement commentée.⁵

Il a toujours été précisé dans ces réponses que tout document est admis pour apporter la preuve du transport vers l'autre Etat membre mais qu'aucun document n'est à lui seul ni nécessaire ni suffisant.

Par sa Décision n° E.T.129.460 du 1^{er} juillet 2016, l'Administration annonce une nouvelle simplification en matière de preuve du transport intracommunautaire en instaurant un 'document de destination'. Il s'agit d'une faculté, instauré à titre d'essai, mais est-ce vraiment une simplification ?

4.3.2 Communication d'un numéro d'identification à la TVA au vendeur

L'acquéreur doit fournir un numéro d'identification à la TVA attribué dans un autre Etat membre au vendeur. Le vendeur ne peut, en effet, être informé du fait que l'assujetti (ou la personne morale non-assujettie) acquéreur 'agit en tant que tel' que si l'acheteur lui fournit un numéro de TVA dans un autre Etat membre.

L'exemption de la taxe prévue par l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code, est donc subordonnée à la preuve que la livraison est effectuée pour un assujetti ou une personne morale non assujettie, identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre.⁶

1. Voir en ce sens CJUE, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a (C-409/04, Rec. p. I-7797, point 25.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1995-1996, n° 26, Q. n° 248, Fournaux, 23 janvier 1996 – Revue TVA n° 122, 512.

3. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1995-1996, n° 26, Q. n° 252, Fournaux, 23 janvier 1996 – Revue TVA n° 122, 526.

4. Voir *inter alia* CJCE arrêt du 27 septembre 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 23, et du 18 novembre 2010, X, C-84/09, point 27.

5. Q. n° 248 de M. le Représentant Fournaux du 23 janvier 1996 (voir bulletin des Q. et R., Chambre, SO 19951996, n° 26, p.s 3019-3023) et à la réponse récente à la Q. n° 1039 de M. le représentant Goyvaerts du 15 décembre 2005 (voir bulletin des Q. et R., Chambre, SO 2005-2006, n° 112, p. 21114-21117.

6. Article 2 de l'Arrêté royal n° 52 du 29 décembre 1992. – voir Bull. des Q. et R. Parl, Chambre, session 1992-1993, n° 52, Q. n 385, 20 janvier 1993.

4.3.3 Comment obtenir confirmation de la validité d'un numéro d'identification ?

Ces confirmations sont basées sur le système officiel (Système VIES – VAT Information & Exchange System) qui ne permet pas de vérification quant à l'identité. Seule une vérification de l'existence du n° de TVA est possible. Ce système est lacunaire et doit être amélioré. En attendant, il est la cause de biens des déboires pour les entreprises qui sont en peine d'obtenir des informations fiables quant à la qualité de leurs acheteurs. Le fonctionnement déficitaire du système VIES n'empêche pas l'administration de réclamer la TVA.¹

La Commission européenne permet une vérification en ligne de la validité d'un numéro de TVA à l'adresse suivante : http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/fr/vieshome.htm.

4.3.4 Valeur de la confirmation

La confirmation de la validité d'un numéro de TVA ne constitue que le premier élément de preuve, notamment pour l'exonération de la TVA relative à une livraison intracommunautaire de biens ou pour la taxation de ceux-ci dans l'Etat membre de destination. Tel est, bien entendu, davantage le cas lorsqu'il s'agit d'une confirmation écrite.

Cette vérification du numéro de TVA ne doit bien entendu pas avoir lieu de manière systématique et en tout cas pas pour une entreprise cliente dans un autre Etat membre donant toutes les garanties de fiabilité.²

4.4 Les conditions de l'exemption pour cause de livraison intracommunautaire – Jurisprudences

Le lecteur trouvera, ci-après, un commentaire succinct de quelques jurisprudences choisies, en sens divers, sur la problématique de l'exemption en matière de livraisons intracommunautaires de biens.

4.4.1 Ordonnance du 3 mars 2004 de la Cour de Justice des Communautés européennes

Si les 2 conditions pour l'exonération sont remplies, la livraison est exemptée. Si ces conditions ne sont pas remplies et qu'aucune autre cause d'exemption ne peut être invoquée, la livraison en cause doit être soumise à la TVA.

Le principe de neutralité ne peut remettre en cause la déduction de la TVA dans de telles circonstances (voir point 25 de l'ordonnance).

En outre, le fait que la TVA sur la vente subséquente au consommateur final ait été payée au Trésor ou non est parfaitement irrelevant (point 26, 1^{ère} phrase, de l'ordonnance).

4.4.2 Conseil d'État en France – 27 juillet 2005

Selon le Conseil d'Etat en France, l'exonération de TVA prévue pour les livraisons intracommunautaires par l'article 262ter, I du CGI est soumise à plusieurs conditions. Deux d'entre elles découlent du principe selon lequel pour qu'une opération puisse être exonérée, il faut d'abord qu'elle soit taxable. Cela signifie donc que la livraison doit être effectuée à titre onéreux, et que le vendeur doit être un assujetti agissant en tant que tel. Ensuite, l'assujettissement de l'acquéreur sera prouvé par la seule production de son numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre (Inst. 28 mars 1997 : BOI 3 A-3-97).

De ce point de vue, la doctrine administrative en France est très souple : le vendeur peut justifier par tous moyens de la réalité de l'expédition ou du transport des biens hors de France. Les moyens de preuve peuvent en outre être directs ou indirects.

De plus, si l'Administration entend remettre en cause l'authenticité ou la sincérité des documents produits par une entreprise, il lui appartient d'apporter des indices sérieux de leur caractère fictif.

4.4.3 CJCE – arrêt Teleos

La CJCE a rendu le 27 septembre 2007 son arrêt Téléos dans l'affaire C-409/04. Il s'agit d'une véritable avancée majeure dans la problématique de la preuve en matière de livraisons intracommunautaires.

La CJCE va également poser les conditions communes -cumulatives pour l'exonération de la livraison intracommunautaire et la taxation de l'acquisition intracommunautaire :

- Le droit de disposer du bien comme un propriétaire doit avoir été transmis à l'acquéreur.
- Le fournisseur doit établir que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre EM et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, il a quitté physiquement le territoire de l'EM de livraison (condition objective).

Ensuite, la CJCE va répondre à une question fondamentale : lorsque le fournisseur n'a pas participé à la fraude et qu'il est de bonne foi (il reçoit des preuves de l'exonération qui s'avèrent fausses ultérieurement), l'Etat membre peut-il refuser l'exonération en toute hypothèse ?

Cette question de la responsabilité du fournisseur est essentielle car :

- les autorités doivent fixer les conditions de preuve pour l'exonération – il faut que les assujettis aient connaissance de leurs obligations fiscales avant de conclure une transaction ;

1. Voir un cas d'acheteur étranger de mauvaise foi communiquant un n° de TVA valide mais à lui non attribué – Trib. Anvers, 18 avril 2001, Courrier Fiscal n° 2001/212.
2. Circulaire n° 13/93 du 13 juillet 1993, § 28, Revue TVA n° 106/93, page 879.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

- la responsabilité entière du fournisseur a cette conséquence négative d'exempter l'acheteur, même en cas de fraude de sa part, de toute responsabilité (point 58 de l'arrêt Teelos) ;
- les conditions de preuve pour l'exonération doivent respecter les libertés fondamentales instituées par le Traité CE, telles que notamment la libre circulation des marchandises.

4.4.4 Arrêt de la Cour de Cassation du 25 septembre 2009

La circonstance que les documents probants ne sont pas en possession du demandeur de l'exemption au moment du contrôle fiscal a pour conséquence un refus légalement justifié de l'exemption, dès lors que fait défaut la preuve de la réunion des conditions de fond qui pourraient l'autoriser.

Toutefois, si des documents probants sont produits postérieurement à un contrôle fiscal, cela ne peut empêcher la régularisation de la demande d'exemption et ne justifie pas légalement le maintien du refus d'exemption.¹

Cet arrêt de la Cour de Cassation suit l'enseignement de la CJCE dans son arrêt Collée et constitue un revirement par rapport à la position de la Cour de Cassation dans son arrêt du 4 novembre 2005.

4.4.5 Arrêt R. de la CJUE du 7 décembre 2010

La question préjudicielle vise à savoir si l'article 138, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances dans lesquelles la livraison d'un bien vers un autre Etat membre a effectivement eu lieu, mais que, à l'occasion de celle-ci, le fournisseur a dissimulé l'identité du véritable acquéreur afin de permettre à ce dernier d'éluder le paiement de la TVA due au titre de l'acquisition intracommunautaire correspondante, le bénéfice de l'exonération de cette taxe doit être refusé pour une telle livraison intracommunautaire.²

Selon la CJUE, le droit de l'Union n'empêche pas les Etats membres de considérer l'établissement de factures irrégulières comme relevant d'une fraude fiscale et de refuser, dans un tel cas, l'octroi de l'exonération.³

Il y a donc en principe un refus d'exonération.

En effet, le refus d'exonération en cas de non-respect d'une obligation prévue par le droit national, en l'occurrence l'obligation d'identifier l'acquéreur destinataire de la livraison intracommunautaire, comporte un effet dissuasif

qui vise à assurer l'effectivité de ladite obligation et à prévenir toutes fraudes et évasions fiscales.⁴

Il s'ensuit que l'Etat membre de départ de la livraison intra-communautaire peut refuser l'application de l'exonération en se fondant sur les compétences qui lui appartiennent en vertu du premier membre de phrase de l'article 28^{quater}, A, de la Sixième Directive et en poursuivant l'objectif d'assurer l'application correcte et simple des exonérations et de prévenir toute fraude, évasion fiscale ou abus éventuels.

Toutefois, s'agissant de cas particuliers dans lesquels il y a des raisons sérieuses de supposer que l'acquisition intracommunautaire correspondant à la livraison en cause pourrait échapper au paiement de la TVA dans l'Etat membre de destination, et ce malgré l'assistance mutuelle et la coopération administrative entre les autorités fiscales des Etats membres concernés, l'Etat membre de départ est, en principe, tenu de refuser l'exonération au bénéfice du fournisseur de biens et d'obliger ce dernier à acquitter la taxe a posteriori afin d'éviter que l'opération en cause n'échappe à toute taxation. En effet, conformément au principe fondamental du système commun de la TVA, cette taxe s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.⁵

4.4.6 Arrêt du Conseil d'État (France) du 25 février 2011

D'une part, le droit à exonération d'une entreprise ne peut être remis en cause que s'il est établi, au vu des éléments dont elle avait connaissance, qu'elle savait ou aurait pu savoir en effectuant les diligences nécessaires, que la livraison intracommunautaire qu'elle effectuait la conduisait à participer à une fraude fiscale.

D'autre part, concernant ces diligences, aucune disposition n'impose à un assujetti de consulter la base de données VIES des numéros d'identification à la TVA.

Dès lors, un assujetti, qui ne dispose pas d'éléments lui permettant de soupçonner l'existence d'une fraude, ne peut voir son droit à exonération remis en cause au seul motif qu'il n'a pas procédé à cette consultation.

En d'autres termes, un fournisseur n'est pas tenu de vérifier la base de données VIES de manière systématique pour tous ses clients.

Une telle exigence érigée en condition impérative sous peine de refus d'exemption est clairement *ultra vires*.

1. Voir Cass. dd. 25.09.2009 N° F.08.0009.F.

2. CJUE, arrêt R. du 7 décembre 2010, aff. C-285/09.

3. Voir, en ce sens, CJCE, arrêt Schmeink & Cofreth et Strobel, du 19 septembre 2000, C-454/98, Rec. p. I-6973, point 62, ainsi que ordonnance du 3 mars 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, point 30.

4. Voir par analogie, en ce qui concerne la retenue d'une partie de la TVA déductible, CJUE, arrêt du 29 juillet 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, point 28.

5. Voir, notamment, ordonnance Transport Service, précitée, points 20 et 21 confirmé par CJUE, arrêt R. du 7 décembre 2010, aff. C-285/09, point 52.

Effectivement, il ressort de jurisprudences de la CJUE que le fournisseur est soumis d'abord à des règles de prudence et ensuite seulement à des obligations en matière de preuve (les diligences dont le Conseil d'Etat fait mention) dont aucune n'a, dans ce cadre, un caractère contraignant ni déterminant.

Cet arrêt du Conseil d'Etat est conforme à la ligne imposée par la CJUE en cette matière. En effet, la CJUE avait relevé *inter alia* dans son arrêt *Collée* que les exigences formelles sont d'importance subalterne par rapport aux exigences matérielles.¹

4.4.7 Arrêt du 9 mars 2012 du Conseil d'État (France)

Pour le Conseil d'Etat, même si la société disposait de documents paraissant justifier de l'expédition des biens au Luxembourg et du numéro d'identification à la TVA des deux sociétés luxembourgeoises acquéreurs, l'Administration a apporté des éléments permettant de combattre la présomption d'existence de livraisons intracommunautaires exonérées et d'établir que les livraisons en cause n'avaient pas eu lieu.

Quels sont ces éléments permettant de refuser l'exonération a posteriori ?

- En premier lieu, le défaut d'activité réelle des deux entités luxembourgeoises *Distri Services* et *Executive Trading*, qui ne disposaient d'aucun moyen matériel, et en particulier, pour l'une, d'aucune boîte aux lettres à l'adresse de son siège social, et qui ne possédaient pas de lieu de stockage de véhicules ;
- ensuite, la revente d'un certain nombre de véhicules dans un très bref délai à des résidents français et leur immatriculation en France.

4.4.8 Arrêt *Meczek* de la CJUE du 6 septembre 2012

Dans cet arrêt, trois questions fondamentales sont traitées.

1. Un État membre peut-il exiger de l'assujetti vendeur qu'il s'assure que la marchandise a physiquement quitté le territoire de cet État membre pour revendiquer le droit à l'exonération de la TVA ?

La CJUE a considéré que, une fois que le vendeur a rempli ses obligations relatives à la preuve d'une livraison intracommunautaire, alors que l'obligation contractuelle d'expédier ou de transporter le bien concerné en dehors de l'État membre de livraison n'a pas été satisfaite par l'acquéreur, c'est ce dernier qui doit être tenu pour redevable de la TVA dans cet État membre.

2. Dans un cas où la livraison concernée est impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et où l'Administration Fiscale n'a pas la certitude que les biens ont effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison, cette administration peut-elle, ultérieurement, obliger le vendeur à acquitter la TVA afférente à cette livraison ?

Selon une jurisprudence bien établie, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la Directive 2006/112 qui justifie parfois des exigences élevées quant aux obligations des vendeurs.

Ainsi, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi et prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale.

En effet, la Cour a considéré ces éléments comme importants pour déterminer la possibilité d'obliger le vendeur à acquitter la TVA a posteriori.

Par conséquent, en cas de fraude commise par l'acquéreur dans l'affaire au principal, il est justifié de soumettre le droit du vendeur à l'exonération de la TVA à une exigence de bonne foi.

3. L'exonération d'une livraison intracommunautaire, au sens de l'article 138, paragraphe 1, de la Directive 2006/112, peut-elle être refusée au vendeur au motif que l'Administration Fiscale d'un autre État membre a procédé à une radiation du numéro d'identification TVA de l'acquéreur qui, bien qu'intervenue postérieurement à la livraison du bien, a pris effet, de manière rétroactive, à une date antérieure à cette livraison ?

Pour la CJUE, ainsi que le relève à juste titre la Commission européenne, il serait contraire au principe de proportionnalité que le vendeur soit tenu pour redevable de la TVA au seul motif qu'une radiation rétroactive du numéro d'identification TVA de l'acquéreur est intervenue.

4.4.9 Arrêt *VSTR* du 27 septembre 2012 de la CJUE

Le fait de subordonner pour l'essentiel le droit à l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire au respect d'obligations formelles, sans prendre en compte les exigences de fond et, notamment, sans s'interroger sur le point de savoir si celles-ci sont satisfaites, irait au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe.

Il ne saurait être exclu qu'un fournisseur ne dispose pas, pour une raison ou une autre, dudit numéro, d'autant plus que le respect de cette obligation par le fournisseur dépend des informations reçues de l'acquéreur.

Ainsi, si le numéro d'identification à la TVA apporte la preuve du statut fiscal de l'assujetti et facilite le contrôle des opérations intracommunautaires, il ne s'agit cependant que d'une exigence formelle, qui ne peut pas mettre en cause le droit à l'exonération de la TVA dans la mesure où les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire sont remplies.

1. Voir aussi en ce sens *Bart Buelens* et *Yves Bernaerts* in *Fisc. Act. 2007*, 36/1.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Quant à la circonstance selon laquelle le fournisseur aurait présenté la déclaration fiscale de l'acquéreur relative à son acquisition intracommunautaire, il convient de rappeler que hormis les conditions relatives à la qualité des assujettis, au transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire et au déplacement physique des biens d'un État membre à un autre, aucune autre condition ne saurait être exigée pour qualifier une opération de livraison ou d'acquisition intracommunautaire de biens. Ainsi, afin de bénéficier de l'exonération, il ne peut être imposé au fournisseur de donner des éléments de preuve relatifs à l'imposition de l'acquisition intracommunautaire des biens en cause.

Par ailleurs, une telle déclaration ne peut être considérée comme constituant, à elle seule, une preuve déterminante de la qualité d'assujetti de l'acquéreur et ne peut tout au plus que constituer un indice.

Par conséquent, la circonstance que le fournisseur a présentée ou non cette déclaration n'est pas non plus de nature à modifier la réponse.

4.4.10 Arrêt Euro Tyre BV du 9 février 2017 de la CJUE

La Commission s'oppose d'une livraison intracommunautaire au seul motif que, au moment de cette livraison, l'acquéreur, domicilié sur le territoire de l'État membre de destination et titulaire d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée valable pour les opérations dans cet État, n'est ni inscrit dans le système d'échange d'informations en matière de taxe sur la valeur ajoutée ni couvert par un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires, alors même qu'il n'existe aucun indice sérieux suggérant l'existence d'une fraude et qu'il est établi que les conditions de fond de l'exonération sont réunies. Dans ce cas, l'article 138, paragraphe 1 de cette directive, interprété à la lumière du principe de proportionnalité, s'oppose également à un tel refus lorsque le vendeur avait connaissance des circonstances caractérisant la situation de l'acquéreur au regard de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et était persuadé que, ultérieurement, l'acquéreur serait enregistré en tant qu'opérateur intracommunautaire avec effet pour le passé.

4.4.11 Arrêt Toridas du 26 juillet 2017 de la CJUE

Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, une livraison de biens effectuée par un assujetti établi dans un premier État membre n'est pas exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de cette disposition lorsque, avant de conclure cette opération de livraison, l'acquéreur, identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un deuxième État membre, informe le fournisseur que les marchandises seront immédiatement revendues à un assujetti établi dans un troisième État membre, avant de les sortir du premier État membre et de les transporter à destination de ce troisième assujetti, pour autant que cette seconde livraison a bien été effectuée et que les marchandises ont ensuite été transportées du premier État membre à destination de

l'État membre du troisième assujetti. L'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du premier acquéreur dans un État membre différent de celui du lieu de la première livraison ou de celui du lieu de l'acquisition finale n'est pas un critère de qualification d'une opération intracommunautaire, ni, à lui seul, un élément de preuve suffisant pour démontrer le caractère intracommunautaire d'une opération.

4.4.12 Arrêt Kreuzmayr GmbH du 21 février 2018 de la CJUE

La législation doit être interprétée en ce sens qu'il s'applique à la seconde de deux livraisons successives d'un même bien n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire. Dès lors que la seconde livraison d'une chaîne de deux livraisons successives impliquant un seul transport intracommunautaire est une livraison intracommunautaire, le principe de protection de la confiance légitime doit être interprété en ce sens que l'acquéreur final, qui s'est prévalu à tort d'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont, ne peut pas déduire, au titre de la taxe sur la valeur ajoutée en amont, la taxe sur la valeur ajoutée versée au fournisseur sur la seule base des factures transmises par l'opérateur intermédiaire qui a retenu une qualification erronée de sa livraison.

4.5 Livraison intracommunautaire exemptée en tant que 1^{ère} livraison d'une opération triangulaire simplifiée (ABC)

Si un bien est directement transporté des établissements du fournisseur belge chez le client final sans passer par les établissements de l'acheteur intermédiaire, une seule des deux livraisons est une livraison avec transport et peut bénéficier de l'exemption. En effet, l'exemption prévue par l'article 39*bis* du Code suppose que les biens sont transportés vers un autre État membre par le vendeur, par l'acheteur ou pour leur compte. Si le transport est effectué par ou pour le compte d'un acheteur subséquent (le client final = C dans une transaction ABC), les conditions pour que la livraison du fournisseur belge soit exemptée par l'article 39*bis* ne sont en principe pas réunies et la TVA est exigible en Belgique.

Par conséquent, dans la situation d'un transport direct vers le client final établi dans un autre État membre que celui de son acheteur, le fournisseur devra non seulement se réserver la preuve d'un transport vers un autre État membre mais aussi s'assurer que la personne qui vient chercher le véhicule agit effectivement pour le compte de son client.¹

Il y a là comme un surenchérissement des conditions de l'exemption ...

4.6 Conditions d'application de l'acquisition intracommunautaire

4.6.1 Quel contrat ?

Le contrat à titre onéreux conclu entre le fournisseur et l'acquéreur doit être compris dans le champ d'application

1. Questions et Réponses, Chambre, SO 2005-2006, 112, p. 21114-21117 – Question n° 1039 de M. Goyvaerts du 15 décembre 2005.

de l'article 10 nouveau du Code et avoir pour objet des biens meubles corporels transportés vers un Etat membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport à l'exception des contrats induisant une vente à distance ou une vente avec installation ou montage.

4.6.2 Que génère le contrat ?

Le contrat à titre onéreux visé ci-avant doit générer deux opérations imposables :

- 1° une livraison localisée dans l'Etat membre de départ où elle sera en principe exemptée de TVA ;¹
- 2° une acquisition dans l'Etat membre de destination qui donnera lieu en principe à une taxation.

Il y a donc deux opérations imposables à la TVA qui sont dissociées même si elles dépendent du même contrat.

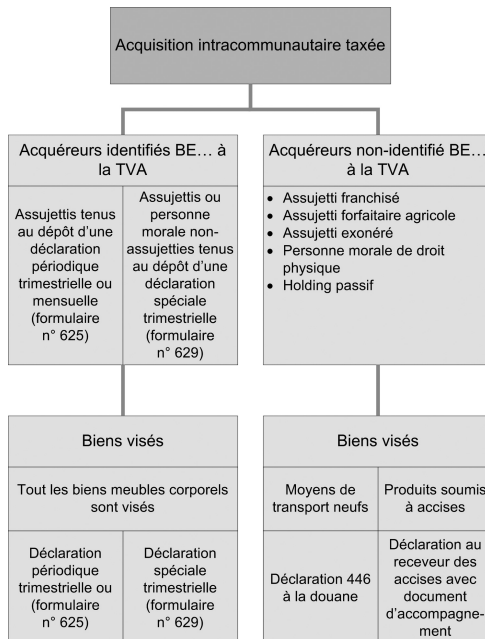
4.6.3 Quelles parties au contrat ?

4.6.3.1 Le fournisseur

Il doit être un assujetti agissant en tant que tel hormis le franchisé visé à l'article 56, § 2, du Code.²

4.6.3.2 L'acquéreur

Le schéma ci-après visualise le statut de l'acquéreur.



4.7 Calcul du seuil de 11.200 EUR

Tous les achats effectués dans d'autres Etats membres avec TVA due dans le pays d'origine par acheteurs bénéficiaires du régime dérogatoire.

- sont donc exclus tous les achats entraînant une taxation dans le pays de destination, à savoir :
 - achats effectués dans le cadre du régime particulier des ventes à distance ;
 - achats de biens devant être montés ou installés ;
 - achats de moyens de transport neufs ;
 - achats de produits soumis à accise :
 - huiles minérales ;
 - alcool ou boissons alcoolisées ;
 - tabacs manufacturés ;
- sont également exclus les achats dont la livraison correspondante est exemptée dans l'Etat membre d'origine.

Lorsque, au cours d'une année civile, le seuil appliqué par un Etat membre conformément à l'article 28ter, titre B, paragraphe 2, de la Directive 77/388/CEE est dépassé, l'article 28ter, titre B, de ladite Directive ne modifie pas le lieu des livraisons de biens autres que des produits soumis à accises effectuées au cours de la même année civile avant que le seuil appliqué par l'Etat membre pour l'année civile en cours ne soit dépassé, à condition que le fournisseur :

- 1° n'ait pas fait usage du droit d'option prévu à l'article 28ter, titre B, paragraphe 3, de ladite Directive ; et
- 2° n'ait pas dépassé le seuil au cours de l'année civile précédente.

En revanche, l'article 28ter, titre B, de la Directive 77/388/CEE modifie le lieu des livraisons suivantes effectuées dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport :

- 1° la livraison ayant entraîné pour l'année civile en cours le dépassement du seuil appliqué par l'Etat membre au cours de cette même année civile ;
- 2° toutes les livraisons ultérieures effectuées dans cet Etat membre au cours de la même année civile ;
- 3° les livraisons effectuées dans cet Etat membre durant l'année civile suivant celle au cours de laquelle l'événement visé au point a) s'est produit.³

Ce qui précède est beaucoup plus explicite avec un exemple et un tableau.

1. Exemption visée à l'article 39bis, 1°, du Code.
 2. Article 24 de la Sixième Directive CEE instaurant le régime de franchise.
 3. Voir en ce sens l'article 22 du règlement CE n° 1777/2005 du Conseil du 17 octobre 2005 – J.O. L 288 du 29 octobre 2005 (règlement applicable dans tous les Etats membres à partir du 1^{er} juillet 2006).

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Exemple

Achat d'un ordinateur par une clinique belge en France pour un montant de 9 915,74 EUR puis achat d'un deuxième ordinateur en Italie pour un montant de 4 957,87 EUR).

Le deuxième ordinateur est taxé à destination. En effet, l'hôpital belge devient un opérateur économique obligé d'appliquer le régime général de l'acquisition.

La clinique est donc tenue d'obtenir un numéro d'identification à la TVA BE ...

Le tableau ci-après visualise les obligations fiscales concernant le dépassement du seuil ainsi que la période de validité du dépassement du seuil.

ANNEE	Achats de matériel dans d'autres Etats membres	Dépassement du seuil	Régime général de l'acquisition intracommunautaire (taxation)	Obligations	Registre spécial du redevable
A -1	11.155,21 EUR	NON	NON	Permettre la vérification du seuil ^a	NON
A	4.957,87 EUR	NON	NON		NON
	4.957,87 EUR	NON	NON		NON
	2.478,94 EUR	OUI	OUI	Déclaration préalable ^b et -déclaration spéciale	OUI
A +1	2.478,94 EUR	NON	OUI	Déclaration spéciale	OUI
	4.957,87 EUR	NON	OUI	Déclaration spéciale	OUI
A +2	2.478,94 EUR	NON	NON	Permettre la vérification du seuil ^c	NON
	4.957,87 EUR	NON	NON		NON
	4.957,87 EUR	OUI	OUI	Déclaration préalable ^d et -déclaration spéciale	OUI

- a. Article 16, § 2, de l'AR n° 1.
- b. Article 53bis, § 1, du Code.
- c. Article 16, § 2, de l'AR n° 1.
- d. Article 53bis, § 1, du Code.

4.8 Lieu des acquisitions intracommunautaires

4.8.1 Critère principal

En principe, le lieu de l'acquisition est l'Etat membre d'arrivée physique de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur.¹

4.8.2 Critère subsidiaire – Dispositif de sécurité

En principe, le lieu de l'acquisition est l'Etat membre d'arrivée physique de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur.

Concomitamment, le lieu de l'acquisition peut être l'Etat membre qui a attribué le numéro d'identification à la TVA sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition.

En principe, l'acquéreur d'un bien communique à son fournisseur un numéro d'identification à la TVA correspondant à l'Etat membre dans lequel il souhaite réceptionner les biens.

S'il en était autrement c.-à-d. si l'acquéreur expédiait ou se faisait expédier les biens dans un Etat membre autre que celui du numéro d'identification à la TVA communiqué au fournisseur, l'Etat membre dont le code national a été utilisé pourrait, sur base du dispositif de sécurité, imposer l'acqui-

1. Article 25quinquies § 2, du Code.

tion correspondante, nonobstant le fait que le bien n'a pas été introduit physiquement sur son territoire.

Toutefois et sur base du critère principal, l'Etat membre d'arrivée physique des biens pourrait aussi revendiquer l'imposition de l'acquisition. Un risque de double imposition existe donc dans un tel cas.

Comment l'éviter ?

L'acquéreur doit pouvoir établir que son acquisition a été soumise à la taxe dans l'Etat membre d'arrivée physique des biens. Dans ce cas, la base d'imposition est diminuée dans l'Etat membre dont le code d'identification national a été utilisé, à concurrence de la base d'imposition retenue dans l'Etat membre d'arrivée (article 41, alinéa 2, de la Directive TVA).

C'est pourquoi, il faut conclure que le critère subsidiaire quant à la détermination du lieu des acquisitions intracommunautaires dit 'dispositif de sécurité' ne limite en aucune façon le caractère prédominant du principe d'imposition au lieu d'arrivée physique du transport des biens.

De ce fait, le dispositif de sécurité n'intervient de manière définitive que dans le cas où l'Etat membre d'arrivée physique du transport des biens ne peut être identifié.

La CJUE a confirmé, sans surprise, que la TVA qui doit être payée sur base du dispositif de sécurité n'est pas déductible.¹

4.9 Opérations triangulaires

4.9.1 L'apport de la CJCE – Livraisons ABC

Lorsque deux livraisons successives portant sur les mêmes biens, effectuées à titre onéreux entre assujettis agissant en tant que tels, donnent lieu à une unique expédition intracommunautaire ou à un unique transport intracommunautaire de ces biens, cette expédition ou ce transport ne peut être imputé qu'à une seule des deux livraisons, qui sera la seule exonérée en application de l'article 28*quater*, A, sous a), premier alinéa, de la Sixième Directive (article 39*bis*, al. 1, 1°, du Code). Cette interprétation est valable quel que soit celui des assujettis – premier vendeur, acquéreur intermédiaire ou second acquéreur – qui détient le pouvoir de disposer des biens pendant ladite expédition ou ledit transport.²

En ce qui concerne la détermination du lieu où une livraison est réputée se situer, la Sixième Directive n'opère aucune distinction entre livraisons 'intracommunautaires' et livraisons 'internes'. L'article 8, paragraphe 1, de cette Directive distingue seulement les livraisons donnant lieu à expédition ou à transport de biens [point a)], de celles ne

donnant pas lieu à expédition ou à transport de biens [point b)] et de celles effectuées à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train et au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté [point c)], cette dernière hypothèse étant sans pertinence dans l'affaire au principal.

Dans les livraisons ABC, l'unique mouvement intracommunautaire de biens ne peut être imputé qu'à une seule des deux livraisons successives.

Conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la Sixième Directive, le lieu de cette livraison est réputé se situer dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport des biens.

L'autre livraison ne donnant pas lieu à expédition ou à transport, le lieu de cette livraison est réputé se situer, conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous b), de la Sixième Directive, à l'endroit où les biens se trouvent au moment de ladite livraison.

Si la livraison qui donne lieu à expédition ou à transport intracommunautaire de biens, et qui a donc pour corollaire une acquisition intracommunautaire taxée dans l'Etat membre d'arrivée de ladite expédition ou dudit transport, est la première des deux livraisons successives, la seconde livraison est réputée se situer au lieu de l'acquisition intracommunautaire qui l'a précédée, c'est-à-dire dans l'Etat membre d'arrivée. À l'inverse, si la livraison qui donne lieu à expédition ou à transport intracommunautaire de biens est la seconde des deux livraisons successives, la première livraison, intervenue par hypothèse avant l'expédition ou le transport des biens, est réputée se situer dans l'Etat membre de départ de cette expédition ou de ce transport.³

Relevons une hypothèse de livraison départ usine.

Dans des circonstances dans lesquelles le premier acquéreur, ayant obtenu le droit de disposer du bien comme un propriétaire sur le territoire de l'Etat membre de la première livraison, manifeste son intention de transporter ce bien vers un autre Etat membre et se présente avec son numéro d'identification à la TVA attribué par ce dernier Etat, le transport intracommunautaire devrait être imputé à la première livraison, à condition que le droit de disposer du bien comme un propriétaire ait été transféré au second acquéreur dans l'Etat membre de destination du transport intracommunautaire.⁴

La vérification de cette condition appartient aux juridictions nationales.⁵

Une évidence à retenir : si les deux transferts du pouvoir de disposer des biens ont lieu dans l'Etat membre du premier vendeur, le transport doit être imputé à la seconde livraison.⁶

1. CJUE, 22 avril 2010, affaires jointes C-536/08 et C-539/08, Staatssecretaris van Financiën contre X (C-536/08), et fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (C-539/08).
2. CJCE, arrêt EMAG, 6 avril 2006, aff. C- 245/04, point 45.
3. CJCE, arrêt EMAG, 6 avril 2006, aff. C- 245/04, point 46 à 50.
4. CJCE, arrêt Euro Tyre Holding BV – 16 décembre 2010 – aff. C- 430/09, point 45.
5. CJCE, arrêt Euro Tyre Holding BV – 16 décembre 2010 – aff. C- 430/09, point 45.
6. CJCE, arrêt Euro Tyre Holding BV – 16 décembre 2010 – aff. C- 430/09, point 33.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

4.9.2 Mesure de simplification – Désignation systématique du destinataire comme redevable

La mesure de simplification permet à l'assujetti B, non établi à l'intérieur de l'Etat membre 3, de désigner systématiquement comme redevable de la taxe due au titre de la livraison interne imposable qu'il a effectuée dans l'Etat membre 3, le destinataire de cette livraison, soit C lui-même dès lors que les conditions sont réunies¹. Cette désignation systématique est une exception à la règle selon laquelle les Etats membres ont le choix en la matière : soit la technique du représentant fiscal, soit la désignation du destinataire.

Par exception aux principes généraux, l'imposition dans l'Etat membre 3 de l'acquisition que B y a effectuée n'est pas soumise à la TVA. En d'autres termes, l'acquisition n'est pas taxée dans l'Etat membre 3.

La mesure de simplification permet d'écarter dans le chef de B les obligations suivantes :

- B est déchargé de l'obligation d'identification dans l'Etat membre 3 ;
- B est bien entendu déchargé de l'obligation de déclarer l'acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre 3 et du paiement de TVA corrélatif (non-taxation de l'acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre 3) ;
- B est enfin déchargé de l'obligation relative à la déclaration de la livraison interne dans l'Etat membre 3 (livraison B à C) et du paiement corrélatif de TVA sur cette livraison interne.

Ce système de simplification instaurant une désignation systématique du destinataire C comme redevable permet dans le même temps à B de justifier ainsi auprès des autorités de l'Etat membre 2 la non-application du dispositif de sécurité relatif au lieu de taxation des acquisitions : en établissant auprès des autorités de l'Etat membre 2 qu'il a désigné C comme le redevable de la taxe due au titre de sa livraison imposable dans l'Etat membre 3, B justifie avoir effectué cette acquisition à l'intérieur de l'Etat membre 3, dans lequel la taxation effective de l'acquisition n'a pas lieu.

Conditions d'application de la mesure de simplification

1 Transport de l'Etat membre 1 vers l'Etat membre 3

2 Qualité de A et B

A et B sont des assujettis tenus au dépôt de déclarations périodiques à la TVA et identifiés à la TVA code national dans deux Etats membres différents.

3 Qualité de C

- Soit un assujetti ordinaire déposant des déclarations périodiques ;
- soit un assujetti déposant des déclarations spéciales ;
- soit une personne morale non assujettie déposant des déclarations spéciales.

4 Le lieu de la livraison B-C est l'Etat membre 3 (Etat membre d'arrivée)

- La livraison A-B est avec transport ;
- la livraison B-C est sans transport.

Il existe donc un effet *a contrario* : si C vient chercher les biens chez A, la mesure de simplification n'est jamais applicable.

Comment prouver que le transport est bien imputé à la relation contractuelle A-B ?

Le fournisseur A doit apporter la preuve que la livraison avec transport a bien eu lieu dans la relation A-B. Selon le ministre, cette preuve devra être apportée entre autres par une copie des contrats conclus entre B et C rédigés de manière telle qu'ils permettent d'établir que l'acheteur final C effectue le transport pour le compte de son vendeur de sorte que le transport soit considéré comme effectué dans la relation A-B.²

5 Désignation par B de C comme redevable de la TVA exigible sur la livraison B-C avec mention particulière indiquée sur la facture

6 Obligation pour B d'indiquer sur le listing intracommunautaire la lettre 'T'

4.10 Le nouveau régime TVA des stocks sous contrat de dépôt

Le 13 novembre 2019 a été publiée au Moniteur belge une Loi du 3 novembre 2019 modifiant le Code de la TVA transposant la Directive (UE) 2019/475 et la Directive (UE) 2018/1910. Dans deux flash d'actualités précédents, des commentaires détaillés avaient déjà été formulés sur deux sujets de cette modification législative, à savoir :

- en ce qui concerne les ventes en chaîne ;
- en ce qui concerne le renforcement de la législation en matière de livraisons intracommunautaires.

1. Question écrite n° 821/93 – Parlement européen – Patterson – 21 avril 1993 – J.O.C.E. n° C 301/2 du 8 novembre 1993.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1998-1999, n°176, Q. n° 1731, Fournaux, 27 avril 1999.

Le nouveau régime TVA des stocks sous contrat de dépôt est expliqué ci-après. Il simplifie le mouvement des biens au sein de l'UE lorsque le transfert du droit de disposer des marchandises comme propriétaire n'a pas lieu au moment du transport.

1 Régime en vigueur avant le 1^{er} janvier 2020

Le régime de stocks sous contrat de dépôt est un régime contractuel en vertu duquel un fournisseur transfère des biens vers un stock à proximité d'un acquéreur connu sans toutefois encore lui en transférer la propriété. L'acquéreur a bien le droit de prélever, à sa seule discrétion, des biens du stock du fournisseur et une livraison de biens aura alors lieu à ce moment. Il n'est fait ici aucune distinction selon que l'acheteur utilise ces biens dans le cadre de son processus de production ou au contraire qu'il les revende.

Avant cette date, cette opération devait être analysée par l'assujetti qui expédiait les biens vers un autre État membre comme suit :

- une opération assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux (transfert) dans l'État membre de départ des biens et qui y est exemptée de TVA ;
- une opération assimilée à une acquisition intracommunautaire dans l'État membre d'arrivée des biens et qui y est soumise à la TVA ;
- lors du transfert au destinataire des biens du pouvoir de disposer de ces biens comme un propriétaire, il effectue ensuite une livraison nationale dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

2 Simplification

Le régime de simplification repose essentiellement sur le fait qu'au moyen de fictions légales, il est garanti que, sous certaines conditions de fond et de forme strictes, le fournisseur des biens sous le régime de stocks sous contrat de dépôt n'est plus réputé effectuer d'opérations imposables sur le territoire de l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

Les deux opérations imposables qui auraient normalement eu lieu dans le chef du fournisseur à l'occasion de l'expédition ou du transport des biens disparaissent juridiquement :

- l'expédition des biens vers le stock sous contrat de dépôt dans un autre État membre n'est pas assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux dans l'État membre de départ ;
- l'arrivée des biens n'est pas non plus assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens effectuée à titre onéreux dans l'État membre d'arrivée.

La livraison nationale que le fournisseur aurait effectuée par application du régime normal lors du transfert du pou-

voir de disposer des biens comme un propriétaire, devient alors dans le cadre du régime de simplification :

- une « livraison intracommunautaire » exonérée dans l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés par le fournisseur ;
- une acquisition intracommunautaire imposable dans le chef du destinataire dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

Ainsi, le fournisseur n'est plus tenu de s'enregistrer aux fins de la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens, puisqu'il n'y effectue aucune opération soumise à la TVA.

3 Conditions d'application

L'article 12^{ter}, § 2, nouveau, CTVA qui transpose l'article 17^{bis}, paragraphe 2, nouveau de la Directive TVA prévoit que ce régime de simplification est applicable lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

- les biens sont expédiés ou transportés par un assujetti ou par un tiers agissant pour le compte de celui-ci, vers un autre État membre afin que ces biens soient livrés par la suite et après leur arrivée, à un autre assujetti qui aura le droit d'en disposer comme un propriétaire en vertu d'un accord existant entre ces deux assujettis ;
- l'assujetti qui effectue l'expédition ou le transport des biens n'est pas établi dans l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés. Le fait que cet établissement (siège de l'activité économique ou établissement stable) intervienne ou non dans les opérations visées n'est pas pertinent. A contrario, il en découle que le régime de simplification peut s'appliquer lorsque le fournisseur ne dispose que d'un numéro d'identification à la TVA dans l'État membre précité ;
- l'assujetti à qui les biens seront fournis est identifié pour les besoins de la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens. L'identité et le numéro d'identification à la TVA attribué par ledit État membre sont connus du fournisseur au moment du départ de l'expédition ou du transport des biens ;
- le fournisseur reprend le transfert des biens dans le nouveau registre prévu à l'article 54^{bis}, § 1^{er}, alinéa 3, nouveau, CTVA ;
- le fournisseur indique dans le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires prévu par l'article 53^{sexies}, § 1^{er}, 4^o, nouveau, CTVA le numéro d'identification à la TVA qui a été attribué à l'assujetti destinataire par l'État membre vers lequel les biens sont expédiés ou transportés.

4 Exemple pratique

Un assujetti belge dispose d'un entrepôt aux Pays-Bas, où il stocke régulièrement des marchandises qui sont en fait des-

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

tinées à un client néerlandais, mais qui n'en est pas encore propriétaire au moment du stockage.

Les diligences doivent être successivement effectuées :

- Le fournisseur belge tient un registre qui permet à l'Administration de la TVA de vérifier l'application correcte du régime (article 54bis, § 1^{er}, alinéa 3 CTVA). Sont à inclure dans le registre : le transport de ces marchandises, y compris le numéro d'enregistrement TVA du destinataire final. Inversement, un tel registre est également tenu par l'assujetti BE qui reçoit les biens en Belgique.
- Lors du transport des biens vers un autre État membre dans le cadre du régime du stock de garde, l'état récapitulatif des livraisons intracommunautaires exonérées est complété par le numéro d'identification TVA de l'assujetti auquel les biens sont expédiés.

Un délai de 12 mois est prévu pour effectuer le transfert de propriété. Dans le cas contraire, les obligations de transfert doivent être remplies le jour suivant l'expiration de la période de douze mois.

Si les marchandises sont retournées en Belgique dans le même délai de 12 mois, seul le retour des marchandises doit être inscrit dans le registre.

L'assujetti néerlandais peut être remplacé par un autre assujetti néerlandais si le registre mentionné est complété par une inscription à cet effet.

Si les conditions prévues ne sont plus remplies, des mesures doivent être prises conformément à la législation régissant le transfert, par exemple en cas de :

- livraison à une personne autre que celle mentionnée dans le registre ;
- transport vers un pays autre que la Belgique ;
- destruction, vol ou perte des marchandises : à la date de destruction, perte ou vol.

5 FAIT GÉNÉRATEUR – EXIGIBILITÉ DE LA TAXE

5.1 Définitions

Fait générateur

- le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.¹

Exigibilité

- le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.²

L'article 1^{er}, § 12 du Code constitue la transposition de l'article 62 de la Directive TVA qui définit les notions de fait générateur de la taxe et d'exigibilité de la taxe.

Bien qu'il ne s'agisse pas d'une nouvelle disposition dans la Directive TVA, ces deux notions n'avaient curieusement pas été transposées dans le Code avant le 1^{er} janvier 2013.

Le fait d'introduire une définition de ces notions fondamentales dans la loi s'est avéré indispensable pour le régime de la TVA et permet de mettre en évidence l'importance de ces deux éléments, tant pour les opérations nationales que pour les opérations intracommunautaires, dans le cadre de l'articulation des articles 16, 17, 22, 22bis, nouveau, et 25sexies, du Code (articles 16, 17, 22, 25sexies et 25septies, du Code jusqu'au 31 décembre 2012).

Dans l'esprit de la Directive TVA, le fait générateur de la taxe, son exigibilité et la possibilité de déduction sont liées à la réalisation effective de la livraison ou de la prestation de services, sauf pour les cas de versement d'acomptes où la taxe devient exigible au moment de l'encaissement.³

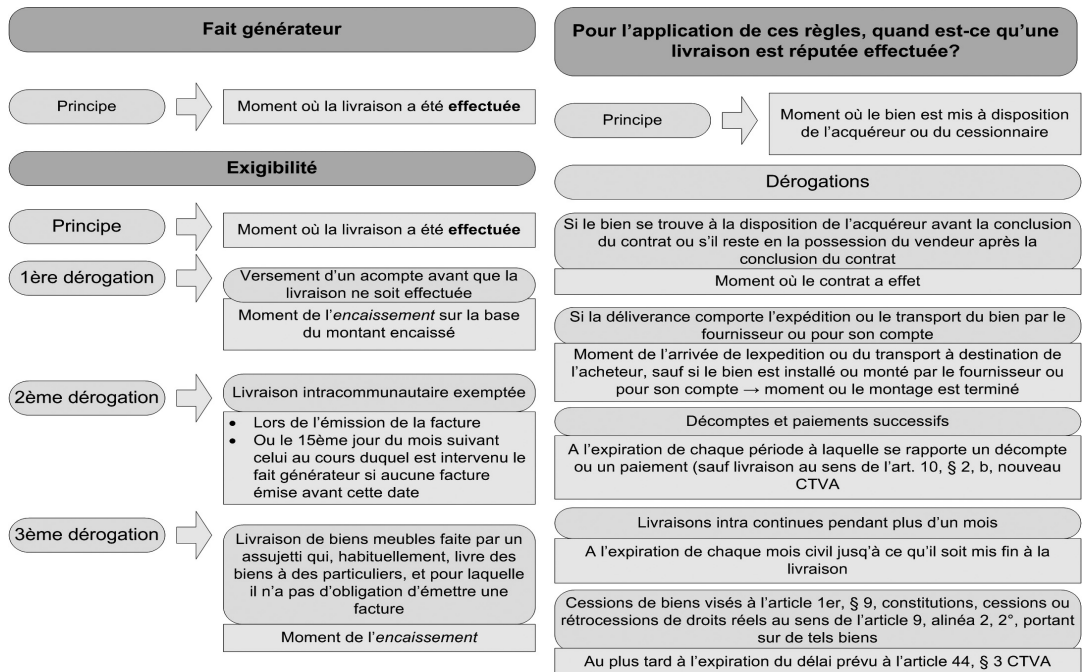
1. Cf. article 1, § 12, 1^o du Code.

2. Cf. article 1, § 12, 2^o du Code.

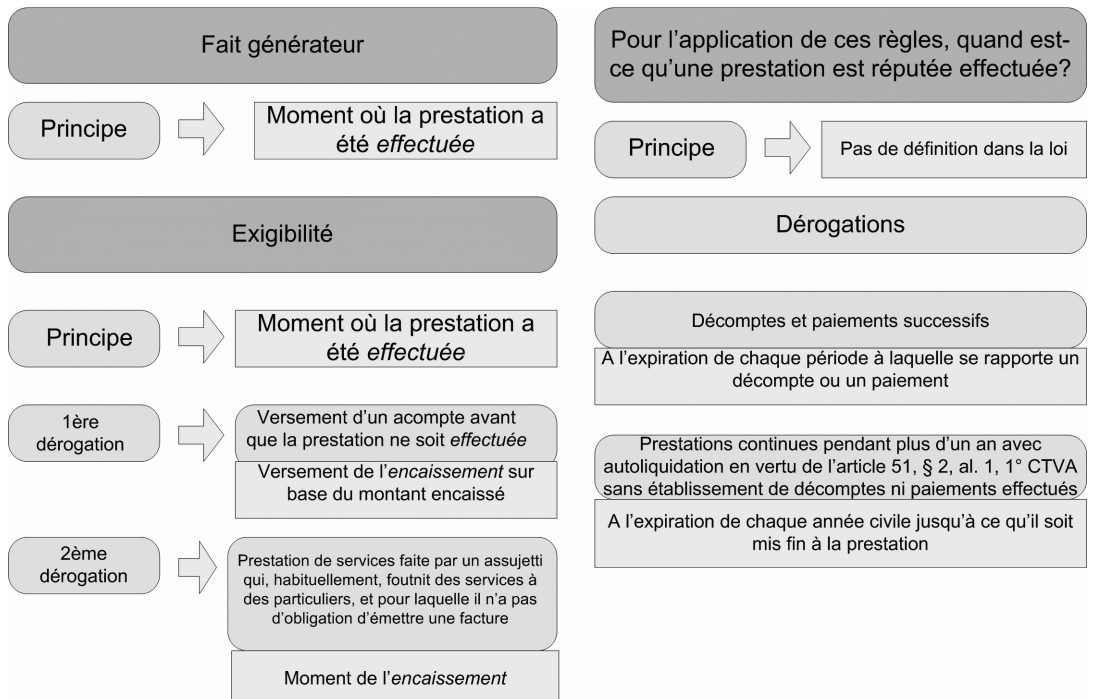
3. CJCE, arrêt JORGE, aff. 536/03, 26 mai 2005, point 25.

5.2 Aperçu schématique préalable de la législation applicable au 1^{er} janvier 2013

5.2.1 Fait générateur et exigibilité de la taxe – Livraisons de biens



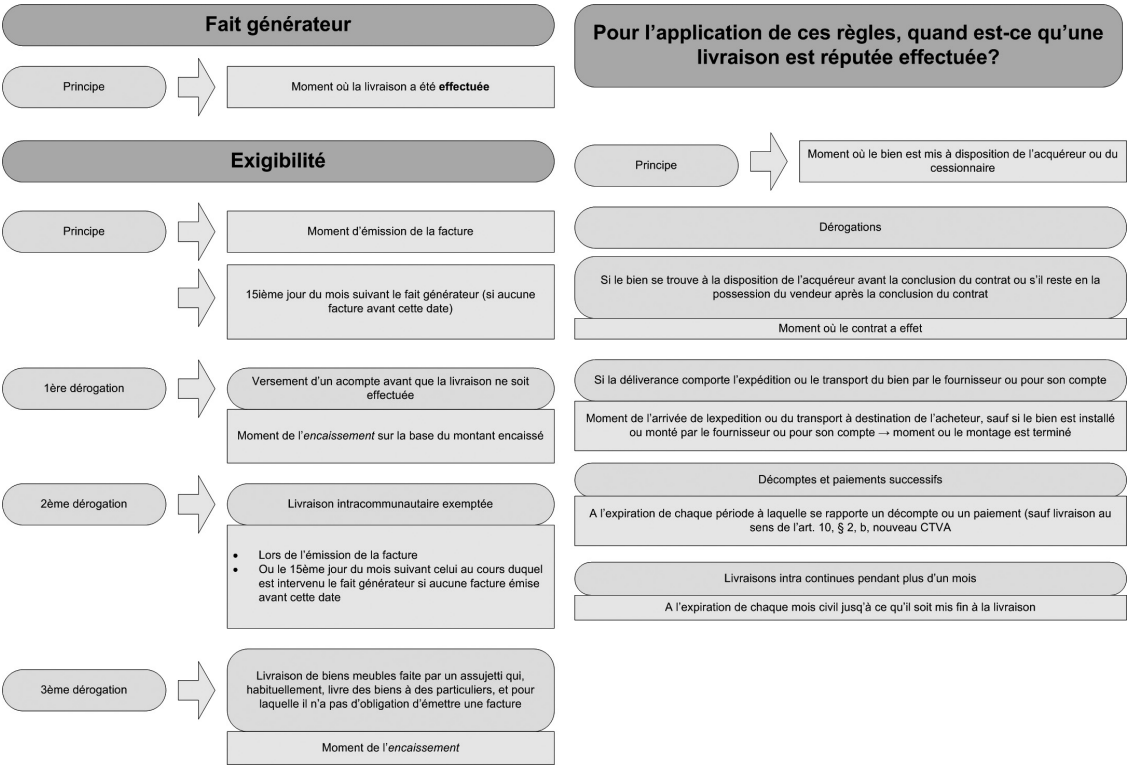
5.2.2 Fait générateur et exigibilité de la taxe – Prestations de services



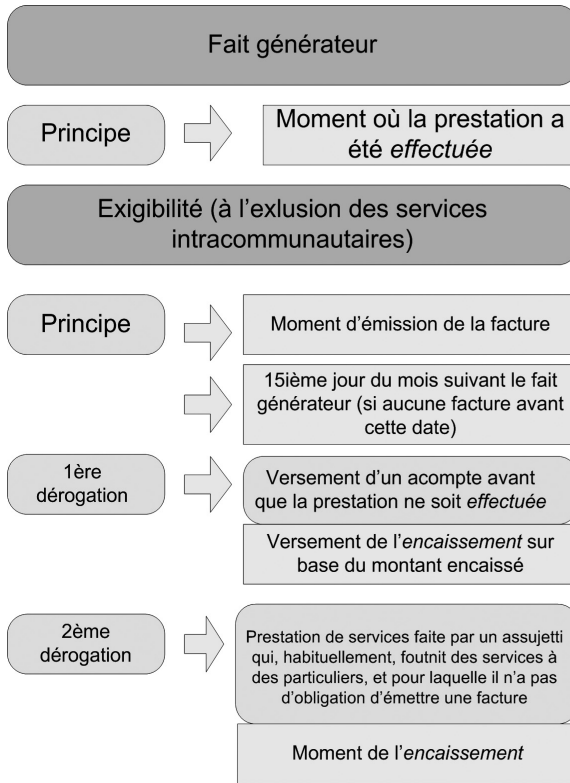
CHAPITRE 3 Les opérations imposables

5.3 Aperçu schématique préalable de la législation applicable au 1^{er} janvier 2016

5.3.1 Fait générateur et exigibilité de la taxe – Livraisons de biens



5.3.2 Fait générateur et exigibilité de la taxe – Prestations de services



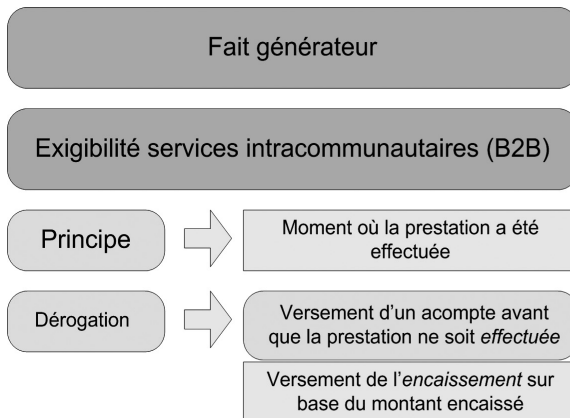
Pour l'application de ces règles, quand est-ce qu'une prestation est réputée effectuée?

Principe → Pas de définition dans la loi

Dérogations

Décomptes et paiements successifs
 A l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement

Prestations continues pendant plus d'un an avec autoliquidation en vertu de l'article 51, § 2, al. 1, 1^o CTVA sans établissement de décomptes ni paiements effectués
 A l'expiration de chaque année civile jusqu'à ce qu'il soit mis fin à la prestation



Pour l'application de ces règles, quand est-ce qu'une prestation est réputée effectuée?

Principe → Pas de définition dans la loi

Dérogations

Décomptes et paiements successifs
 A l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement

Prestations continues pendant plus d'un an avec autoliquidation en vertu de l'article 51, § 2, al. 1, 1^o CTVA sans établissement de décomptes ni paiements effectués
 A l'expiration de chaque année civile jusqu'à ce qu'il soit mis fin à la prestation

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

5.4 Fait générateur – Livraison de biens et prestations de services

L'article 63 de la Directive TVA prévoit que le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

Le fait générateur pour les opérations intérieures représentée, en principe, la date ultime à laquelle la TVA est exigible. C'est ainsi que, si un paiement intervient chronologiquement après le fait générateur, il est sans influence sur l'exigibilité de la taxe¹.

Compte tenu de l'article 1^{er}, § 12, 1^o du Code, transposant l'article 62, point 1), de la Directive TVA, le fait généra-

teur de la taxe est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. Sauf disposition contraire, la taxe ne peut donc devenir exigible avant la survenance du fait générateur.

L'article 66 de la Directive TVA concerne les cas où la responsabilité de la taxe ne soit pas directement associée à l'événement imposable (comme en article 63 de la Directive TVA).

En janvier 1^{er}, 2016, l'article 66 de la Directive TVA a été transposé à l'article 17, premier et deuxième alinéa du Code et l'émission de la facture est réintroduite comme la cause de l'exigibilité de la taxe.

5.4.1 Livraison de biens – Règle générale

Article Code	Article Directive TVA	Texte
16, § 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er}	63	Pour les livraisons de biens, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens est effectuée. La livraison est effectuée au moment où le bien est mis à la disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire
16, § 1 ^{er} , alinéa 2		Lorsque le bien se trouve à la disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire avant la conclusion du contrat ou lorsqu'il reste en la possession du vendeur ou du cédant après la conclusion du contrat, la livraison est considérée comme effectuée au moment où le contrat a effet
16, § 1 ^{er} , alinéa 3		Lorsque la délivrance comporte l'expédition ou le transport du bien par le fournisseur ou pour son compte, le moment de la livraison est celui de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur ou du cessionnaire, à moins que le bien ne soit installé ou monté par le fournisseur ou pour son compte, auquel cas ce moment est celui où l'installation ou le montage est terminé.
17, § 1 ^{er} , alinéa 1	66	Par dérogation à l'article 16, la taxe devient exigible, pour les livraisons de biens, au moment de l'émission de la facture, à concurrence du montant facturé, peu importe que l'émission de cette facture ait lieu avant ou après le moment où la livraison est effectuée.
17, § 1 ^{er} , alinéa 2	66	La taxe devient, en tout état de cause, exigible le quinzième jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur visé à l'article 16, § 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er} , lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date.

5.4.2 Livraison de biens – Dérogations

5.4.2.1 Livraisons de biens qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs

Lorsqu'il s'agit de livraisons de biens qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, à l'exclusion de la location d'un bien pendant une certaine période ou de la vente à tempérament d'un bien, l'article 16, § 2, du Code, qui transpose l'article 64, paragraphe 1, de la Directive TVA, précise que ces livraisons de biens sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement.

Cet article 64 de la directive TVA fait ainsi l'objet d'une transposition plus correcte dans le Code, à l'article 16,

§ 2, alinéa 1^{er}, qui ne reprend plus les termes 'à caractère continu'.

Le même raisonnement s'applique *mutatis mutandis* pour les prestations de services, à l'article 22, § 2, alinéa 1^{er}, du Code.

Cette disposition de la Directive TVA concerne les situations qui, par nature, donnent lieu à des opérations à caractère continu ou récurrent, par exemple la fourniture d'électricité, la location longue durée de véhicules automobiles, ou encore la possibilité d'utiliser de manière continue de services. Elle vaut également dans les situations où il s'avère difficile de déterminer à quel moment la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée, en manière telle que des décomptes ou des paiements sont prévus à l'expiration de périodes successives déterminées,

1. Voir CJCE Arrêt Mazzalai du 20 mai 1976, aff. 111/75 – Rec. 1976, 657.

comme c'est notamment le cas pour la livraison d'eau et la fourniture de communications téléphoniques.

Dans ces situations, on considère donc que les opérations sont effectuées à l'expiration de la période à laquelle se rapporte le décompte ou le paiement. C'est à ce moment que le fait générateur de la taxe intervient.

5.4.2.2 Livraisons de biens effectuées de manière continue pendant une période de plus d'un mois civil avec application de l'article 39bis du Code

L'article 16, § 2, alinéa 2, du Code, qui transpose l'article 64, paragraphe 2, alinéa 1^{er}, de la Directive TVA, détermine que les livraisons de biens effectuées de manière continue pendant une période de plus d'un mois civil et qui concernent des biens expédiés ou transportés à partir de la Belgique vers un autre Etat membre et livrés en exonération de la TVA ou transférés en exonération de la TVA vers un autre Etat membre par un assujetti pour les besoins de son entreprise, dans les conditions prévues à l'article 39bis, sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque mois civil jusqu'à ce qu'il soit mis fin à la livraison.

A titre d'illustration d'une telle livraison, on peut citer la situation où une entreprise établie à Anvers effectue à partir de cet endroit une livraison de matières premières sous forme liquide, par exemple du polypropylène, via un pipeline, à une entreprise néerlandaise dans ses installations de Rotterdam, pendant une période supérieure à un mois.

De telles livraisons sont considérées, jusqu'à ce qu'il soit mis fin à celles-ci, comme effectuées à la fin de chaque mois civil, et c'est à ce moment qu'intervient le fait générateur de la taxe, sur la base, par exemple, des relevés mensuels des compteurs mesurant les quantités livrées.

5.5 Livraisons de biens – Cause d'exigibilité subsidiaire – Versement d'acomptes

Portée de l'article 65 de la Directive

L'article 65 de la Directive TVA peut-il s'appliquer lorsque la contrepartie constitue un paiement en nature ?

Oui selon la CJUE. En effet, le principe d'égalité de traitement serait méconnu si l'application de l'article 65 de la Directive TVA était tributaire de la forme que revêt la contrepartie perçue par l'assujetti. Ledit principe commande donc d'interpréter cet article 65 en ce sens qu'il s'applique également lorsque l'acompte est versé en nature.¹

Il est cependant nécessaire que la valeur de cet acompte puisse être exprimée en argent. En effet, si, selon une jurisprudence constante, la contrepartie d'une prestation de services peut consister en une livraison de biens et en constituer la base d'imposition au sens de l'article 73 de la Directive TVA lorsqu'il existe un lien direct entre la prestation de services et la livraison de biens, c'est à condition que la valeur de cette dernière puisse être exprimée en argent.²

Relevons par ailleurs que la base d'imposition doit être fixée selon la valeur subjective et non selon la valeur normale sauf si les parties sont liées au sens de l'article 80, paragraphe 1 de la Directive TVA. Ceci revient à dire qu'il n'est pas permis, en cas d'échange, de prévoir en toute hypothèse une base imposable égale à la valeur normale.³

L'article 65 de la Directive TVA peut-il s'appliquer aussi lorsque le versement est constitutif de la totalité du prix ?

Oui, selon la CJUE. Le libellé de l'article 65 de la Directive TVA ne s'oppose pas à ce que le montant encaissé corresponde à la totalité de la contrepartie de la prestation de services sur laquelle la TVA devient exigible.⁴

5.6 Prestations de services – Règle générale

Article du Code	Article de la Directive TVA	Texte
22 § 1er	63	le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la prestation de services a été effectuée
22bis, § 1, alinéa 1 ^{er} et 2	66	Par dérogation à l'article 22, la taxe devient exigible, pour les prestations de services à l'exclusion des services intracommunautaires visés au paragraphe 2, au moment de l'émission de la facture, à concurrence du montant facturé, peu importe que l'émission de cette facture ait lieu avant ou après le moment où la prestation de services est effectuée. La taxe devient, en tout état de cause, exigible le quinzième jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur visé à l'article 22, lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date.

1. CJUE, arrêt Orfey, 19 décembre 2012, C-549/11, point 36.

2. CJCE, arrêt du 3 juillet 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec. p. I-5163, point 17.

3. Voir en ce sens, CJUE, arrêt Orfey, 19 décembre 2012, C-549/11, point 47.

4. CJUE, arrêt Orfey, 19 décembre 2012, C-549/11, point 37, 3ème phrase.

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

Avant le 1^{er} janvier 2013, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la prestation est parfaite, c’est-à-dire en principe au moment où le prestataire a exécuté toutes ses obligations contractuelles.

Une prestation de services est achevée quand le prestataire du service a exécuté les obligations que la convention mettait normalement à sa charge.¹

A partir du 1^{er} janvier 2013, la loi belge s’aligne donc sur la Directive TVA au niveau de la terminologie de sorte que

Article du Code	Article de la Directive TVA	
22, § 2, alinéa 1	64, paragraphe 1	Ces prestations sont considérées à l’expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement.

Constituent de telles prestations de services, les prestations de location mobilière ou immobilière, de radio-télédistribution, de télécommunications, et, plus généralement, les prestations intellectuelles qui donnent lieu à un établissement périodique d’honoraires.²

Par exemple, lors du paiement semestriel d’un leasing immobilier, qui est un service à caractère continu, le fait générateur se situe à la fin de chaque semestre auquel le paiement se rapporte.

Les prestations de services qui sont effectuées par des centres d’affaires ou de services sont considérées comme des prestations de services à caractère continu qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, rendant la taxe exigible à l’expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement.³

Une telle prestation ne doit pas être interprétée nécessairement comme étant une prestation dont la durée n’est pas déterminée, mais simplement comme une prestation donnant lieu à l’établissement périodique d’honoraires, qu’ils se rapportent précisément à un travail déjà accompli (‘décomptes’) ou qu’ils soient facturés sur une base forfaitaire (‘paiements’).

5.7.2 Prestations de services – Autre causes d’exigibilité de la taxe – Versement d’acompte

Lorsque le prix est encaissé, en tout ou en partie, avant le moment où la prestation de services est effectuée, la taxe devient exigible au moment de l’encaissement, à concurrence du montant encaissé (article 22bis, alinéa 1^{er} du Code tel qu’applicable au 1^{er} janvier 2013).

L’article 22bis, § 1, alinéa 3 du Code constitue, s’agissant de prestations de services, la transposition des articles 65

du mot ‘parfaite’ est remplacé par le mot ‘effectuée’ sans que ceci ait la moindre influence sur la signification.

A partir de 1^{er} janvier 2016, l’article 66 de la Directive TVA a été transposé à l’article 22bis, premier et deuxième alinéa du Code et l’émission de la facture est réintroduite comme la cause d’exigibilité de la taxe.

5.7 Prestations de services – Dérogations

5.7.1 Prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs

de la Directive TVA concernant les autres causes d’exigibilité de la taxe.

L’article 65 de la Directive TVA peut-il s’appliquer lorsque la contrepartie constitue un paiement en nature ?

Oui selon la CJUE. En effet, le principe d’égalité de traitement serait méconnu si l’application de l’article 65 de la Directive TVA était tributaire de la forme que revêt la contrepartie perçue par l’assujéti. Ledit principe commande donc d’interpréter cet article 65 en ce sens qu’il s’applique également lorsque l’acompte est versé en nature.⁴

Il est cependant nécessaire que la valeur de cet acompte puisse être exprimée en argent. En effet, si, selon une jurisprudence constante, la contrepartie d’une prestation de services peut consister en une livraison de biens et en constituer la base d’imposition au sens de l’article 73 de la Directive TVA lorsqu’il existe un lien direct entre la prestation de services et la livraison de biens, c’est à condition que la valeur de cette dernière puisse être exprimée en argent.⁵

Relevons par ailleurs que la base d’imposition doit être fixée selon la valeur subjective et non selon la valeur normale sauf si les parties sont liées au sens de l’article 80, paragraphe 1 de la Directive TVA. Ceci revient à dire qu’il n’est pas permis, en cas d’échange, de prévoir en toute hypothèse une base imposable égale à la valeur normale.⁶

L’article 65 de la Directive TVA peut-il s’appliquer aussi lorsque le versement est constitutif de la totalité du prix ?

Oui, selon la CJUE. Le libellé de l’article 65 de la Directive TVA ne s’oppose pas à ce que le montant encaissé cor-

1. Question n° 244 Christian Brotcorne – 8 mars 2012.
2. COMTVA n° 22/61.
3. Question n° 1091 de M. Van der Maelen du 17.01.2006 – Questions et Réponses, Chambre, 2005-2006, n° 109, p. 20410-20412.
4. CJUE, arrêt Orfey, 19 décembre 2012, C-549/11, point 36.
5. CJCE, arrêt du 3 juillet 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec. p. I-5163, point 17.
6. Voir en ce sens, CJUE, arrêt Orfey, 19 décembre 2012, C-549/11, point 47.

répondre à la totalité de la contrepartie de la prestation de services sur laquelle la TVA devient exigible.¹

5.7.3 Services intracommunautaires

En ce qui concerne les services intracommunautaires, rien n'a changé le 1^{er} janvier, 2016 sur l'exigibilité de la TVA.

En effet, l'article 22 du Code exclut explicitement ces services, de sorte que l'émission de la facture n'est pas une cause d'exigibilité de la TVA.

La taxe devient exigible, en ce qui concerne les services intracommunautaires, au moment où la prestation de services est effectuée conformément à l'article 22.

Lorsque le prix est perçu, en tout ou en partie, avant le moment où la prestation de services est effectuée, la taxe devient toutefois exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu.

Par 'services intracommunautaires', on entend les services autres que ceux qui sont exemptés de la taxe dans l'État membre où ils sont imposables et pour lesquels la taxe est due par le preneur du service conformément à la disposition nationale qui transpose l'article 196 de la Directive 2006/112/CE dans l'État membre où ces services sont imposables.

5.8 Système exclusif de l'encaissement

En ce qui concerne les livraisons de biens meubles et les services effectués par un assujetti qui habituellement fournit à des particuliers, qui est dispensé de délivrer une facture et qui fait effectivement usage de cette dispense, la taxe est due au fur et à mesure de l'encaissement du prix et ce peu importe si cet encaissement a lieu avant ou après que la prestation soit effectuée ou avant le moment de la livraison.

L'article 17, § 3, du Code reprend la teneur de l'article 17 de l'Arrêté royal n° 1 : les livraisons de biens meubles, effectuées par un assujetti qui habituellement livre des biens à des particuliers, et pour lesquelles il n'a pas d'obligation d'émettre une facture (66, alinéa 1^{er}, b) de la Directive TVA).

La taxe devient exigible au fur et à mesure de l'encaissement du prix.

L'article 22bis, § 3 du Code prévoit le même système exclusif pour les prestations de services.

Pour que le système de l'encaissement soit applicable, il est nécessaire que l'assujetti fasse usage de la dispense de fac-

turation.² Cette dispense suppose la réunion des deux conditions suivantes :

1. l'assujetti livre les biens ou fournit des services à des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé ;
2. la contrepartie consiste uniquement en une somme d'argent.

Un assujetti qui applique le système de l'encaissement doit comptabiliser ses sorties dans le journal des recettes visé à l'article 14, § 2, 3^o, de l'Arrêté royal n° 1.

Malgré le fait que la TVA est exigible au fur et à mesure de l'encaissement, même en cas de facturation volontaire, il est loisible à l'assujetti de verser volontairement la TVA en avance à l'occasion de l'émission de la facture.³ Cependant, en cas de facturation volontaire, à titre pragmatique, l'Administration ne critiquera pas que, pour des sommes facturées non encore payées, le fournisseur tienne compte de la date d'émission de la facture, à la condition que cette tolérance soit appliquée systématiquement à toutes les factures émises volontairement et relatives à des sommes impayées.

À compter du 1^{er} janvier 2016, ce régime a également été introduit pour la fourniture de biens meubles et la fourniture de services aux organismes publics visés à l'article 6 (B2G). Pour ces opérations, la taxe est exigible au fur et à mesure de l'encaissement.⁴

5.9 Livraisons intracommunautaires

Conformément à l'article 67 de la Directive TVA, lorsque, dans les conditions prévues à l'article 138, des biens expédiés ou transportés dans un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport sont livrés en exonération de la TVA ou que des biens sont transférés en exonération de la TVA dans un autre État membre par un assujetti pour les besoins de son entreprise, la taxe devient exigible lors de l'émission de la facture ou à l'expiration du délai visé à l'article 222, premier alinéa, si aucune facture n'a été émise avant cette date.

L'article 17, § 2, prévoit que la taxe devient exigible, pour les livraisons de biens effectuées dans les conditions prévues à l'article 39bis, lors de l'émission de la facture. L'alinéa 2 du même article 17, § 2, poursuit en précisant que la taxe devient exigible le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur, si aucune facture n'a été émise avant cette date.

Cet article 17, § 2, constitue une des dispositions dont la transposition est obligatoire en vertu de la Directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 (voir l'article premier, 4) de ladite Directive).

1. CJUE, arrêt Orfey, 19 décembre 2012, C-549/11, point 37, 3^{ème} phrase.

2. Voir article 1^{er}, § 2, alinéa 1, de l'Arrêté royal n° 1.

3. Décision n° E.T. 123.563 du 19.12.2012.

4. Article 17, § 4 Code TVA et article 22bis, § 4 Code TVA, en vigueur du 01.01.2016 (remplacé par l'article 3 de la Loi du 06.12.2015 (MB 17.12.2015)).

CHAPITRE 3 Les opérations imposables

L'Administration Fiscale belge avait en effet avant le 1^{er} janvier 2013 défendu la thèse selon laquelle, si la livraison effectuée par le fournisseur belge est exemptée de la taxe sur la base de l'article 39bis du Code, la TVA ne devenait exigible que :

- soit le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur ;
- soit au moment de la délivrance de la facture relative à cette livraison pour la totalité du prix, lorsque ce moment se situe avant le quinzième jour précité, voire même avant le fait générateur¹.

Cette position administrative avait pour conséquence qu'une facture relative à la totalité du prix constatant une livraison intracommunautaire exemptée, délivrée avant que cette livraison ait eu lieu, rendait la TVA exigible. Par contre, le paiement d'acomptes ne rendait pas la TVA exigible si elle était relative à une livraison intracommunautaire exemptée. De même, la délivrance d'une facture relative à un acompte ne rendait pas non plus la TVA exigible si -elle était relative à une livraison intracommunautaire de biens exemptée.

Cette approche n'étant pas partagée par l'ensemble des autres Etats membres et dès lors qu'il convenait de garantir l'uniformité des informations figurant dans les relevés des opérations intracommunautaires visés à l'article 53sexies du Code et de veiller à ce que l'échange d'informations ait

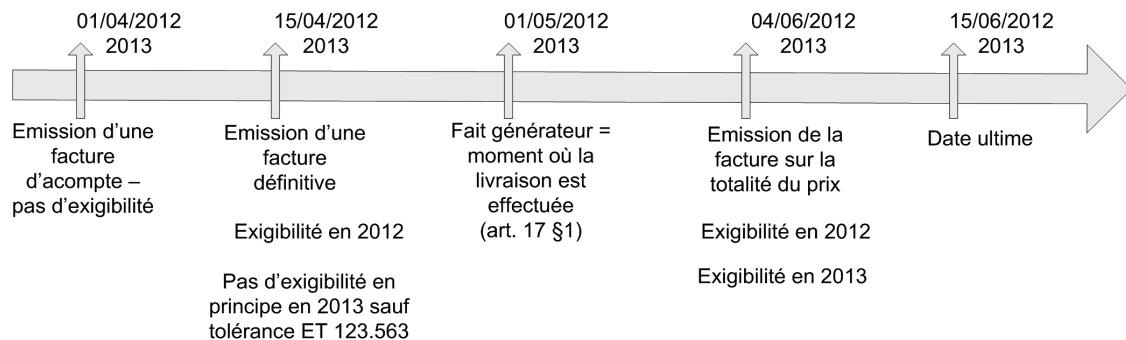
lieu en temps opportun, l'administration a décidé de se rallier à la position adoptée par les autres Etats membres.

Compte tenu de ce qui précède, en cas de livraisons intracommunautaires effectuées dans les conditions de l'article 39bis, aucune obligation ne naît avant la survenance du fait générateur tel que défini à l'article 17, § 1er, du Code de la TVA, à savoir le moment où la livraison intracommunautaire de biens intervient².

Toutefois, en tant que mesure de tolérance, l'Administration accepte de considérer comme document répondant au prescrit du Code et de ses arrêtés la facture qui serait émise quelques jours (par exemple, au moment du début de l'expédition ou du transport) avant la survenance du fait générateur. Dans cette situation, le fournisseur doit en tout cas reprendre l'opération dans la déclaration périodique et dans le relevé des opérations intracommunautaires relatifs à la période où s'est produit le fait générateur³.

Les tableaux suivants tentent de visualiser et de comparer les règles applicables jusqu'au 31 décembre 2012 avec celles en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2013 tout en tenant compte de la tolérance concernant exclusivement l'année 2013 telle que publiée dans la décision n° E.T. 123.563 du 19.12.2012.

Le premier compare la situation 2012 versus 2013.



Le second est seulement afférent à la situation 2013.



1. Voir Manuel de la TVA point 310/19.

2. Décision n° E.T. 123.563 du 19.12.2012.

3. Décision n° E.T. 123.563 du 19.12.2012.

5.10 Acquisition intracommunautaire de biens

Le fait générateur que constitue l'acquisition intracommunautaire est apparu le 1^{er} janvier 1993 dans le cadre du régime transitoire de taxation des échanges entre les Etats membres. Avant cela, les livraisons de biens entre deux Etats membres étaient traitées comme des livraisons relevant du commerce international en général. Le franchissement de frontière lors de l'exportation et de l'importation représentait alors le point de rattachement décisif pour l'imposition. La réalisation du marché intérieur a entraîné la suppression des contrôles aux frontières intérieures, ce qui a rendu nécessaire une refonte de la réglementation de la TVA en ce qui concerne les échanges intracommunautaires.

La réforme n'est toutefois pas allée jusqu'à étendre aux échanges entre deux Etats membres les règles applicables aux livraisons de biens réalisées à l'intérieur du pays. Car cela aurait impliqué que la TVA ne revienne plus à l'Etat dans lequel le bien est importé et dans lequel il est consommé, mais à celui à partir duquel il est expédié. Le régime transitoire laisse au contraire intacte la répartition antérieure des compétences d'imposition entre les Etats membres.

Afin que la TVA continue de revenir à l'Etat dans lequel intervient la consommation finale, il a été prévu que l'acquisition intracommunautaire constitue un nouveau fait générateur de la taxe, tandis que la livraison à l'intérieur du pays est exonérée.

Le régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire, instauré par la Directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la 6^{ème} Directive 77/388/CEE¹, est fondé sur l'établissement d'un nouveau fait générateur de la taxe, à savoir l'acquisition intracom-

munautaire de biens, permettant de transférer la recette fiscale à l'Etat membre où a lieu la consommation finale des biens livrés.²

Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la CJCE, pour que la TVA soit exigible, il faut que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la livraison de biens ou de la prestation de services à venir, soient connus, et donc, en particulier, que les biens ou les services soient désignés avec précision. Ainsi, il faut que les biens ou les prestations soient clairement identifiés.³

Le fait générateur de la taxe que représente l'acquisition intracommunautaire se produit, selon l'article 68 de la Directive TVA, dès le moment où une livraison de biens similaires sur le territoire de l'Etat membre est considérée comme effectuée.

Le moment à prendre en considération à cet effet est, selon les dispositions combinées des articles 63 et 14 de la Directive, la date à laquelle l'acquéreur obtient le pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.

Si l'acquéreur récupère lui-même le bien dans l'Etat d'origine, la condition d'une livraison à l'intérieur du territoire de cet Etat membre est remplie.

Le point de savoir s'il y a effectivement, au lieu d'une telle livraison, une acquisition intracommunautaire dans un autre Etat membre ne peut être déterminé, à ce stade, qu'au vu des indications données par l'acquéreur quant au transport projeté dans un autre Etat membre et à l'utilisation finale qui y prendra place.⁴

Les tableaux ci-après indiquent les textes tels qu'applicables au 1^{er} janvier 2013.

5.10.1 Principe – Fait générateur

Article du Code	Article de la Directive TVA	Texte
25sexies. § 1 ^{er} , alinéa 1	68, alinéa 1	Le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire de biens est effectuée
25sexies. § 1 ^{er} , alinéa 2	68, alinéa 2	L'acquisition intracommunautaire de biens est considérée comme effectuée au moment où, conformément à l'article 16, la livraison à l'intérieur du pays de biens similaires est considérée comme effectuée

1. JO L 376, p. 1.

2. Voir, en ce sens, CJCE, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, Rec. p. I-7797, points 21, 22 et 36.

3. CJCE, arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, Rec. p. I-1685) confirmé par CJUE, arrêt Mc Donald Resorts, 16 décembre 2010, aff. C-270/09.

4. Voir en ce sens conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 6 mai 2010- Affaire C-84/09 X contre Skat-teverket.

5.10.2 Dérogation

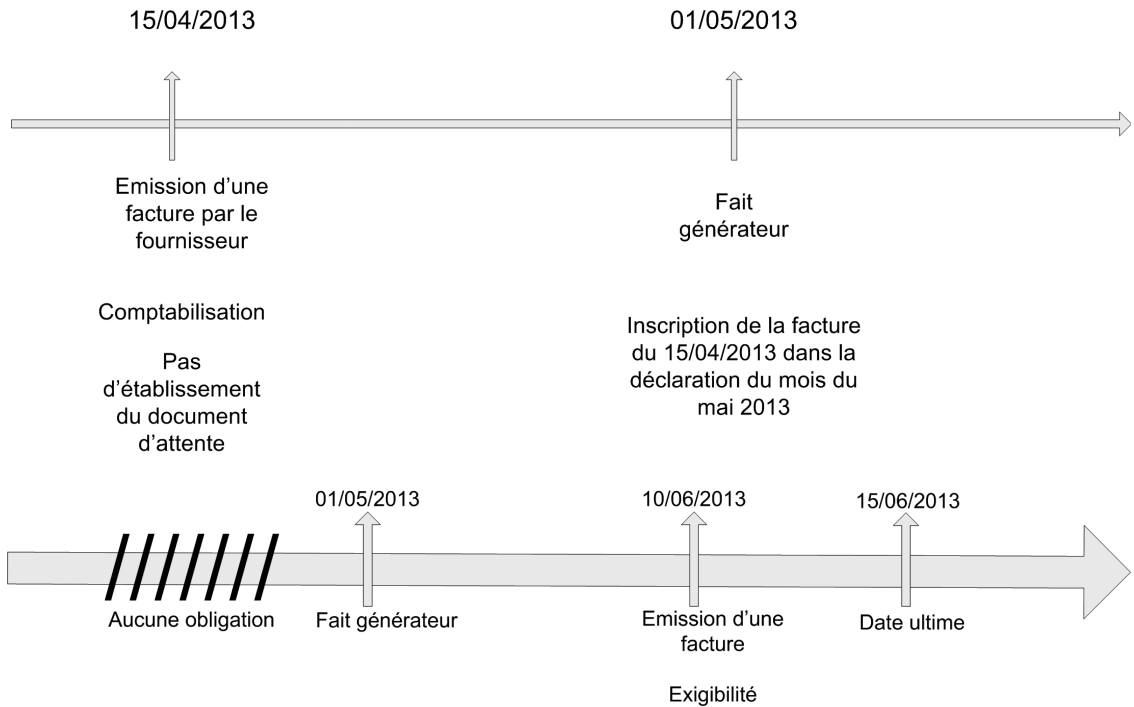
Article du Code	Article de la Directive TVA	Texte
25sexies. § 2, alinéa 1	69	Règle : la taxe sur l'opération concernée devient exigible lors de l'émission de la facture
25sexies. § 2, alinéa 2		Correspondance entre le délai ultime de facturation et celui en matière d'exigibilité : la TVA est exigible à l'expiration du délai prévu à l'article 222, alinéa 1 ^{er} , de la directive, à savoir le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur, si aucune facture n'a été émise avant cette date.

Une facture relative à l'acquisition intracommunautaire d'un bien ne rend la TVA exigible que si elle constate le fait générateur de la taxe tel que défini à l'article 25sexies, § 1er, du Code et si elle est relative à la totalité du prix (comp. article 17, § 2, du Code pour la livraison intracommunautaire de biens).

En cas d'acquisition intracommunautaire localisée en Belgique conformément à l'article 25quinquies du Code, l'Administration accepte de considérer comme facture émise le jour de la réalisation du fait générateur, le document émis par le fournisseur quelques jours avant ledit

fait générateur. Dans ce cas, l'acquéreur n'a pas l'obligation d'établir le document visé à l'article 9 de l'Arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA. Il ne pourra cependant reprendre cette TVA (due et déductible conformément aux règles applicables) que dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle s'est produit le fait générateur conformément à l'article 25quinquies, § 1er, nouveau, du Code de la TVA.¹

Les tableaux suivants visualisent ce qui précède.



1. Décision n° E.T. 123.563 du 19.12.2012.

CHAPITRE 4 Importation

1 NOTIONS DE BASE

1.1 Le DAU

Le document administratif unique (DAU) qui servait de base avant le 1^{er} janvier 1993 à l'expédition et à l'introduction des marchandises, y compris à l'intérieur de la CEE, n'est plus utilisé à partir de cette date pour les échanges de biens à l'intérieur du territoire fiscal de la Communauté (obsolescence intracommunautaire des notions d'importation et d'exportation).

En 2007, le but est de parvenir graduellement à un fonctionnement 'Paperless' des formalités liées au DAU. Pour plus de renseignements à ce sujet, lire notamment le document 'Modification des méthodes de travail pour la mise en place de 'Paperless Douanes et Accises'- Traitement intégré Douanes et Accises'.¹

'Paperless Douanes et Accises' est la nouvelle application pour l'introduction électronique et le traitement des déclarations. Elle remplace le SADBEL.

Pour l'introduction des déclarations, PLDA offre deux possibilités :

- PLDA-Web : une application web, mise à disposition gratuitement par l'Administration pour l'introduction des déclarations douanières et accisiennes. Vous n'avez besoin que d'un ordinateur, une connexion internet large bande, un browser et une carte d'identité électronique ou un certificat électronique classe 3 afin de vous identifier. Vous pouvez trouver de plus amples informations sur l'enregistrement et l'utilisation à la suivante :
- http://plda.fgov.be/enregistrement_plda
- PLDA-EDI : une application permettant à introduire les déclarations douanières et accisiennes de manière électronique par le biais d'un avis EDI (avis EDIFACT ou XML) envoyé par votre système d'ordinateurs au système d'ordinateurs Douanes et Accises.

La législation douanière est basée sur les dispositions communautaires légales reprises dans le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 (Journal officiel des Communautés européennes du 19 octobre 1992, n° L 302) et du règlement (CEE) n° 2454/93 (Journal officiel des Communautés européennes du 11 octobre 1993, n° L

253). Ces règlements sont directement applicables dans tous les Etats membres de l'Union européenne.

En règle générale, lors de l'importation de marchandises, une déclaration doit être établie à un bureau de douane en vue de la mise à la consommation de ces marchandises. La déclaration doit se faire sur un formulaire 'document unique'. Une copie de facture relative aux marchandises importées doit être présentée en même temps que la déclaration.

La valeur qui est prise comme base d'imposition pour les droits d'entrée est, en principe, le prix d'achat, augmenté de tous les coûts (par exemple, commissions, coûts d'emballage, frais de transport et d'assurance) jusqu'au lieu d'introduction dans l'Union européenne.

La TVA est également due lors de l'importation. La base d'imposition est la valeur en douane augmentée des droits d'entrée et de tous les coûts (par exemple, droits, impôts, taxes, impositions, frais de formalités douanières, frais de transport et d'assurance en Belgique) jusqu'au lieu de livraison.

Les droits d'entrée et la TVA sont, en principe, exigibles au moment de la déclaration des marchandises.

Lors de l'importation de certains produits, une licence d'importation est exigée.²

Le document unique est utilisé lors de chaque mouvement de marchandises pour lequel une déclaration écrite est exigée, sauf dans les 4 cas suivants :

- 1° marchandises circulant sous couvert d'un document international (carnet TIR, lettres de voiture, bulletin remise-TR, carnet ATA etc.) ;
- 2° franchises diplomatiques (formulaires 136 F) ;
- 3° procédures simplifiées à l'importation, à l'exportation et au transit (déclaration provisoire, copie de facture etc.) ;
- 4° transport de marchandises sous régime d'accise (Bénélux 40, document d'accompagnement).

Le formulaire 'document unique' complet comprend huit exemplaires.

1. Administration des Douanes et Accises dans sa version 1.1 du 22 mai 2006.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 2001-2002, n° 2-46, Q. n° 1662 Maertens du 14 novembre 2001.

CHAPITRE 4 Importation

NUMERO	DESTINATION
Exemplaire 1	Exemplaire pour le pays d'expédition/d'exportation
Exemplaire 2	Exemplaire statistique – pays d'expédition/d'exportation
Exemplaire 3	Exemplaire pour l'expéditeur/l'exportateur
Exemplaire 4	Exemplaire pour le bureau de destination
Exemplaire 5	Exemplaire de renvoi – transit communautaire
Exemplaire 6	Exemplaire pour le pays de destination
Exemplaire 7	Exemplaire pour la statistique – pays de destination
Exemplaire 8	Exemplaire pour le destinataire

En règle, ce formulaire est d'une utilisation fractionnée, en fonction du mouvement de marchandises pour lequel il est établi :

- les exemplaires 1, 2 et 3 sont utilisés à l'exportation ;
- les exemplaires 1, 4, 5 et 7 sont utilisés pour le transit ;
- les exemplaires 6, 7 et 8 sont utilisés à l'importation.

Sur le DAU doit être indiquée la nature précise des biens importés (rubrique 31 – désignation des marchandises).

Il s'agit bien entendu de biens corporels au sens du Code. Par conséquent, ne sont pas visées les importations de biens incorporels, tels que des titres de créances de rente, des actions ou obligations de société.

Pour être considérés comme des biens incorporels, les titres au porteur doivent porter les mentions prescrites par les articles 44, 89 ou 199 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (signatures, numéros d'ordre etc.). En outre, ils doivent effectivement avoir une valeur de placement lors de leur importation. Il est donc nécessaire que dans la forme qu'ils revêtent à ce moment, les titres confèrent à leur possesseur la possibilité d'exercer les droits qui y sont attachés. Il ne saurait en être ainsi aussi longtemps qu'ils ne sont pas revêtus des signatures requises ou n'ont pas encore fait l'objet d'une émission, ou lorsqu'ils sont importés à la suite de leur livraison par l'imprimeur à qui leur impression a été confiée.¹

Par ailleurs, l'article 36 de l'Arrêté royal n° 7 du 29 décembre 1992, relatif aux importations de biens pour l'application de la TVA exempte de la taxe les importations de certains biens corporels comme :

- les publications de gouvernements étrangers et les publications d'organismes officiels internationaux destinées à être distribuées gratuitement ;
- les imprimés à caractère officiel adressés à des banques centrales des Etats membres ;
- les rapports, comptes rendus d'activités, notes d'information, prospectus, bulletins de souscription et autres documents établis par des sociétés ayant leur siège dans

un pays tiers ou dans un territoire tiers, et destinés aux porteurs ou souscripteurs de titres émis par ces sociétés.

Lorsqu'un assujetti à la TVA ne paye pas volontairement la TVA due en raison de l'importation, le fonctionnaire chargé du recouvrement de cette taxe est le fonctionnaire de l'Administration en charge de la TVA qui procédera au recouvrement sur base de l'article 85 du Code.

Toutes les dispositions en matière d'importation contenues dans le Code de la TVA ou dans les arrêtés royaux pris en exécution de celui-ci, sont applicables à l'unité TVA.

La TVA due en matière d'importation doit être acquittée dans le chef de la personne qui, conformément à l'article 6, §§ 2 et 3, de l'Arrêté royal n° 7, est considérée comme le destinataire.

L'unité TVA est considérée comme un seul assujetti, tant du point de vue des biens qui lui sont livrés par des tiers que du point de vue de la livraison de biens entre ses membres.

Par conséquent, les importations de biens effectuées par un membre sont censées être réalisées par l'unité TVA elle-même, peu importe que ces importations aient lieu à l'occasion d'un achat auprès de tiers ou auprès d'autres membres, ou encore suite à un transfert de biens d'un établissement dont dispose un des membres en dehors de la Communauté. Cette unité TVA doit par conséquent être considérée comme le destinataire pour les importations qui sont effectuées en Belgique par un membre qui, sur base de l'article 6, §§ 2 et 3, de l'Arrêté royal n° 7, devrait être le destinataire des biens importés s'il n'était pas membre de cette unité.

Etant donné qu'un sous-numéro d'identification (du numéro de l'unité TVA) est attribué à chaque membre de l'unité, qui correspond au numéro d'identification à la TVA existant, il y a lieu de mentionner dans la case 8 du document unique par lequel les biens importés sont déclarés à la consommation le numéro de TVA individuel, ainsi que le nom et l'adresse sous lesquels est enregistré le membre qui effectue l'importation ou pour le compte duquel l'importation est effectuée.

Le fait que l'unité TVA agisse comme destinataire des biens importés ne modifie rien aux principes relatifs à la détermination du lieu de la livraison entre des membres de

1. Bull. des Q. et R. Parl, Chambre, session 1994-1995, n° 131, Q. n° 1249 de Clippele, 18 octobre 1994.

l'unité TVA qui a donné lieu à cette importation. C'est uniquement lorsque la livraison dont il s'agit est réputée avoir lieu en Belgique qu'elle tombe sous l'application des règles en matière d'unité TVA.

1.2 Conservation du DAU

Pour la conservation des déclarations à l'importation et à l'exportation, les entreprises peuvent librement choisir entre les deux méthodes de conservation suivantes :

1° sous forme digitale, c'est-à-dire que la déclaration électronique, après acceptation, doit être conservée sous sa forme d'origine, y compris la signature électronique du PLDA et le certificat sur lequel repose cette signature. Dans ce cas, le donneur d'ordre (destinataire ou exportateur) doit veiller à ce que l'expéditeur en douane lui expédie la déclaration acceptée par PLDA sous forme digitale. Ces fichiers peuvent être stockés sur un support informatique au choix et doivent pouvoir être communiqués de manière digitale à la date du contrôle. Sur base de l'article 61 du Code, l'agent chargé du contrôle peut exiger d'effectuer en sa présence et sur le matériel de l'entreprise, des copies, dans la forme qu'il souhaite, de tout ou partie des données précitées ;

2° sur papier. Dans ce cas, une impression de la déclaration électronique acceptée est effectuée et la version électronique ne doit plus être conservée. Au moment du contrôle, cette impression papier doit donc être communiquée. Cette méthode de conservation peut être autorisée à titre exceptionnel, étant donné que le SPF Finances stocke également lui-même les données validées par le système PLDA, ce qui, en cas de doute concernant l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu, permet à l'agent contrôleur d'effectuer une vérification complémentaire au moyen des données archivées par le SPF Finances. Il n'est cependant pas permis de scanner ultérieurement les impressions papier en vue d'une conservation exclusivement digitale. Si

le donneur d'ordre opte pour la conservation digitale, il doit s'en tenir aux dispositions du point 1 ci-dessus.

Indépendamment du choix opéré, les déclarations doivent être conservées durant la période légale de conservation telle que définie à l'article 60 du Code, c'est-à-dire durant sept ans à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit leur date.

2 DÉFINITIONS

2.1 Importation

Article 23, § 1^{er}, du Code

Par importation d'un bien, il faut entendre :

- a) l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien qui ne satisfait pas aux conditions prévues aux articles 9 et 10 du Traité instituant la CEE ou, s'il s'agit d'un bien relevant du Traité instituant la CECA, qui n'est pas en libre pratique ;
- b) l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien en provenance de Ceuta, de Melilla, des îles Canaries, des Départements d'Outre-mer, du Mont Athos, des îles anglo-normandes, de Gibraltar, de Livigno, de Campione d'Italia et des eaux nationales du Lac de Lugano. Ce point b) concerne des territoires nationaux des Etats membres exclus du champ d'application de la TVA.

L'IMPORTATION EST DONC L'INTRODUCTION SUR LE TERRITOIRE FISCAL DE LA COMMUNAUTÉ DE BIENS EN PROVENANCE DE PAYS TIERS OU DE TERRITOIRES TIERS

2.2 Territoire douanier

Etats membres	Y compris ...	Exclusion
Allemagne	-	1. Helgoland 2. Büsingen
Autriche	-	-
Belgique	-	-
Bulgarie	-	-
Chypre	Akrotiri et Dhekelia, zones de Chypre qui tombent sous la souveraineté du Royaume-Uni	Zones de la République de Chypre pour lesquelles le gouvernement de cette république n'exerce pas un contrôle effectif
Danemark	-	1. Iles Féroé 2. Groenland
Espagne	Iles Canaries	1. Ceuta 2. Melilla

CHAPITRE 4 Importation

Estonie	-	-
Finlande	Iles Åland	-
France	DOM (Département d’outre-mer) Monaco	TOM (Territoires d’outre-mer)
Grande-Bretagne + Irlande du Nord	Iles anglo-normandes Iles de Man	-
Grèce	-	-
Hongrie	-	-
Irlande	-	-
Italie	San Marino	Livigno
Lettonie	-	-
Lituanie	-	-
Luxembourg	-	-
Malte	-	-
Pays-Bas	Europe uniquement	-
Pologne	-	-
Portugal	-	-
Roumanie	-	-
Slovaquie	-	-
Slovénie	-	-
Suède	-	-
République tchèque	-	-
La Croatie	-	-

Il y a lieu de rappeler que, en vertu de l’article 29 de l’acte d’adhésion, combiné avec l’annexe I, partie I, point 4, de celui-ci, Gibraltar est exclu du territoire douanier commu-

nautaire. Comme l’article 28 de l’acte d’adhésion, cette exception doit être interprétée de manière restrictive¹.

2.3 Territoire TVA

Etat membre	Y compris ...	Exclusion
Allemagne	-	1. Helgoland 2. Büsingen
Autriche	-	-
Bulgarie	-	-
Belgique	-	-
Chypre	Akrotiri et Dhekelia, zones de Chypre qui tombent sous la souveraineté du Royaume-Uni	Zones de la République de Chypre pour lesquelles le gouvernement de cette république n’exerce pas un contrôle effectif

1. CJCE, arrêt du 21 juillet 2005, Commision/Royaume-Uni, aff. C-349/03, point 51.

Danemark	-	1. Iles Féroé 2. Groenland
Espagne	-	1. Iles Canaries 2. Ceuta 3. Melilla
Estonie	-	-
Finlande	-	Iles Aland
France	Monaco	Territoires et Départements d'outre-mer
Grande-Bretagne + Irlande du Nord	Ile de Man	Iles anglo-normandes
Grèce	-	Mont Athos
Hongrie	-	-
Irlande	-	-
Italie	-	1. Livigno 2. Campione d'Italia 3. Eaux nationales du lac Lugano
Lettonie	-	-
Lituanie	-	-
Luxembourg	-	-
Malte	-	-
Pays-Bas	-	Territoires non européens
Pologne	-	-
Portugal	-	-
Roumanie	-	-
Slovaquie	-	-
Slovénie	-	-
Suède	-	-
République tchèque	-	-
La Croatie	-	-

Remarquons que l'Ile de Jersey, dépendance de la Couronne britannique, fait partie de l'Union, dans la mesure où le Royaume-Uni en assume les relations extérieures. Toutefois, elle dispose d'un statut particulier, puisque l'article 26, paragraphe 3, et l'article 27, d), de l'acte relatif aux conditions d'adhésion aux Communautés du royaume de Danemark, de l'Irlande et du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ont ajouté respectivement à l'article 299 du traité CE et à l'article 198 du traité instituant la Communauté européenne de l'énergie atomique un nouveau paragraphe qui se lit comme suit :

Les dispositions du présent traité ne sont applicables aux Iles anglo-normandes et à l'Ile de Man que dans la mesure nécessaire pour assurer l'application du régime prévu pour ces îles par le traité relatif à l'adhésion de nouveaux

Etats membres à la Communauté économique européenne et à la Communauté européenne de l'énergie atomique, signé le 22 janvier 1972.

Le régime spécial prévu pour les Iles anglo-normandes et l'Ile de Man est celui institué par le protocole n° 3 annexé à l'acte d'adhésion et qui, aux termes de l'article 158 dudit acte, en fait partie intégrante.

En ce qui concerne la TVA, l'Ile de Jersey ne fait pas partie du territoire fiscal tel que défini par les articles 5 à 8 de la Directive 2006/112/CE. Les entreprises de Jersey ne disposent donc pas d'un numéro individuel d'identification à la TVA de l'Union. Cependant, les livraisons de biens effectuées en provenance ou à destination des Iles anglo-normandes sont assimilées à des exportations et bénéficient,

CHAPITRE 4 Importation

dans les conditions prévues aux articles 278 à 280 de la Directive 2006/112/CE d’une exonération de la TVA¹.

Remarque : le Royaume Uni a sorti de l’Union européenne le 31 janvier 2020 mais il y a une période de transition jusqu’à la fin de l’année 2020.

2.4 Localisation du dédouanement – Principe du libre et double choix

La notion d’importation s’applique donc uniquement à des biens en provenance de pays et de territoires qui sont spécifiquement exclus du champ d’application territorial de la TVA.²

En principe, c’est l’entrée de biens dans la CEE qui est déterminante. Elle s’accompagne de la mise en libre pratique et de la mise en consommation.

Il y a donc paiement simultané de la TVA et des droits d’entrée dans l’Etat membre d’entrée des biens.

Les biens qui sont ainsi mis en libre pratique et en consommation peuvent dès lors circuler librement dans la Communauté.³

Exceptions

Biens non mis en libre pratique (placés sous un régime de suspension de la perception des droits d’entrée) <i>Exemple : dépôt temporaire, transit communautaire externe, perfectionnement actif, entrepôt douanier.</i>	L’importation est déplacée dans l’Etat membre sur le territoire duquel les biens sortent du régime suspensif ^a (= sont mis en libre pratique).
Biens mis en libre pratique et transportés sous couvert d’un document de transit communautaire interne (T2).	L’importation a lieu dans l’Etat membre sur le territoire duquel la procédure du transit communautaire interne prend fin ^b .

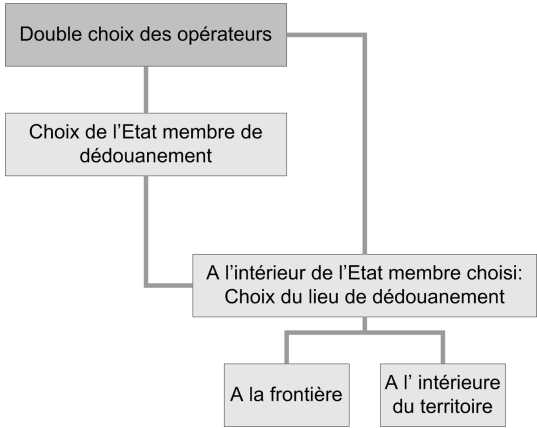
- a. Article 23, § 4, du Code.
- b. Article 23, § 5, du Code.

La mise en libre pratique est la procédure qui confère le statut douanier de marchandises communautaires à des marchandises non communautaires et qui comporte l’application des mesures de politique commerciale et l’accomplissement des autres formalités à l’importation ainsi que l’application des droits à l’importation légalement dus.

La mise à la consommation suppose l’accomplissement des formalités nationales, notamment la perception des droits d’accise éventuels et de la TVA, pour les marchandises non communautaires.

Où effectuer le dédouanement ?

Le schéma suivant présente les solutions à appliquer.



2.5 Importation exonérée dans le cadre du régime transitoire exemption prévue à l’article 40, § 1^{er}, 1^o, d), du Code

L’article 143, point d), de la Directive TVA (Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006) prévoit une exonération de la TVA à l’importation lorsque l’importation est suivie d’une livraison ou d’un transfert intra-communautaire des biens à un assujetti établi dans un autre Etat membre. La mise en œuvre pratique de cette disposition, y compris les conditions dans lesquelles cette dernière s’applique, relève de la compétence des Etats membres, ce qui a donné lieu à certaines disparités.

En Belgique, a lieu en franchise de la taxe, l’importation de biens pour lesquels le destinataire peut, au moment de leur mise en consommation, démontrer qu’il effectue simulta-

1. Question écrite P-3620/02 posée par Wolfgang Ilgenfritz (NI) à la Commission (04 décembre 2002).
2. Cf. Exposé des motifs du projet de loi, Chambre, session ordinaire 1992 – 1993, 14 octobre 1992, p. 25.
3. Cf. Exposé des motifs du projet de loi, Chambre, session ordinaire 1992 – 1993, 14 octobre 1992, p. 25.

nément une livraison exonérée de ces biens sur base de l'article 39*bis* du Code.¹

Des marchandises mises en libre pratique dans un Etat membre mais destinées à un autre Etat membre peuvent faire l'objet d'une importation en exemption de la TVA.

Notons d'abord que cette exemption peut être invoquée lors d'une mise en consommation soit de marchandises non communautaires mises en libre pratique simultanément soit de marchandises communautaires placées en entrepôt autre que douanier ('entrepôt TVA').

Une directive (2009/69/CE du 25 juin 2009) a été adoptée.

L'exonération prévue au paragraphe 1, point d), ne s'applique, dans les cas où les importations de biens sont suivies de livraisons de biens exonérées en vertu de l'article 138, paragraphe 1, et paragraphe 2, point c), que si, au moment de l'importation, l'importateur a fourni aux autorités compétentes de l'Etat membre d'importation au moins les informations suivantes :

a) le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué dans l'Etat membre d'importation ou le numéro d'identification TVA qui a été attribué à son représentant fiscal dans l'Etat membre d'importation, lequel est redevable du paiement de la TVA ;

b) le numéro d'identification TVA attribué dans un autre Etat membre au client auquel les biens sont livrés conformément à l'article 138, paragraphe 1, ou son propre numéro d'identification TVA attribué dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens lorsque ces derniers font l'objet d'un transfert, conformément à l'article 138, paragraphe 2, point c) ;

c) la preuve que les biens importés sont destinés à être transportés ou expédiés à partir de l'Etat membre d'importation vers un autre Etat membre.

Toutefois, les Etats membres peuvent prévoir que la preuve visée au point c) ne doit être fournie qu'à la demande des autorités compétentes.

2.5.1 Conditions de fond de l'exemption

1. Qualité du destinataire	Assujetti identifié à la TVA
2. Qualité du cocontractant du destinataire	Assujetti ou personne morale non-assujettie identifié à la TVA dans un autre Etat membre
2 <i>bis</i> . En cas de transfert (pas de cocontractant)	Assujetti lui-même identifié à la TVA dans un autre Etat membre
3. Obligation incombant au destinataire	Effectuer simultanément à l'importation une livraison intracommunautaire exemptée de TVA sur base de l'article 39 <i>bis</i> du Code
4. Obligation incombant au cocontractant du destinataire	Effectuer une acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre d'arrivée
4 <i>bis</i> . Obligation incombant à l'assujetti lui-même (transfert)	Effectuer une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre d'arrivée
5. Date du contrat emportant transfert du pouvoir de disposer entre le destinataire et son cocontractant	Avant la déclaration de mise en consommation

L'article 40, § 1er, 1°, d, du Code de la TVA accorde une exemption de la TVA pour l'importation en Belgique de biens qui sont expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers dans un Etat membre autre que la Belgique, dans le cas où la livraison de ces biens, effectuée par le destinataire, à savoir la personne dans le chef de qui le paiement de la taxe due pour l'importation doit être effectué, est exemptée conformément à l'article 39*bis* du Code de la TVA.

Cet article a été reformulé par l'article 10, a), de la loi précitée du 29 décembre 2010. Cette modification a comme seul objectif de faire correspondre plus étroitement le texte de l'article 40, § 1er, 1°, d, précité, à l'article 143, alinéa 1, d), de la Directive 2006/112/CE relative au système com-

mun de taxe sur la valeur ajoutée, et n'a donc pas d'incidence sur la portée de cette exemption.

Comme cela était déjà le cas par le passé, l'exemption est non seulement applicable à l'importation de biens qui sont immédiatement déclarés à la consommation lors de leur entrée en Belgique, mais également aux importations qui sont effectuées suite à la sortie de biens dans le pays d'un des régimes douaniers suspensifs visés à l'article 23, §§ 4 et 5 du Code de la TVA (par exemple le régime de l'entrepôt douanier).

L'article 39 de l'Arrêté royal n° 7 du 29 décembre 1992 contient les modalités d'application de l'exemption. Il a été modifié par l'article 1er de l'Arrêté royal du 22 décembre 2010 précité, notamment pour le rendre davantage

1. Article 39, alinéa 1, de l'Arrêté royal n° 7.

CHAPITRE 4 Importation

conforme à la Directive 2009/69/CE. Cette directive impose, au niveau communautaire, un certain nombre de conditions minimales à respecter par les Etats membres pour accorder la franchise.

Le nouvel article 39 de l'Arrêté royal n° 7 détermine dès lors les conditions auxquelles s'applique désormais l'exemption de l'article 40, § 1er, 1°, d, du Code de la TVA :

a) L'article 39, § 1er, alinéa 1er, de l'Arrêté royal n° 7 établit explicitement que l'exemption de l'article 40, § 1er, 1°, d, du Code de la TVA est seulement applicable si les obligations qui sont imposées par les articles 1 à 3 de ce même arrêté sont respectées. Il en résulte que l'exemption ne trouve pas à s'appliquer lorsque les obligations douanières en matière de déclaration ne sont pas observées. Il s'ensuit que le droit à l'exemption devient caduc non seulement lorsque les biens sont importés sans déclaration ou en cas de tentative d'importation sans déclaration, mais également lorsque les biens sont soustraits à la surveillance douanière après leur déclaration pour la consommation mais avant la mainlevée de la douane.

b) Le nouvel article 39, § 1er, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 7 stipule que l'exemption est subordonnée à l'indication sur la déclaration de mise à la consommation, outre des mentions usuelles prévues à l'article 9 de l'arrêté royal n° 7 (parmi lesquelles le n° d'identification à la TVA belge du destinataire), du numéro d'identification à la TVA attribué dans un autre Etat membre au client du destinataire à qui les biens sont livrés intracommunautairement, ou le numéro d'identification à la TVA attribué au destinataire dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens lorsque ces derniers font l'objet d'un transfert par ce destinataire. L'exemption ne peut dès lors trouver à s'appliquer lorsque la déclaration de mise en consommation ne mentionne pas un numéro d'identification à la TVA valable délivré par un autre Etat membre au destinataire ou à son client.

c) Conformément à ce qui est prévu au § 1er, alinéa 3 du nouvel article 39, le destinataire doit pouvoir, au moment de la déclaration de mise en consommation, fournir la preuve que les biens importés sont destinés à être transportés ou expédiés en dehors de la Belgique vers un autre Etat membre de la Communauté, s'il y est invité par les services de la douane concernés.

La législation TVA doit être interprétée en ce sens qu'ils s'opposent à ce que les autorités compétentes d'un Etat membre refusent l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation au seul motif que, à la suite d'un changement de circonstances intervenu postérieurement à l'importation, les produits en cause ont été livrés à un assujetti autre que celui dont le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée était indiqué dans la déclaration d'importation, alors que l'importateur a communiqué l'en-

semble des informations relatives à l'identité du nouvel acquéreur aux autorités compétentes de l'Etat membre d'importation, à condition qu'il soit établi que les conditions de fond de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente sont effectivement réunies¹.

2.5.2 Conditions de forme

La preuve de l'exemption peut être fournie par un ensemble d'éléments concordants comme des bons de commande, des factures de transport, des contrats de transport et des documents de paiement. Lorsque le transport est effectué par les moyens propres du vendeur ou de l'acheteur, il est cependant plus difficile, en l'absence d'un tiers/transporteur, d'établir l'existence de ce transport. Dans ce cas, une commande écrite (télex, bon de commande) émanant de l'acheteur, dans laquelle il est stipulé expressément que les biens sont destinés à être transportés vers un autre Etat membre, ainsi que des documents de paiement relatifs à des acomptes éventuels qui ont déjà été acquittés par l'acheteur, peuvent constituer des éléments de preuve.

Le destinataire a donc tout intérêt à posséder des moyens de preuve suffisants en rapport avec le transport ou l'expédition des biens et à les fournir, le cas échéant, à l'agence en douane qui déclare les biens importés à la consommation à son nom et pour son compte².

La déclaration de mise en consommation (DAU) doit faire ressortir les éléments justifiant l'exemption.

C'est pourquoi le DAU doit mentionner notamment :

- en case 8 relative au destinataire : le numéro d'identification à la TVA de l'assujetti établi en Belgique (le cas échéant, un représentant responsable) mais aussi le numéro d'identification à la TVA attribué à l'acquéreur des biens par l'Etat membre sur le territoire duquel ils sont expédiés ;³
- en case 44 relative entre autres aux autorisations : la mention 'Exemption TVA – art. 40, § 1, 1°, d, du Code'.

3 FAIT GÉNÉRATEUR – PRINCIPE DE SIMULTANÉITÉ

Article 24 du Code

3.1 Introduction

Principe

Le fait générateur a lieu dès l'entrée des biens dans les territoires de la Communauté où s'applique le système commun de la TVA.

Par dérogation, si des biens non communautaires sont placés sous un régime douanier suspensif, le fait générateur a lieu au moment où ils sortent de ce régime.

1. CJUE, arrêt Enteco Baltic, 20 juin 2018, affaire C-108/17.

2. Informations et communications (AFER - TVA) du 25.01.2011.

3. Article 39, alinéa 2, de l'Arrêté royal n° 7.

La TVA est donc due au moment où il y a paiement des droits communautaires (principe de simultanéité).

En effet, à la suite de l'harmonisation des procédures fiscales et douanières en matière d'importation de biens en provenance de pays tiers, l'objectif fixé était de situer non seulement le lieu mais aussi le moment de la perception des impôts dus à l'importation dans le même Etat membre.

A cet effet, l'article 10, § 3, adapté, de la Sixième Directive impose aux Etats membres la mise en concordance du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée avec le moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité des droits de douanes, des prélèvements agricoles ou des droits communautaires d'effet équivalent. Le moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité des droits communautaires à l'importation est déterminé conformément aux critères énumérés par les articles 2 et 3 du règlement CEE n° 2144/87 du Conseil du 13 juillet 1987 en matière de dette douanière.

En outre, ces dispositions douanières sont également applicables lorsque les biens importés ne sont pas passibles de droits communautaires pour quelque motif que ce soit¹.

La taxe due à l'importation est payée :

- par versement ou virement au compte courant postal du bureau unique des douanes et des accises

ou

- par paiement en espèces ou autres moyens de paiement assimilés, à la succursale du bureau unique désignée par l'Administration des Douanes et Accises.²

Le paiement de la taxe est constaté sur le document visé à l'article 9 par apposition d'une mention du système électronique PLDA que l'Administration des Douanes et Accises utilise pour accepter les déclarations de mise en consommation.

Le paiement à l'Administration des Douanes et Accises de la taxe due à l'importation est constaté au moyen d'une des mentions suivantes qui est appliquée sur la déclaration de mise en consommation par le système électronique PLDA utilisé par cette Administration pour accepter les déclarations d'importation :

- la mention 'paiement comptant' suivie du montant total des taxes payées lorsque la taxe est payée comptant ;
- la mention 'paiement différé' suivie du montant total des taxes payées lorsque le paiement de la taxe est différé en application de l'article 5, § 2, de l'Arrêté royal n° 7 relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

3.2 Moment du paiement de la TVA

Lorsque les biens sont importés, la TVA est exigible et doit être payée, en principe, au moment du dépôt de la déclaration en consommation.³

Si le destinataire a obtenu l'autorisation prévue à l'article 5, § 3 (report de perception), de ne pas acquitter la taxe au moment de la déclaration pour la consommation, il doit inscrire la taxe comme taxe due dans la déclaration périodique relative à la période au cours de laquelle l'importation a eu lieu.

La Belgique a décidé de supprimer, à partir du 1^{er} janvier 2013, le paiement par anticipation de TVA et d'instaurer un système de report de paiement sans paiement anticipatif.

A partir du 1^{er} octobre 2012, aucun paiement anticipatif ne sera exigé.

Les titulaires d'une autorisation doivent donc demander le remboursement de la TVA payée par anticipation via leur déclaration TVA périodique dans la première déclaration TVA de l'année 2013.

La Circulaire n° AGFisc 30/2012 (E.T.122.812) du 28.09.2012 Addendum à la Circulaire n° 3 du 11 janvier 1973 (mise à jour 2008) explicite le régime applicable dès 2013.

Avant le 1^{er} janvier 2013, l'assujetti qui veut appliquer le système du report de paiement de la TVA due sur ses importations doit verser un montant de TVA par anticipation qui est égal à 1/24^{ème} du montant total des TVA dues sur les importations qu'il a effectuées au cours des quatre trimestres civils qui précèdent sa demande. Ce montant, qui est revu chaque année, reconstitue de manière forfaitaire la charge de préfinancement de la taxe qui est supportée par les assujettis qui importent des biens en acquittant la TVA à la douane selon le mode normal de paiement.

Toutefois, l'impact financier de ce préfinancement s'avère anticoncurrentiel pour les opérateurs économiques actifs en Belgique dans le commerce mondial par rapport aux systèmes de paiement plus avantageux pratiqués dans les pays limitrophes.

C'est pourquoi le gouvernement a décidé, dans le cadre des mesures de relance économique de notre pays, de supprimer l'exigence du préfinancement de la taxe et d'instaurer, à partir du 1^{er} janvier 2013, un nouveau régime de report de paiement de la TVA due à l'importation sans contrainte financière pour les importateurs.

Les assujettis déjà titulaires d'une autorisation ne devront accomplir aucune formalité pour basculer dans le nouveau système de report de paiement et continueront à utiliser le numéro d'autorisation qui leur a déjà été attribué.

1. Cf. Exposé des motifs du Projet de loi, Chambre, session ordinaire 1992-1993, 14 octobre 1992, p. 26.

2. Article 7, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de l'Arrêté royal n° 7.

3. Article 5, § 1^{er} de l'Arrêté royal n° 7.

CHAPITRE 4 Importation

Etant donné qu'à partir du 1^{er} janvier 2013, plus aucun préfinancement ne sera exigé dans le cadre du nouveau régime de report de paiement de la TVA due à l'importation, l'assujetti qui a versé un montant de TVA par anticipation dans le cadre du régime prévu par la Circulaire AFER n° 1/2008 du 2 janvier 2008 sera en droit de réclamer le remboursement de la créance qu'il possède à ce titre contre l'Etat à ce moment.

Pour les assujettis qui étaient déjà titulaires d'une autorisation avant le 1^{er} janvier 2012, le montant qui est susceptible d'être remboursé, correspond en principe à celui découlant du calcul du montant de la somme à payer par anticipation effectué lors de la révision à réaliser pour le 20 avril 2012 au plus tard, à savoir la dernière révision à effectuer sous le régime avec préfinancement. En effet, sous le nouveau régime sans préfinancement, à partir du 1^{er} janvier 2013, il n'y aura plus de révision à effectuer.

Il est cependant important de noter que le montant susceptible d'être remboursé n'est pas dans tous les cas celui découlant du calcul du montant de la somme à payer par anticipation effectué lors de la révision à réaliser pour le 20 avril 2012 au plus tard.

En effet, lorsque le résultat de cette révision a fait apparaître un excédent en faveur de l'assujetti, celui-ci a eu le choix de demander ou non le remboursement de la somme payée en trop conformément au point 28 de la Circulaire AFER n° 1/2008 du 2 janvier 2008. S'il n'a pas demandé ce remboursement, le montant susceptible d'être rembour-

sé début 2013 sera dans ce cas supérieur au montant qui résulte de la révision à effectuer pour le 20 avril 2012 au plus tard.

Par contre, le résultat de cette révision a également pu faire apparaître qu'une somme supplémentaire devait être versée par anticipation, mais le titulaire de l'autorisation ne s'est pas acquitté de cette obligation. Le montant susceptible d'être remboursé dans ce cas sera inférieur au montant à payer suite à la révision à effectuer pour le 20 avril 2012 au plus tard.

4 BASE D'IMPOSITION

En vue d'harmoniser les procédures fiscales et douanières en matière d'importation, l'article 85 de la Directive TVA impose aux Etats membres la notion de valeur en douane comme base d'imposition pour le calcul de la taxe sur la valeur ajoutée due à l'importation.

La valeur en douane est la valeur à déterminer pour l'application du tarif en matière de droits communautaires et forme la base imposable pour les droits *ad valorem*.

Conformément à l'article 34, § 1^{er}, ancien, du Code, la taxe sur la valeur ajoutée due à l'importation devait être calculée sur base du prix payé ou à payer par le destinataire ou, le cas échéant, sur la valeur normale des biens importés.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

1 DISPOSITIONS GÉNÉRALES

1.1 Définition : la base d'imposition

En principe, comme mentionné à l'article 26, alinéa 1^{er}, du Code, la TVA est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire du service de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Il faut toutefois faire une distinction suivant que la contrepartie constitue ou non uniquement en une somme d'argent. Dans ce dernier cas, le concept de valeur normale du bien ou du service devra être utilisé.

D'autre part, il existe des bases minimales d'imposition (bâtiments neufs, travaux immobiliers relatifs à un bâtiment à ériger).

La base d'imposition pour les prestations des agences de voyages est déterminée selon un régime spécifique sectorisé (taxation forfaitaire).

Dans les rapports entre le fournisseur de biens ou le prestataire de services et son commissionnaire, la base d'imposition ne comprend pas la commission allouée à ce dernier, tandis que dans la relation entre l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service et son commissionnaire, la commission est ajoutée au prix pour le calcul de la TVA.¹

La base d'imposition lors d'importation en Belgique est traitée au chapitre 4 relatif à l'importation.

1.2 Arrondissement

En vertu de l'Arrêté royal n° 8 du 12 mars 1970, article 1^{er} (modifié en dernier lieu par l'Arrêté royal du 20 juillet 2000)², lorsque le montant de la taxe due comprend une fraction d'euro avec plus de deux décimales, cette fraction doit être arrondie au cent supérieur ou infé-

rieur, selon que la troisième décimale atteint ou n'atteint pas 5.

Exemples :	33,595 EUR arrondi à 33,60 EUR
	33,594 EUR arrondi à 33,59 EUR
	10,234 EUR devient 10,23 EUR
	10,235 EUR devient 10,24 EUR
	10,238 EUR devient 10,24 EUR

1.3 Circulaire 2019/C/123 concernant l'arrondissement des montants à payer en matière de la TVA

Suite à une modification du livre VI du Code de droit économique par la loi du 02.05.2019 portant dispositions diverses en matière d'économie, l'article VI.7/1 de ce Code prévoit qu'à partir du 01.12.2019, les entreprises ont, selon le cas, l'obligation ou la faculté d'arrondir le montant total à payer au multiple de 5 cents le plus proche.

Cet arrondissement a des conséquences sur la base d'imposition et sur les documents à tenir et/ou émettre en matière de TVA.

1.3.1 Dispositions légales

Code de droit économique

CHAPITRE II/1 – Arrondissement du montant à payer (en vigueur à partir du 01-12-2019)

Art. VI.7/1. DROIT FUTUR

§ 1^{er}. Toute entreprise arrondit le montant total que le consommateur paye en espèces au multiple de cinq cents le plus proche.

§ 2. L'entreprise est également autorisée à arrondir le montant total quand le paiement s'effectue autrement qu'en espèces.

1. Article 29, § 1^{er}, du Code.

2. Moniteur belge du 30 août 2000.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

Lorsque l'arrondissement volontaire s'est largement répandu, le Roi peut, par un arrêté délibéré en Conseil des ministres, rendre obligatoire l'arrondissement des paiements autres qu'en espèces.

§ 3. Les dispositions des paragraphes 1^{er} et 2 sont d'application uniquement pour autant que :

1° le paiement ait lieu en présence physique et simultanée du consommateur et de l'entreprise ;

2° le montant total soit supérieur à cinq cents ;

3° les conditions de l'article VI.7/2 soient remplies.

Art. VI.7/2. DROIT FUTUR

§ 1^{er}. Si le montant total à payer se termine par 1, 2, 6 ou 7 cents, il est arrondi au multiple de 5 cents inférieur le plus proche.

Si le montant total à payer se termine par 3, 4, 8 ou 9 cents, il est arrondi au multiple de 5 cents supérieur le plus proche.

§ 2. Sur chaque document qui indique le montant total à payer, l'entreprise mentionne explicitement l'arrondissement appliqué.

§ 3. Lorsque l'entreprise pratique l'arrondi en application de l'article VI.7/1 pour des paiements autres qu'en espèces, elle le pratique pour tous les autres modes de paiement.

De plus, elle en informe le consommateur à l'aide du message suivant : « le montant total est toujours arrondi ». Ce message est communiqué clairement dans l'environnement immédiat de l'endroit où le consommateur paie.

§ 4. L'entreprise applique également l'arrondissement aux montants totaux en espèces qu'elle rembourse au consommateur. Lorsque l'entreprise arrondit aussi, en application de l'article VI.7/1, § 2, le montant total en cas de paiement effectué autrement qu'en espèces, elle pratique l'arrondissement sur tous les montants totaux qu'elle rend au consommateur.

Pour l'application de cette législation, il est renvoyé aux publications du SPF économie (www.economie.fgov.be) à ce sujet, et en particulier aux questions fréquemment posées par les entreprises/consommateurs concernant l'arrondi des paiements arrondi obligatoire à partir du 01.12.2019.

1.3.2 Conséquences au niveau de la base d'imposition

Conformément à l'article 26 du Code de la TVA, pour les livraisons de biens et les prestations de services, la taxe est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire de services de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Lorsque l'entreprise est tenue d'arrondir partiellement ou totalement le montant total à payer ou qu'elle choisit de le faire et que ce montant est effectivement partiellement ou

totalement arrondi, la TVA doit donc en principe être perçue en fonction du prix réellement réclamé au client, c'est-à-dire du prix arrondi. Cette solution peut toutefois poser des problèmes pratiques lorsque le montant payé à la caisse se rapporte à des livraisons de biens ou des prestations de services qui sont soumises à des taux de TVA différents, ce qui suppose alors l'application de « la règle de trois ».

Exemple

Un particulier achète le 01.12.2019 dans un magasin de grande surface :

- un bien A, soumis au taux de TVA de 6 %, au prix de 10,04 EUR (= 9,47 + 0,57 (TVA)) ;
- un bien B soumis au taux de TVA de 6 % de 13,77 EUR (= 12,99 + 0,78 (TVA)) ;
- un bien C soumis au taux normal de TVA de 21 %, au prix de 24,13 EUR (= 19,94 + 4,19 (TVA)) ;
- et un bien D soumis au taux normal de TVA de 21 %, au prix de 15,98 EUR (= 13,21 + 2,77 (TVA)).

Le magasin de grande surface doit appliquer l'arrondi ou choisit de le faire. Par conséquent, le montant total à payer de 63,92 EUR est arrondi à 63,90 EUR.

L'application des règles en matière de TVA impose que la taxe soit perçue sur le prix réellement reçu du client, ce qui a pour conséquence que l'arrondissement du montant total payé de 0,02 EUR (= 63,92 – 63,90) doit être réparti sur les différents biens sur la base de « la règle de trois ». Le montant de l'arrondi sera dès lors de 0,00745 EUR sur les biens A et B soumis au taux de 6 % (qui représentent 37,25 % du montant total des achats) et de 0,01255 EUR sur les biens C et D soumis au taux de 21 % (qui représentent 62,75 % du montant total des achats).

Les mêmes principes sont d'ailleurs applicables en cas de remboursement des articles.

Exemple

Même données que dans l'exemple ci-dessus. Le 03.12.2019, le magasin de grande surface rembourse au particulier le bien A et le bien C qui étaient défectueux. Le magasin de grande surface doit appliquer l'arrondi ou choisit de le faire. Par conséquent, le montant total du remboursement de 34,17 EUR (10,04 EUR (= 9,47 + 0,57 (TVA)) + 24,13 EUR (= 19,94 + 4,19 (TVA))) est arrondi à 34,15 EUR.

L'application des règles en matière de TVA impose que la taxe soit restituée sur le montant réellement remboursé au client, ce qui a pour conséquence que l'arrondissement du montant total payé de -0,02 EUR (= 34,15 – 34,17) doit être réparti sur les différents biens sur la base de « la règle de trois ».

Le montant de l'arrondi sera dès lors de -0,005876 EUR sur le bien A soumis au taux de 6 % (qui représente

29,38 % du montant total des remboursements) et de -0,014124 EUR sur le bien C soumis au taux de 21 % (qui représente 70,62 % du montant total des remboursements).

1.3.3 Tolérance

Étant donné le montant très faible des arrondissements, leur répartition de cette manière peut donner lieu à une charge administrative disproportionnée. L'Administration admet dès lors, par tolérance administrative, que la TVA soit calculée sur le montant total à payer par groupe de taux de TVA avant arrondissement et ce, à la stricte condition que l'entreprise qui fait usage de cette mesure de simplification le fasse systématiquement pour tous les montants payés qui sont arrondis, que l'arrondissement ait lieu vers le haut ou vers le bas. La base d'imposition avant arrondissement et la TVA due par groupe de taux sont reprises dans la déclaration périodique à la TVA. Le choix ainsi opéré est valable à titre définitif. Les dispositions en matière d'arrondis restent ainsi sans effet sur le plan de la TVA.

1.3.4 Conséquences au niveau des documents à établir et/ou à émettre

La législation en matière de droit économique prévoit que lorsqu'elle pratique l'arrondi « *sur chaque document qui indique le montant total à payer, l'entreprise mentionne explicitement l'arrondissement appliqué* » (article VI.7/2, du Code de droit économique).

Cette disposition engendre dès lors des conséquences au niveau des mentions à apposer sur la facture, sur les tickets de caisse enregistreuse, sur les tickets de systèmes de caisses enregistreuses (SCE), ainsi que sur les souches TVA dans les situations où l'assujetti a l'obligation ou choisit d'émettre un de ces documents.

1.3.5 La facture ou le document en tenant lieu

Dans les situations où l'assujetti soit a l'obligation d'émettre une facture (situations visées à l'article 53, § 2, du Code de la TVA et à l'article 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1) soit émet volontairement une facture et où l'arrondi est effectivement appliqué, la facture émise au consommateur doit reprendre, pour se conformer à la législation en matière de droit économique, outre les mentions prévues à l'article 5, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, le montant total à payer avant arrondissement et le montant arrondi effectivement payé. S'il s'agit d'une note de crédit ou d'une note de débit, la facture ou le document en tenant lieu doit reprendre le montant total à rembourser avant arrondissement et le montant total à rembourser après arrondissement.

1.3.6 Le ticket de caisse enregistreuse

Dans les situations où l'assujetti délivre un ticket de caisse enregistreuse et où l'arrondi est effectivement appliqué, ce ticket doit reprendre, pour se conformer à la législation en matière de droit économique, le montant total à payer avant arrondissement et le montant arrondi effectivement payé.

C'est entre autres le cas pour les tickets de caisses qui sont générés par le système de caisses prévu dans les décisions TVA n° E.T.103.018 des 27.06.2002 et 02.06.2003 et E.T.103.592 du 02.06.2003. Pour l'adaptation des systèmes de caisse et des tickets de caisse, il peut être renvoyé à ce qui est prévu pour les systèmes de caisses enregistreuses (SCE) à l'addendum du 27.11.2019 à la Circulaire E.T.124.727 (AGFisc 33/2016) du 08.11.2016.

1.3.7 Le ticket d'un système de caisse enregistreuse

Dans les situations où l'assujetti soit a l'obligation de délivrer un ticket d'un système de caisse enregistreuse (SCE) pour les prestations de restaurant et de restauration, conformément à l'article 21bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1 précité, soit délivre volontairement un ticket SCE, et où l'arrondi est effectivement appliqué, ce ticket doit reprendre, pour se conformer à la législation en matière de droit économique, le montant total à payer avant arrondissement et le montant arrondi effectivement payé.

Les fabricants de systèmes de caisses enregistreuses doivent dès lors prévoir cette adaptation au niveau des mentions apposées sur le ticket de caisse, pour les systèmes de caisses enregistreuses soumis à l'agrément du SPF Finances à partir du 01.12.2019. À ce sujet, il est renvoyé à l'addendum du 27.11.2019 à la Circulaire E.T.124.727 (AGFisc 33/2016) du 08.11.2016.

1.3.8 La note ou le reçu

Dans les situations où l'assujetti a l'obligation de délivrer la note ou le reçu (la souche TVA), conformément à l'article 22, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1 précité et où l'arrondi est effectivement appliqué, cette note ou ce reçu doit reprendre, pour se conformer à la législation en matière de droit économique, le montant total à payer avant arrondissement et le montant arrondi effectivement payé.

Les imprimeurs agréés doivent dès lors adapter le modèle de souche TVA de manière à prévoir les emplacements nécessaires pour l'inscription de ces deux montants. Les anciens carnets de souches encore en circulation pourront cependant continuer à être utilisés jusqu'à épuisement du stock. Dans ce cas de figure, pour se conformer à la législation en matière de droit économique, le montant total à payer par le client avant arrondissement et le montant arrondi effectivement payé devront être inscrits sur la note ou le reçu, bien que les emplacements spécifiques ne sont pas prévus.

2 BASE D'IMPOSITION LORS DE PRESTATIONS DE SERVICES ET DE LIVRAISONS DE BIENS EN BELGIQUE

2.1 La contrepartie consiste uniquement en une somme d'argent

2.1.1 Principe – Tableau synthétique

Comme nous l'avons déjà expliqué, la base d'imposition comprend en fait tout ce que le fournisseur ou le prestataire de services perçoit comme contrepartie de son client. Ce

CHAPITRE 5 Base d'imposition

‘prix’ comprend en principe la rémunération de base, tout comme tous les autres frais et charges. Font partie entre autre de la base d'imposition, les sommes portées en compte par le fournisseur ou le prestataire de services pour frais d'assurance ou de transport, que ces frais fassent ou non l'objet d'un document de débit séparé ou d'une convention séparée (article 26, deuxième alinéa, Code). Pour les opérations commerciales, la base d'imposition est pratiquement toujours le prix hors TVA.

D'autres montants, comme la TVA elle-même, les escomptes, les réductions de prix, les intérêts pour paiement tardif, les frais pour emballages ordinaires et usuels, les débours etc. ne font pas partie de la base d'imposition.

Le tableau ci-après, où nous avons fait la distinction entre ce qui fait partie et ce qui ne fait pas partie de la base d'imposition, peut servir de guide :

Fait partie de la base d'imposition	Ne fait pas partie de la base d'imposition
1. Prix	1. Indemnités
2. Charges	2. Escomptes
3. Subsidés	3. Réductions de prix obtenues
4. Frais de transport	4. Intérêts pour paiement tardif
5. Frais d'assurance	5. Emballages usuels et ordinaires
6. Taxes, droits et perception	6. Débours
	7. La TVA elle-même
PARTICULARITES : 1. base minimale d'imposition dans le secteur immobilier	
2. régime spécifique pour les agences de voyages	

2.1.2 Le prix

2.1.2.1 Notion de prix

Le prix à prendre en considération est la contrepartie en argent d'une livraison de bien ou de la fourniture d'un service, telle qu'elle est établie entre partie au moment où la TVA est exigible.

Le prix peut être exprimé par une somme unique ou être réparti en plusieurs éléments en additionnant plusieurs sommes qui sont portées séparément en compte.

Le prix doit être le prix définitif : la TVA est éventuellement perçue en premier lieu sur le prix provisoire, et une adaptation en moins ou plus a lieu par la suite lors de la détermination du prix définitif.

Si un prix unique est établi pour des biens soumis à des taux différents, le prix doit être ventilé. Si le vendeur ne souhaite pas faire la ventilation, l'ensemble doit être imposé au taux applicable au bien soumis au taux le plus élevé. Dans certains cas, on peut se contenter du taux de 21 %.

Une prestation de services effectuée à titre onéreux mais ne résultant pas d'obligations susceptibles d'exécution forcée, en raison du fait qu'il a été convenu que le prestataire ne s'engage que sur l'honneur à fournir lesdits services, constitue une opération soumise à la TVA. Ainsi, le montant total des droits de participations perçus par l'organisateur d'un concours constitue la base d'imposition de ce concours lorsque l'organisateur peut disposer librement dudit montant.¹

Dans certains cas, des sommes sont exigées pour des livraisons et des services qui sont accessoires à l'exécution d'opérations principales. Dans ces cas, ces prestations accessoires sont considérées comme des éléments du prix.

C'est ainsi que :

- 1° la somme éventuellement demandée aux acheteurs de bouteilles de gaz pour la mise à disposition, l'entretien, la révision et la réparation du récipient, est un élément du prix du gaz ;
- 2° la somme qui est demandée pour la livraison d'électricité dans le cadre d'une opération consistant en la mise à disposition d'un endroit de camping à un campeur, est un élément du prix de la mise à disposition de l'emplacement de camping ;
- 3° les sommes réclamées aux abonnés par les sociétés pour diverses prestations accessoires à la fourniture d'eau, de gaz et d'électricité (frais de raccordement, agrément, contrôle ou déplacement d'installation, utilisation, entretien, réparation, remplacement des compteurs etc.) sont des éléments du prix de vente de l'eau, du gaz ou de l'électricité ; par conséquent les sommes demandées pour le raccordement au réseau téléphonique sont également un élément du prix des communications téléphoniques ;
- 4° la somme qu'un commerçant en fourrages porte en compte à un agriculteur pour la mise à disposition dans son entreprise de silos destinés au stockage de ces biens est un élément du prix de vente du fourrage² ;
- 5° les droits d'auteurs dus par les organismes de distribution par câble à la Sabam et aux émetteurs de télévision représentent un élément constitutif de la redevance même lorsqu'ils sont portés en compte séparément aux abonnés.³

1. CJCE, arrêt Town & County Factors Ltd du 17 septembre 2002, aff. C-498/99, Recueil 2002, p. I-7173 – F.J.F. n° 2003/33.
2. Décision du 10 avril 1974, n° E.T. 16.966, Revue TVA n° 17, n° 479, page 320.
3. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1983-1984, n° 40, Q. n° 343 Delhayé, 6 juillet 1984, Revue TVA n° 66, p. 99.

De nombreuses décisions particulières relatives à des sommes constituant des éléments du prix et qui par conséquent font parties de la base d'imposition ont été publiées par l'Administration.

2.1.2.2 Prix TVA incluse

La TVA ne fait pas partie de la base d'imposition. Lorsque le prix est établi TVA incluse, la TVA doit être retirée du prix pour la détermination de la base d'imposition.

Le calcul de la TVA s'effectue à l'aide de la formule :

$$\frac{P \times t}{(100 + t)}$$

où P = le prix TVA incluse et t = le taux TVA.

Ce résultat est arrondi à la 2^{ème} décimale au cent inférieur ou supérieur selon que le 3^{ème} chiffre après la virgule est soit inférieur à 5, soit égal ou supérieur à 5.

Lorsque l'Administration des contributions directes détermine un avantage de toute nature, ce montant est censé comprendre la TVA. Toutefois, dans les cas où l'entreprise fait supporter par le bénéficiaire de l'avantage la TVA qui s'y rapporte, le montant des avantages qui est retenu pour la perception des impôts sur les revenus est fixé taxes non comprises.¹

2.1.2.3 Conversion d'une monnaie étrangère vers l'euro

En vertu de l'article 27 § 2 du Code, lorsque des éléments servant à déterminer la base d'imposition d'une opération autre qu'une importation de biens, sont exprimés dans l'unité monétaire d'un pays tiers ou d'un Etat membre qui n'a pas adopté l'euro, le taux de change applicable pour la conversion entre cette unité monétaire et l'euro est :

1° le dernier cours indicatif de l'euro publié par la Banque centrale européenne ;

2° pour les devises dont la Banque centrale européenne ne publie pas de cours indicatif, le dernier cours indicatif de l'euro publié par la Banque nationale de Belgique.

Lorsqu'un taux de change est convenu entre les parties, ou qu'il est mentionné dans le contrat, sur la facture ou sur le document qui en tient lieu, et que le prix effectivement payé l'est conformément à ce taux, ce taux conventionnel est pris en considération.

L'article 27 § 3 du Code prévoit que lorsque des éléments servant à déterminer la base d'imposition d'une prestation de services visée à l'article 58bis, sont exprimés dans l'unité monétaire d'un pays tiers ou d'un Etat membre qui n'a

pas adopté l'euro, le taux de change applicable pour la conversion entre cette unité et l'euro est, par dérogation au § 2, le taux de change en vigueur le dernier jour de la période imposable déclarée, publié par la Banque centrale européenne pour le jour en question, ou à défaut pour le jour de publication suivant.

En matière d'importation, consulter le chapitre 4.

2.1.2.4 Prix comptant

En principe, il faut tenir compte du prix établi pour le paiement comptant, même si un supplément est payé, tel que des intérêts pour paiement tardif.

Lors de la vente à tempérament ou de la location-vente, la TVA est également calculée sur prix qui serait payé comptant, si ce dernier est mentionné sur la facture et non sur les montants cumulés des paiements.

2.1.2.5 Achat moyennant crédit gratuit

La Cour de Justice des Communautés européennes a dans un arrêt du 15 mai 2001² déterminé la base imposable lorsqu'un crédit gratuit est proposé au client en paiement du bien livré. Se basant sur une motivation très étendue, la Cour a conclu que la base d'imposition aux fins du calcul de la TVA afférente à cette vente est constituée par la totalité du montant dû par l'acheteur.

2.1.3 Charges du prix, subsides, impôts, droits, prélèvements et taxes

2.1.3.1 Charges du prix

Les charges du prix doivent être comprises dans la base d'imposition. Sont appelées charges, les sommes qui sont portées en compte en supplément du prix, au preneur de service ou à l'acquéreur du bien. Ce qui est notamment le cas pour les sommes qui sont dues à un tiers par le fournisseur du bien ou par le prestataire de service et qui sont payées par le cocontractant au tiers à la décharge du fournisseur ou du prestataire de service.

La distinction entre une charge et un élément du prix est parfois difficile à faire, mais reste sans importance puisqu'ils font tous les deux partie de la base d'imposition.

Ainsi, la caution dont le versement est prescrit par le Règlement n° 563/76 de la CEE pour obtenir le 'certificat protéine' ne doit pas être compris dans la base d'imposition lors de l'importation de ces matières premières. Par contre si cette caution est portée en compte totalement ou partiellement aux acheteurs de ces matières premières, le montant facturé est soit une charge, soit un élément du prix et il doit être repris dans la base d'imposition.³

L'Administration de la TVA admet qu'à la requête du curateur d'un assujetti failli, la TVA soit uniquement calculée

1. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 1983-1984, n° 19, Q. n° 104 Dalem du 12 janvier 1984, Revue TVA n° 63, page 356.
2. CJCE, arrêt Primback Ltd du 15 mai 2001, aff. 34/99, Recueil 2001.
3. Décision du 22 avril 1976, n° E.T. 22.840, Revue TVA n° 27, n° 588, page 319.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

sur le prix d'adjudication en cas de vente publique de biens meubles.¹

Lorsque, dans les relations contractuelles entre un constructeur professionnel et l'acheteur d'un bâtiment neuf, les frais de raccordement à l'égout, au gaz et au réseau électrique sont portés en compte, il faut les considérer comme élément relevant de la construction de l'immeuble. En tant que tels ils font partie du prix de l'immeuble et sont soumis à la TVA au taux de 21 % même s'ils sont portés séparément en compte à l'acheteur. *Pro memorie* : ces frais sont, en amont, portés en compte à 6 % au constructeur professionnel.

Pris en exécution de l'article 6, § 2, du Code, l'Arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970 stipule, en son article 1°, 2°, 1° tiret, que les services et régies de communes sont assujettis la TVA pour l'exploitation d'un parking.

En conséquence, une commune qui exploite un parking payant dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs privés, ce qui est normalement le cas sur son domaine privé, peut déduire les taxes grevant les frais d'aménagement de ce parking.

En revanche, lorsqu'une commune organise et réglemente le stationnement payant sur la voie publique et, plus généralement, sur son domaine public, elle agit dans le cadre du régime juridique particulier aux organismes publics, c'est-à-dire en tant qu'autorité publique, et elle n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA, conformément à l'article 6, § 1^{er}, du Code.

Dès lors, la commune qui affecte une place publique comme parking payant en y plaçant des horodateurs, ne peut pas déduire la TVA grevant les frais d'aménagement de la place.²

2.1.3.2 Subsidés

La base d'imposition de la taxe est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire du service de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

La subvention peut se définir comme une aide pécuniaire accordée par l'Etat ou par une personne morale publique ou privée subventionnée directement ou indirectement par l'Etat, à une personne physique ou morale, à charge de justifier de l'utilisation des fonds reçus et de se soumettre au contrôle de leur emploi. La subvention est donc une intervention pécuniaire accordée par l'Etat ou par une personne morale de droit public, pour le financement d'activités jugées utiles à l'intérêt général.

Des subventions peuvent, notamment, être octroyées à des organismes ou à des établissements dont les recettes sont

insuffisantes pour couvrir leurs frais parce que ces organismes ou ces établissements pratiquent volontairement des prix plus bas sur leurs prestations de services qui, de ce fait, non seulement restent accessibles d'un point de vue financier mais exercent également un effet stimulant sur les consommateurs.

Le fait, par exemple, que des subventions sont accordées à l'exploitant d'une installation sportive, qu'il s'agisse d'un organisme sans but de lucre, d'une régie communale ou d'une intercommunale, et qu'à la suite de l'octroi de ces subventions, les recettes de cet exploitant dépassent ses coûts, n'a pas pour conséquence qu'il doit être considéré comme un organisme poursuivant un but de lucre, exclu de l'exemption de l'article 44, § 2, 3°, du Code de la TVA.³

Pour que la subvention fasse partie de la base imposable, il faut encore qu'elle soit directement liée au prix.

Il est satisfait à ces conditions et la subvention accordée fait, par conséquent, partie de la base d'imposition à la TVA lorsque cette subvention répond aux trois conditions suivantes :

1° la subvention doit être versée au producteur, au fournisseur ou au prestataire de services ;

2° la subvention doit être payée par un tiers ;

3° la subvention constitue la contrepartie ou un élément de la contrepartie d'une livraison ou d'un service ; c'est notamment le cas lorsque la subvention est accordée à des entreprises pour lesquelles le prix de vente obtenu pour leurs produits se situe, pour des raisons sociales ou économiques, au-dessous du seuil de rentabilité, ou lorsque la subvention est accordée au fournisseur ou au prestataire en tant que compensation directe d'un prix de vente qui lui est imposé.

Influence des subsides sur le droit à la déduction

Dans sa circulaire 24/2007, l'Administration donne sa vision de cette problématique.

Selon elle, pour la taxe grevant les frais généraux communs à plusieurs secteurs d'activité et, plus généralement, les biens et services non affectables spécifiquement, il y a lieu de recourir à un ou plusieurs proratas spéciaux d'affectation, où on peut être amené à devoir tenir compte des subsides.

Ce ne sera pas le cas lorsque le prorata résulte de l'application de critères objectifs propres aux biens et services concernés, en fonction de l'utilisation effective de ceux-ci (par exemple, pour un véhicule automobile, un prorata fixé en fonction des durées d'utilisation de celui-ci ou, pour un bâtiment, un prorata fixé en fonction des surfaces consacrées à tel ou tel type d'activité). Le montant des subsides éventuellement reçus est alors sans importance.

1. Décision du 8 mars 1978, n° E.T. 28.397, Revue TVA n° 35, n° 653, page 414.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2003-2004, n° 51-009, Q. n° 22 de M. Richard Fournaux du 1^{er} septembre 2003.

3. Questions et Réponses, Chambre, 2005-2006, n° 128, p. 25140-25142, Question n° 1320 de M. Goris d.d. 12 juin 2006.

À l'inverse, lorsqu'il n'est pas possible de recourir à de tels critères, il convient de calculer le prorata spécial d'une manière comparable à celle d'un prorata général, ce qui peut alors impliquer l'inclusion des subsides au dénominateur de la fraction.

Ce type de situation est évidemment à régler au cas par cas, étant entendu qu'en tout état de cause, et afin de tenir compte du fait que les activités effectuées en tant qu'autorité publique ou à titre gratuit, non seulement n'ouvrent pas de droit à déduction mais, de plus, ne génèrent pas de chiffre d'affaires susceptible d'être inclus au dénominateur, il convient d'inclure dans celui-ci le montant des subsides affectés spécifiquement à de telles activités.

À cet égard, il n'est pas inutile de préciser que le recours par l'Administration à un tel type de prorata a déjà été avalisé à plusieurs reprises par le pouvoir judiciaire (voir le jugement du Tribunal de première Instance d'Anvers du 5 octobre 2001, *vzw Logo Center* contre l'Etat belge, ainsi que l'arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles du 9 mars 2006, *AS-BL le Jeune Entrepreneur Européen* contre l'Etat belge).

Le moins que l'on puisse dire est qu'il s'agit d'une vision orientée *pro domo*, fruit d'une réflexion en fonction de critères d'équilibre arithmétique entre les opérations à l'entrée et à la sortie. Cette vision n'est pas neuve : 'Toutefois, dans certaines situations particulières, le principe de proportionnalité entre les opérations taxables et les taxes déductibles en amont, prôné par la Sixième Directive, impose l'incorporation des subsides au dénominateur du prorata général de déduction'.¹

La CJCE fait fi de telles considérations : elle a considéré dans deux arrêts relatifs aux subsides qu'il ne peut être question de limiter le droit à déduction en l'absence de dispositions expresses le permettant.²

Dans ces deux arrêts, la CJCE a décidé d'invalider des lois (ou des pratiques administratives, semblables à la circulaire 24/2007 en Belgique) aboutissant à limiter le droit à déduction des assujettis pour des raisons d'équilibre entre les opérations à l'entrée et à la sortie (limitation du droit à déduction sur base du principe de neutralité de la TVA et de proportionnalité) :

L'argumentation du gouvernement espagnol, selon laquelle l'interprétation de l'article 19 de la Sixième Directive qu'il propose permettrait de mieux assurer le respect de l'équilibre en matière de concurrence et, partant, du principe de neutralité de la TVA, doit être écartée. En effet

*(...) les Etats membres ne peuvent s'écarter des dispositions expressément prévues par celle-ci en introduisant en l'occurrence des limitations du droit à déduction autres que celles prévues aux articles 17 et 19 de ladite directive.*³

Ceci signifie que pour limiter la déduction ou l'exclure, il n'est légalement permis que se baser sur une disposition spécifique de la Sixième Directive⁴ : il est *contra legem* d'imposer la prise en compte d'opérations hors champ, les subsides, dans le calcul du dénominateur de quelque prorata que ce soit.

2.1.3.3 Impôts, droits, prélèvements et taxes

En fonction de l'adaptation de l'article 26, dernier alinéa, du Code au 1^{er} janvier 1993, il y a lieu d'inclure dans la base d'imposition les impôts, droits, prélèvements et taxes.

Toutes les décisions administratives préexistantes en la matière doivent être aménagées en fonction de loi tel qu'applicable à partir du 1^{er} janvier 1993.⁵

C'est ainsi par exemple que la taxe communale de séjour que l'hôtelier réclame à ses hôtes fait partie de la base d'imposition à la TVA et ne peut plus être considérée comme un débours comme c'était le cas avant le 1^{er} janvier 1993.

Lorsque les impôts, droits, prélèvements autres que la taxe sur la valeur ajoutée, instaurés par l'autorité sont dus dans le chef du fournisseur ou du prestataire de services, ces impôts, droits, prélèvements, même s'ils sont imputés distinctement au client et à concurrence du montant exact, font, en raison de la disposition légale prémentionnée partie de la base d'imposition pour le calcul de la TVA due sur les biens livrés et les services fournis.⁶

Lorsque les impôts, droits, prélèvements et taxes autres que la taxe sur la valeur ajoutée, notamment les droits d'accise, établis par l'autorité compétente sont dus dans le chef du fournisseur du bien ou du prestataire de services et lui sont réclamés, ces impôts, droits, prélèvements et taxes sont à comprendre dans la base d'imposition pour le calcul de la TVA exigible en ce qui concerne les biens livrés et les services fournis, même s'ils sont portés en compte distinctement et pour leur montant exact au client.⁷

En ce qui concerne la prime de recyclage perçue par l'AS-BL Recupel, (cotisation environnementale visée dans la convention du 26 janvier 2001 relative à l'exécution de l'obligation de reprise, en Région flamande, des appareils électriques et électroniques au rebut), il a été décidé qu'elle

1. Question n° 314 de Mme le sénateur Nyssens du 22 décembre 1999.

2. CJCE, Commission/Espagne, Commission/France, aff. C-204/03 et C-243/03.

3. CJCE, 6 octobre 2005, Commission/Espagne, aff. C-204/03, point 28.

4. En ce qui concerne des lois ou pratiques administratives qui réduiraient le droit à déduction des entreprises sur d'autres bases que la sixième Directive, la CJCE ajoute encore dans l'arrêt Commission/Espagne précité (point 27) : 'il suffit de constater qu'elle introduit un mécanisme de limitation du droit à déduction qui n'est prévu ni aux articles 17, paragraphe 5, et 19 de la Sixième Directive ni par aucune autre disposition de cette dernière. Par conséquent, un tel mécanisme n'est pas autorisé par ladite directive'. Comment être plus clair ?

5. Décision n° E.T. 79.226 du 29 décembre 1993, Revue TVA n° 108, n° 982, p. 340.

6. Questions et Réponses, Chambre, 2006-2007, n° 163, p. 31851-31853, Question n° 1641 de Mme Pieters du 12 avril 2007.

7. Questions et Réponses, Chambre, 2007-2008, n° 019, p. 3600-3602, Question n° 47 de M. D'haeseleer du 15.04.2008.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

constitue un élément de la base d'imposition de la livraison du nouvel appareil, par application de l'article 26 du Code. Ce coût est donc passible du taux de TVA applicable à la livraison de l'appareil ou, le cas échéant, du taux de TVA applicable à la livraison avec placement de cet appareil (dans la relation alors entre l'installateur et le consommateur). Ce taux est en principe le taux normal de TVA de 21 %. Cependant, la livraison avec placement de certains appareils peut parfois entrer en considération pour l'application du taux réduit de 6 % ou de 12 % dans le secteur immobilier (par exemple, sous des conditions déterminées, livraison avec fixation à un bâtiment, de la hotte dont la cuisine est équipée).¹

Lorsqu'un donneur en leasing, redevable du précompte immobilier, en impose le paiement au preneur, le montant de ce précompte est à comprendre dans la base d'imposition pour le calcul de la taxe due, quelle que soit la manière dont ce précompte est porté en compte ou les modalités prévues pour son paiement.²

La prime de recyclage due lors de l'achat d'un nouvel appareil électrique ou électronique doit être traitée comme suit :

- Le fabricant ou l'importateur des appareils visés est tenu de payer à un organisme de gestion (en l'espèce Recupel) une cotisation environnementale par appareil lors de sa commercialisation : il peut déduire selon les règles normales la TVA qui est exigible pour cette prestation.
- Ce coût dans le chef du fabricant ou de l'importateur est mentionné séparément sur la facture de vente de l'appareil neuf, à chaque stade de la chaîne de distribution, et finalement supporté par le consommateur. Ce coût constitue un élément de la base d'imposition de la livraison du nouvel appareil, passible en principe du taux normal de TVA de 21 %. A chaque stade de la chaîne de commercialisation, la TVA calculée sur la base d'imposition est déductible, selon les règles normales, dans le chef du preneur/assujetti.

2.1.4 Frais de transport et d'assurance

En vertu de l'article 26, deuxième alinéa, du Code, les frais d'assurance et de transport font partie de la base d'imposition s'ils sont portés en compte pour le fournisseur du bien ou par le prestataire de service, que ces frais fassent ou non l'objet d'un document de débit séparé ou d'une convention séparée.

Si une vente est conclue 'franco', le prix franco est imposable étant donné que les frais de transport sont compris dans le prix.

Si les frais de transport sont portés en compte au client pour un montant séparé, ces frais doivent être ajoutés au prix pour obtenir la base d'imposition, même si une convention de transport séparée a été conclue.

Les frais de transport que le vendeur porte en compte parce qu'il a payé ces frais au transporteur en tant que mandataire (en nom et pour le compte de son client), de manière à que les frais ne constituent qu'une avance, ne doivent pas être repris dans la base d'imposition. Il s'agit des débours visés au point 2.1.6, ci-après.

Il peut arriver que les frais de transport aient trait à différents groupes de marchandises qui sont soumis à différents taux. En principe, ces frais doivent être répartis au prorata. L'Administration admet toutefois que les frais de transport sont imposés au taux le plus bas applicable aux biens facturés, à condition qu'il soit normal de transporter de tels biens ensemble.

Si des frais de transport se rapportent exclusivement à des biens tels que par exemple des hebdomadaires qui bénéficient du régime d'exonération prévu par la circulaire n° 82/70³, la TVA n'est pas perçue sur ces frais de transport.

Lorsque des hebdomadaires qui bénéficient du régime précité sont transportés en même temps que des imprimés qui sont soumis à la TVA, les frais de transport doivent être répartis proportionnellement au prix des biens exonérés et au prix des biens soumis à la taxe, au taux applicable à ces biens.

A défaut de ventilation, la perception de la taxe n'est considérée comme régulière que lorsque le coût total du transport est soumis au taux de TVA le plus bas qui est d'application aux biens transportés. Ce taux ne peut pour les livraisons d'imprimés être inférieur au taux réduit de TVA de 6 %⁴.

Les frais d'assurance doivent également être repris dans la base d'imposition, tout comme les frais de timbres facturés par le fournisseur pour l'expédition d'un colis.

2.1.5 Frais d'emballage

Les frais pour emballages usuels et ordinaires ne font pas partie de la base d'imposition si le fournisseur consent à les rembourser en cas de renvoi (article 28, 4°, du Code).

Par emballage usuel et ordinaire, il faut entendre les contenants dont la valeur ne dépasse pas un tiers de la valeur de l'ensemble. Cette règle n'est toutefois pas applicable aux emballages dits nécessaires parce qu'ils sont indispensables au transport des biens vendus (bouteilles de lait, bonbonnes de gaz...).

Que le renvoi de l'emballage ait lieu ou non, n'a aucune importance en la matière. Il faut uniquement que le contrat stipule un renvoi éventuel avec remboursement. Si le contrat ne prévoit pas le renvoi éventuel, le prix des emballages doit être repris dans la base d'imposition, même s'ils sont effectivement renvoyés. Dans ce dernier cas, il existe toutefois un droit de restitution (article 77, § 1^{er}, 2°, du Code) si le fournisseur crédite son cocontractant lors du renvoi.

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2000-2001, n° 50-092, Q. n° 745 de Mme Trees Pieters du 5 juillet 2001.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 2001-2002, n° 2-42, Q. n° 1472 de M. de Clippelle du 14 août 2001.

3. Revue TVA 13/75, page 357, modifiée par la circulaire n° 21/93, Revue TVA n° 107/94, page 89.

4. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1996-1997, n° 76, Q. n° 746, Van den Eynde, 6 février 1997.

La preuve que les emballages sont susceptibles de renvoi peut être fournie par la mention 'emballage consigné', ou une mention similaire, qui est apportée sur la facture auprès du montant qui est facturé pour les emballages.¹

La facturation d'un 'emballage perdu' qui porte sur une livraison de biens soumis à différents taux, doit être soumise à la même règle que celle mentionnée pour les frais de transport (voir point 2.1.4, cinquième alinéa).

Les emballages non visés ci-avant (emballages cadeaux, petites bouteilles...) doivent être considérés comme des biens séparés et doivent être imposés au taux qui leur est propre. S'ils sont soumis à un autre taux que le bien qu'ils contiennent, le prix doit être ventilé pour la tarification.

2.1.6 Débours

En vertu de l'article 28, 5°, du Code les débours ne font pas partie de la base d'imposition. Par débours, il faut entendre les sommes avancées par le fournisseur d'un bien ou d'un service pour les dépenses qu'il a engagées au nom et pour le compte de son cocontractant.

De plus, les décisions relatives aux points 1°, 3°, 5°, 11°, 15° et 16°, repris ci-après sont à interpréter au sens strict.

Si ces dépenses ont trait à des droits, rémunérations ou impôts, elles peuvent être considérées comme des débours si elles ont été payées au nom du cocontractant qui en est personnellement le débiteur.

Si c'est le débiteur de l'impôt ou de la taxe qui la porte en compte, ceux-ci font alors toujours partie de la base d'imposition.

Si ces mêmes dépenses ont trait à des livraisons ou à des prestations de services qui sont commandées par le fournisseur auprès d'un tiers au nom et pour le compte de son cocontractant, elles peuvent uniquement être considérées comme débours si le prix de la livraison ou de la prestation est facturé par le tiers au nom et pour le compte du cocontractant.

Les frais généraux du fournisseur (frais de voyage, de téléphone, de correspondance etc.) ne peuvent jamais être considérés comme des débours, même lors d'une facturation distincte.

2.1.7 Montants ne faisant pas partie de la base d'imposition

Les sommes suivantes ne doivent pas être comprises dans la base d'imposition.

2.1.7.1 Les intérêts

Ne font pas partie de la base d'imposition, les intérêts accordés à l'assujetti par une décision de justice lorsque ces

intérêts lui ont été alloués en raison de ce que la contrepartie n'a pas été réglée à l'échéance.²

En matière d'intérêts dus en raison de délais de paiement accordés, la Cour de Justice européenne a rendu un arrêt important qui est schématisé ci-après :

PRINCIPE	→	tout paiement différé du prix, moyennant versement d'intérêts, est un octroi de crédit (opération exonérée)

En effet, si les exonérations prévues par l'article 13 de la Sixième Directive CEE (transposé à l'article 44 du Code) sont d'interprétation stricte³, l'expression 'octroi et négociation de crédits' est suffisamment large pour inclure un crédit accordé par un organisme bancaire mais aussi par un fournisseur de biens sous la forme d'un sursis à paiement.

Cette interprétation est corroborée par la finalité du système commun, instauré par la Sixième Directive TVA, qui tend notamment à garantir aux assujettis une égalité de traitement. Ce principe serait méconnu si un acheteur devait être taxé au titre du crédit accordé par son fournisseur, - alors qu'un acheteur sollicitant un crédit auprès d'une banque ou d'un autre prêteur bénéficie d'un crédit exonéré.⁴

EXCEPTION

Intérêts à comprendre dans la base d'imposition à la TVA	→	les intérêts dus par l'acheteur pour paiement différé du prix, jusqu'au moment de la livraison seulement, sont à comprendre dans la base d'imposition à la TVA en plus du prix initialement stipulé

En effet, ce n'est qu'au moment de la livraison que la base d'imposition doit être déterminée.

Pour la Cour de Cassation, lorsque le fournisseur de biens ou le prestataire de services accorde un sursis de paiement à son client uniquement jusqu'au moment de la livraison, moyennant le paiement d'intérêts, ces intérêts intercalaires, contrairement aux intérêts de retard, constituent une contrepartie pour la livraison de biens et la prestation de services. Dans l'arrêt rendu le 16 février 2010 par la cour d'appel d'Anvers, les juges d'appel ont considéré que les intérêts intercalaires ne devaient être pris en considération qu'en cas de vente d'un immeuble neuf, lorsque le contrat de vente prévoit contractuellement que celui-ci doit être payé au vendeur, et que de tels intérêts intercalaires ne de-

1. Revue TVA n° 17, n° 483, page 322.

2. Voir dispositif de la CJCE, arrêt BAZ Bausystem A.G., 1^{er} juillet 1982, affaire 222/81, Rec. 82, p. 2540.

3. Voir CJCE, arrêt du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties 348/87, Rec. p. 1737.

4. Arrêt *Muy's en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf B.V.*, affaire 281/91, 27 octobre 1993.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

vaient pas être pris en compte dans le cas d'une soustraction visée à l'article 12, § 1^{er}, 3°, du Code de la TVA. Ils ont néanmoins constaté que l'entreprise, qui avait procédé à la soustraction de l'immeuble litigieux, avait dû payer des intérêts intercalaires lors de l'édification de l'immeuble soustrait et avait activé ces intérêts. Ils n'ont ainsi pas légalement justifié leur décision.¹

2.1.7.2 Les escomptes

Les sommes qui peuvent être portées en déduction en tant qu'escompte pour paiement comptant, même si le client n'obtient pas cette réduction.

2.1.7.3 Les rabais de prix

Qui sont consentis par le fournisseur du bien ou par le prestataire de service et qui sont acquis de manière définitive et inconditionnelle par le cocontractant au moment où la TVA est due ; la dénomination (réduction, ristourne, bonification, remise) utilisée n'a pas d'importance en la matière.

Il est donc exigé que le client ait un droit acquis à la réduction au moment où la taxe est due, peu importe le fait que la réduction de prix ne soit payable qu'après l'expiration d'un certain délai.

Si un rabais de prix n'est pas acquis de manière définitive et inconditionnelle au moment où la taxe est due, la TVA doit être perçue sur le prix total. Ainsi, si une prime de fin d'année est attribuée, la TVA sera toujours perçue sur le montant total durant l'année tandis que lors de l'attribution de la prime de fin d'année, la TVA est récupérable sur le rabais en vertu de l'article 77, § 1^{er}, 2°.

Notons encore que, lorsqu'une bonification est accordée au cas où le montant des achats dépasse un minimum établi au préalable, la base d'imposition pour l'acquisition du rabais (si le minimum n'est pas encore atteint) sera le prix total. Lorsque le minimum sera atteint, la base d'imposition comprendra le prix diminué de la remise obtenue.

Un principe fondamental issu de la Sixième Directive consiste en ce que la base d'imposition correspond à la contrepartie réellement reçue². Il en résulte que le Trésor ne peut percevoir à titre de TVA aucun montant en sus de ce que l'assujetti a collecté³. A ce niveau, la Grande-Bretagne avait refusé de diminuer la base d'imposition lorsque la contrepartie était autre que monétaire et qu'elle avait fait l'objet d'une diminution ultérieure. La Cour de Justice des Communautés européennes a clairement condamné une telle pratique.⁴

Un Arrêté royal du 8 juin 2007 (MB 18 juin 2007) a instauré un nouveau régime par lequel l'achat de voitures respec-

tueuses de l'environnement est encouragé par le biais d'une ristourne. La TVA est calculée dans ce cas sur le prix avant l'octroi de cette ristourne.

2.1.7.4 La TVA elle-même

2.1.7.5 Dommages-intérêts

Lorsque le paiement d'une indemnité par une personne à une autre, trouve exclusivement son fondement dans la réparation d'un préjudice causé par la première, cette indemnité, en tant qu'elle ne représente dès lors pas la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de service, échappe effectivement à l'application de la TVA, quelle que soit la qualité du bénéficiaire.⁵ La Circulaire n° 2017/C/65 du 25 octobre 2017 a pour but de préciser la mesure dans laquelle le montant des amendes, appliquées en cas d'exécution tardive de contrats, influence la base d'imposition de la TVA. Les sommes payées spécifiquement pour réparer le dommage consécutif à un retard d'exécution de travaux ont le caractère d'une indemnité et restent sans influence sur la base d'imposition.

Dans l'arrêt de MEO du 22 novembre 2018, C-295/17, le cour a stipulé que la législation doit être interprétée en ce sens que le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

2.1.7.6 Garanties légales et garanties complémentaires

Lorsqu'un bien ou une prestation de services sont fournis gratuitement par un assujetti en exécution d'une clause de garantie à laquelle celui-ci est tenu, l'opération échappe à la TVA sans que soit mise en cause la déduction des taxes que l'assujetti a acquittées pour l'acquisition des biens et des services utilisés pour satisfaire à cette obligation de garantie.

Il en est de même pour des réparations rendues obligatoires par la découverte de défauts juste après l'expiration du délai de garantie.⁶

Dans ce cas, il n'y a, en principe, pas de document spécifique à établir obligatoirement par le fournisseur. Toutefois, ce dernier doit être en mesure de justifier la non-exigibilité de la taxe afin d'apporter la preuve contraire à la présomption légale contenue dans l'article 64, § 1^{er}, du Code⁷.

1. Cass. 19 janvier 2012 – rôle F.10.0136.N.

2. CJCE, arrêt *Naturally Yours Cosmetics* du 23 novembre 1988, aff. 230/87, Recueil 1988, p. 6365.

3. CJCE, arrêt *Elida GIBBS* du 24 octobre 1996, aff. 317/94, Recueil 1996, p. I-5339.

4. CJCE, arrêt *Goldsmith* du 3 juillet 1997, aff. 330/95, Recueil 1997, p. I-3801.

5. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2003-2004, n° 51-10, Q. n° 21 de M. Fournaux du 1^{er} décembre 2003, Erratum bull. n° 51-16.

6. Décision du 21 novembre 1973, n° E.T. 16.252, Revue TVA n° 15, p. 185.

7. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 2000-2001, n° 2-37, Q. n° 1187 de Clippele du 5 mars 2001.

Quand un bien fait l'objet de plusieurs transmissions successives donnant toutes lieu à une obligation de garantie, la somme réclamée par chacun à son fournisseur ou, directement à un fournisseur précédent, pour se couvrir des frais qu'il a dû assumer pour remplir sa propre obligation de garantie, a le caractère d'une indemnité qui échappe à ce titre à la taxe.

À côté de l'obligation légale habituelle de garantie à laquelle les vendeurs de biens de consommation sont tenus, il arrive de plus en plus fréquemment que les vendeurs octroient, en plus de la garantie habituelle, une garantie complémentaire qui prend cours à partir du moment où la garantie habituelle prend fin ou qui est plus étendue que la garantie habituelle.

Cette garantie complémentaire implique que le vendeur (détaillant, distributeur etc.) s'oblige, en cas de défectuosité de l'appareil livré (par exemple, appareil de télévision, vidéo, voiture automobile etc.), à effectuer gratuitement la réparation ou à limiter les frais de réparation à un montant forfaitaire communément appelé franchise.

2.1.8 Refacturation de frais de restaurant et de voiture

Lorsqu'un assujetti refacture en son propre nom des frais qui lui ont été préalablement facturés sans que cette refacturation n'entre dans le cadre d'une fourniture d'un ensemble de prestations, l'assujetti (le refacturant) qui procède à la refacturation est réputé intervenir en qualité de commissionnaire au sens des articles 13, § 2 et 20 § 1^{er} du Code de la TVA.

Ceci signifie que en ce qui concerne l'application de la TVA, le refacturant est réputé, d'une part, avoir reçu lui-même les services ou livraisons auxquels les frais refacturés se rapportent et, d'autre part, avoir, à son tour, fourni ces mêmes services ou livraisons à la personne à laquelle la refacturation est adressée (le destinataire de la refacturation).

Même si l'intermédiaire (le refacturant) ne perçoit aucune rémunération pour son intervention et facture au prix coûtant (ce qui est le cas en l'espèce), au preneur définitif du service, le service qui lui est facturé par le prestataire du service, la présomption des articles 20, § 1^{er} et 13, § 2 du Code de la TVA reste d'application.

Tant au niveau de la relation entre le refacturant qui refacture et ses fournisseur qu'au niveau de la relation entre le refacturant et le cocontractant auquel la refacturation s'opère, les règles ordinaires de TVA sont applicables et ce en fonction de la nature de l'opération initiale faisant l'objet de la refacturation.

Une distinction doit être effectuée entre les situations suivantes :

1. ces frais ont été consentis par le fournisseur ou le prestataire à l'occasion d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et sont compris dans le prix global facturé

au client. Il fait bien entendu partie du prix de la livraison de biens ou de la prestation de services et sont soumis au taux de TVA applicable au bien ou au service fourni ;

2. ces frais ont été avancés par le fournisseur ou le prestataire au nom et pour le compte de son client et lui répercutés pour leur montant exact. Dans ce cas, il s'agit alors de débours au sens de l'article 28, 5° du Code et la TVA n'est pas exigible ;
3. ces frais ont été payés par le fournisseur ou le prestataire pour le compte mais au nom de leur client et lui sont répercutés en tant que tels ou éventuellement pour un autre montant. Dans ce cas, la TVA est toujours due sur la refacturation. La déduction de la TVA dans cette deuxième hypothèse est soumise aux limitations établies en matière de restaurant et de voitures destinées au transport de personnes.¹

Les frais d'hôtels, de restaurant et de déplacement, exposés par un consultant indépendant établi en Belgique et refacturés à son client belge, doivent être soumis à la TVA en Belgique, au même titre que la rémunération proprement dite, dès lors que la prestation de services rendue par le consultant est localisée dans le pays². En d'autres termes, lorsque les frais exposés et refacturés ont contribué à la fourniture d'une ou plusieurs prestations (principales) devant être considérées comme formant un seul service et que ces frais constituent en réalité un élément du prix de ce service, la refacturation doit en matière de TVA être considérée dans son intégralité comme faisant partie du prix du service fourni.

2.1.9 Refacturation de prestations

Les sommes portées en compte pour la fourniture de prestations de services à des sociétés et des entreprises, liées ou non, sont en principe soumises à la TVA quand ces prestations ont lieu en Belgique, peu importe que ces prestations soient considérées par les parties comme des mises à disposition de personnel au sens de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 2°, du Code ou soient considérées comme des contrats de louage d'ouvrage visés à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1°, du Code.

Conformément à l'article 26 du Code, la taxe doit être calculée sur le prix de la prestation de services, tel qu'il a été fixé entre les parties.

Le taux de TVA applicable dépend de la nature de l'opération. La mise à disposition de personnel est soumise au taux de TVA normal, qui s'élève à 21 %. La prestation d'entreprise d'ouvrage est imposée au taux applicable selon la nature du travail fourni³.

Un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre Etat membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations.⁴

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1994-1995, n 144, Q. n° 1411, Breyne, 2 février 1995 – Revue TVA n° 114, 648.

2. Question n° 1286 de M. Wathelet dd. 10.05.2006 – Questions et Réponses, Chambre, 2005-2006, n° 123, p. 24117-24118.

3. Questions et Réponses, Chambre, 2005-2006, n° 114, p. 21901-21903, Question n° 866 de Mme Pieters du 29 juin 2005.

4. CJCE, arrêt FCE, 23 mars 2006, aff. C-210/04 (voir chapitre 3).

CHAPITRE 5 Base d'imposition

2.1.10 Base imposable à 50 % en cas de revente de véhicules

L'article 45, § 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA, dispose qu'un assujetti ne peut déduire la TVA grevant les biens d'investissement soumis à révision dans la mesure où il les utilise pour ses besoins privés, ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son activité économique.

Etant donné que la nouvelle disposition permet, d'une manière générale, une déduction plus adéquate et compte tenu des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, l'Administration admet qu'en cas de (re)vente d'un moyen de transport visé à l'article 45, § 2, alinéa 1^{er}, du Code, la TVA ne soit calculée, en toute hypothèse, que sur la moitié du montant réclamé, sans distinguer selon que la déduction a initialement été limitée par l'article 45, § 1^{er} *quinquies*, ou par l'article 45, § 2, du Code (tolérance administrative visée au point 5.3. de la Décision n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011).

Cette tolérance est d'ailleurs indépendante des conséquences découlant de l'application de l'arrêt C-415/98 du 8 mars 2001, Laszlo Bakcsi en matière d'intégration partielle d'un bien dans le patrimoine professionnel d'un assujetti personne physique (voir point 1.3. de la Décision n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011).

Cette tolérance s'applique aux moyens de transport destinés au transport par route de personnes et/ou de marchandises et visés à l'article 45, § 2, du Code, quel que soit le moment où le moyen de transport a été acquis par l'assujetti (avant ou après la date d'entrée en vigueur de la Décision n° E.T. 119.650 vis-à-vis des biens d'investissement autres qu'immobiliers par nature).

Pour qu'un assujetti puisse invoquer cette tolérance pour les ventes intervenues depuis le 1^{er} janvier 2011, il importe que l'assujetti ait bénéficié d'un droit à déduction de la TVA devenue exigible lors de l'achat du moyen de transport qu'il cède (voir cependant le n° 7 de la Décision n° E.T. 119.650/2 du 23 décembre 2011). Cette condition exclut donc de la tolérance les véhicules automobiles qui ont été acquis sans TVA ou pour lesquels aucun droit à déduction n'a pu être exercé (p. ex. achat auprès d'un particulier, achat avec application du régime particulier visé à l'article 58, § 4, du Code).

La base d'imposition qui, conformément à ce qui précède, a été limitée à 50 % du prix d'achat (hors TVA), doit être mentionnée en grille (03) de la déclaration périodique à la TVA. La TVA due est reprise en grille (54). La différence est reprise en grille (00)¹.

2.2 La contrepartie ne consiste pas ou ne consiste pas uniquement en une somme d'argent

2.2.1 Principe

Si la contrepartie ne consiste pas ou ne consiste pas uniquement en une somme d'argent, la TVA doit être calculée sur

la valeur normale de la contrepartie. A ce sujet, il ne faut pas perdre de vue que pour certains biens (les bâtiments neufs) et certaines prestations de services (les travaux immobiliers relatifs à des bâtiments à ériger) une base d'imposition minimale a été instaurée.

La valeur normale est représentée par le prix pouvant être obtenu à l'intérieur du pays pour chacune des prestations, au moment où la taxe est due, dans des conditions de pleine concurrence entre un fournisseur et un preneur indépendants, se trouvant au même stade de commercialisation (article 32, 2^{ème} alinéa, du Code). Dans la pratique, l'Administration a défini la valeur normale de la manière suivante dans sa circulaire n° 12/1971 :

- en ce qui concerne les biens : le prix qui devrait être payé lors de l'achat de biens identiques par un acheteur ;
- en ce qui concerne les services : le prix qui devrait être payé par le preneur si la prestation de services lui était fournie par un tiers contre paiement d'une somme d'argent.

Toutefois, cette définition a été amendée par la Loi-programme du 27 décembre 2006² qui a modifié l'article 32 du Code comme suit : par valeur normale, on entend le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens ou la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant à l'intérieur du pays dans lequel la transaction est imposée, pour se procurer à ce moment les biens ou les services en question.

Lorsqu'il n'est pas possible d'établir une transaction comparable, la valeur normale d'une livraison de biens ne peut être inférieure au prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, au prix de revient, déterminés au moment où s'effectue cette livraison, et, lorsqu'il s'agit d'une prestation de services, au montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de cette prestation.

La base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services est constituée par la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 lorsque :

- 1° la contrepartie est inférieure à la valeur normale ;
- 2° le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due ;
- 3° le bénéficiaire est lié avec le fournisseur de biens ou le prestataire de services :

- en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré ;
- en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré³.

1. Décision TVA n° E.T. 119.650/3 du 11 décembre 2012.

2. MB, 28 décembre 2006.

3. Article 33, § 2, du Code tel qu'applicable à partir du 1^{er} janvier 2007.

Prix de revient

La notion de prix de revient visé à l'article 33, 1°, du Code est à entendre dans le sens défini par la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

Ce prix s'obtient, dès lors, en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au bien produit, ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables à la fabrication de ce bien, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication.¹

L'Administration de la TVA a admis que pour le calcul de ce prix de revient, il ne soit pas tenu compte du coût des prestations à caractère intellectuel relatives à la conception, au montage et à la mise au point du bien produit.²

Le prix de revient, ainsi défini sera calculé à sa valeur au moment où s'effectuent les opérations visées par la disposition prévue à l'article 33, 1°, du Code.

Plus particulièrement lorsque les opérations concernées par cette même disposition portent sur des prélèvements de bâtiments, le prix de revient à prendre en considération correspond en fait au coût que représenteraient les travaux de construction du bâtiment, si ces travaux étaient effectués au moment où se réalise le prélèvement.³

Les dépenses effectuées par l'assujetti constituent la base d'imposition lors :

- d'une opération assimilée à une prestation de service à titre onéreux visée à l'article 19, § 1^{er}, à savoir l'utilisation d'un bien immeuble appartenant à la société à des fins privées de l'assujetti ou de son personnel, ou à d'autres fins que celles de l'activité économique, lorsque le droit à déduction total ou partiel est né pour ce bien ;
- de l'exécution par un assujetti d'un travail immobilier pour ces besoins privés ou pour ceux de son personnel, à titre gratuit ou à des fins étrangères à son activité économique (article 19, § 2, 2°, du Code).

Relevons que lorsque le gérant d'une société effectue lui-même des travaux immobiliers à un bâtiment pour ses besoins privés, la TVA est due sur le montant des dépenses engagées par la société assujettie, c.-à-d. sur les dépenses qui ont un rapport direct avec le travail presté (achat de matériaux ...). Dès lors, aucune taxe n'est due sur le travail presté par l'administrateur ou le gérant dans l'hypothèse où ce dernier n'est normalement pas rémunéré par la société pour ce travail. Quant au travail qui est, le chas échéant, presté

par des membres du personnel, il fait bien partie des dépenses engagées par la société pour effectuer ces travaux.⁴

Il est à noter que la Cour de Cassation a conclu qu'il existait une activité économique dans le chef d'un particulier qui effectuait lui-même des travaux immobiliers à un immeuble qu'il donnait en location.⁵

Dans un arrêt, la Cour de Justice des Communautés européennes a conclu qu'aucun prélèvement ne devait être soumis à la taxe dès lors que le bien (un véhicule) avait été acquis sans qu'un droit à déduction ait été réalisé. En ce qui concerne les travaux effectués, ayant ouvert droit à déduction et ayant donné lieu à l'incorporation de pièces détachées, par la suite à ce bien, la base d'imposition doit être déterminée par référence au prix, au moment du prélèvement, des pièces détachées intégrées dans le bien prélevé.⁶

2.2.2 Échanges et prestations de services bilatérales

L'échange est un contrat par lequel les deux parties se donnent respectivement une chose pour une autre⁷. Comme la vente, l'échange induit une double aliénation mais dans l'échange, il y a l'aliénation d'un bien contre un autre bien.

Par prestations de services bilatérales, on entend les contrats innomés où l'une des parties s'engage à prêter un service pour l'autre et réciproquement.

Ces deux opérations sont considérées sur le plan TVA comme une double livraison ou prestation, de manière telle que si les deux contractants sont des assujettis à la TVA, les deux livraisons de biens ou prestations de services sont soumises à la TVA.

La base d'imposition est à chaque fois égale à la valeur normale du bien ou du service.

Un exemple chiffré permettra d'illustrer ce qui précède.

Un assujetti effectue pour le compte d'un hôpital, donneur d'ordre, qui lui a remis un bien à façonner une prestation pour un prix de 2.500 EUR augmenté de la valeur des déchets dont le façonnier obtiendra la propriété (valeur normale des déchets : 250 EUR). La TVA due sur le travail exécuté est calculée sur le prix convenu soit 2.500 EUR majoré de la valeur des déchets soit 250 EUR = 2.750 EUR.

Si un supplément en argent doit être payé par l'une ou l'autre partie parce que les deux livraisons de biens ou prestations de services ne sont pas égales, la TVA est due par la partie qui paie le supplément sur la valeur normale diminuée de la somme d'argent payée tandis que l'autre partie (qui perçoit le supplément) devra calculer la TVA sur la valeur normale majorée de la somme payée.

1. Article 22 de l'Arrêté royal du 8 octobre 1976.

2. Décision du 30 octobre 1979, n° E.T. 34.032, Revue TVA n° 43, p. 41.

3. Bull. des Q. et R. Parl, Chambre, session 1993-1994, n° 87, Q. n° 758 de Clippele, 21 octobre 1993.

4. COM TVA 19/786.

5. Cass., 12 décembre 2003, rôle C020130F.

6. CJCE, arrêt Fischer – Brandenstein du 17 mai 2001, affaires jointes 322/99 et 323/99, Recueil 2001.

7. C. civ. article 1702.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

La Cour d'appel de Liège a considéré qu'en vertu des articles 18, § 1, alinéa 2, 4° ; 26, alinéa 1, et 32 du Code, en cas de prestations réciproques, que chacun des deux prestataires devaient facturer à son preneur l'ensemble des services fournis, avec application de la TVA.

Si au lieu de cela, une des entreprises, au moment de facturer ses prestations à l'autre, a déduit du montant à facturer la valeur des prestations accomplies par cette dernière société à son égard et réduit d'autant la base imposable, elle a contrevenu aux dispositions précitées.

Il suffit en effet qu'un service soit fourni moyennant contrepartie, comme c'est le cas en l'espèce, pour que ce service soit soumis à la taxe.¹

2.3 Opérations sans contrepartie

2.3.1 Utilisations – Préalable

Le Moniteur du 31.12.2010 a publié une Loi du 29.12.2010 modifiant le Code de la TVA.

La Loi du 29.12.2010 transpose, notamment, l'article 168*bis* de la Directive TVA dans sa totalité.

Le but de cette disposition dans son paragraphe 1^{er} est d'empêcher un assujetti d'utiliser la méthode d'intégration totale (méthode Lennartz) aux biens d'investissement immeubles à usage mixte. En son paragraphe 2, cette disposition permet aux Etats membres d'étendre cette interdiction à tous les biens d'investissement (services compris) utilisés à usage mixte. C'est ce que la Belgique a fait.

L'article 19, § 1^{er}, est donc rendu inapplicable aux biens d'investissement à usage mixte. Il est libellé comme suit :

Est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'utilisation d'un bien autre qu'un bien visé à l'article 45, § 1^{er}quinquies affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe.²

En conséquence, la limitation de déduction résultant de cet usage mixte sera immédiate selon la méthode proportionnelle. C'est la finalité de l'article 45 ; § 1^{er}quinquies nouveau, du Code :

En ce qui concerne les biens immeubles par nature et les autres biens d'investissement et services sujets à révision en vertu de l'article 48, § 2 qui font partie du patrimoine de l'entreprise de l'assujetti et qui sont utilisés à la fois pour les besoins de son activité économique et pour ses besoins privés ou pour les besoins privés de son personnel ou, plus généralement à des fins étrangères à son activité économique,

l'assujetti ne peut déduire la taxe grevant les biens et les services afférents à ces biens qu'à concurrence de leur utilisation pour les besoins de son activité économique.

L'Administration a publié une nouvelle Circulaire n° 36/2015 (n° E.T.119.650) du 23 novembre 2015. Cette circulaire a pour but de coordonner les commentaires précédents (Décisions E.T. 119.650, E.T. 119.650/2, E.T. 119.650/3 et E.T. 119.650/4) et, si nécessaire, d'y apporter des précisions complémentaires ou des modifications.

2.3.1.1 Généralités – Avantage sur véhicules

Il est renvoyé au chapitre 3 en la matière.

2.3.1.2 Avantage en matière d'outplacement

Les frais d'outplacement sont à considérer comme inhérents à l'activité économique de l'employeur. Si celui-ci est un assujetti à la TVA avec droit à déduction, la TVA grevant lesdits frais est déductible selon les règles normales. Toutefois, dans la mesure où un avantage de toute nature serait reconnu dans le chef de l'employé bénéficiaire, ce qui serait le cas s'il devait être établi que l'outplacement a permis corrélativement d'octroyer à celui-ci des avantages supplémentaires (voir réponse précitée), le montant de cet avantage serait soumis à la TVA, à titre de prestations de services fournies par l'employeur audit bénéficiaire.³

L'outplacement est l'ensemble des services et des conseils de guidance fournis individuellement ou en groupe par un bureau spécialisé, contre paiement et à la demande d'un employeur, afin de permettre à un travailleur de retrouver lui-même et le plus rapidement possible un emploi auprès d'un nouvel employeur ou de développer une activité professionnelle en tant qu'indépendant. En matière d'impôt sur les revenus, les frais d'outplacement supportés par un employeur doivent, en principe, être assimilés à des dépenses propres à l'employeur, que ce dernier peut donc déduire à titre de frais professionnels.

2.3.2 Prélèvements et utilisations imposables

2.3.2.1 Principe

La base d'imposition est constituée pour les opérations visées à l'article 10, § 3, et à l'article 12 du Code, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations⁴ (la notion de prix de revient est à entendre dans le sens défini par la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises).

La Cour de Justice des Communautés européennes a décidé que lorsqu'une contrepartie réelle est acquittée, même si cette contrepartie est inférieure au prix de revient du bien ou du service fourni, la TVA est due uniquement sur le prix payé.⁵

1. Appel Liège, 11 mars 2005, rôle n° 2000/RG/1269.

2. Article 19, § 1^{er}, du Code de la TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2011 – Loi du 29 décembre 2010 – MB du 31 décembre 2010.

3. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1998-1999, n° 162, Q. n° 1477, Fournaux, 8 septembre 1998.

4. Article 33 du Code.

5. CJCE, arrêt Scandic du 20 janvier 2005, aff. C-412/03, point 30, Recueil 2005.

La Cour de Justice des Communautés européennes précise en outre qu'il est interdit de considérer une opération imposable (à titre onéreux) en même temps comme une opération assimilée à une opération imposable (à titre gratuit).

Pour le calcul de ce prix de revient, l'Administration ne critique pas que l'assujetti ne tienne pas compte du coût des prestations à caractère intellectuel qu'il a effectuées ou fait effectuer par son personnel pour la conception, le montage et la mise au point du bien dont il s'agit.¹

Cette valeur est établie compte tenu de l'état dans lequel se trouve le bien au moment où le prélèvement a lieu. Il a ainsi été décidé que lorsqu'un assujetti prélève de son stock des vêtements démodés afin de les donner gratuitement à des institutions caritatives, la TVA sur le prélèvement doit être calculée sur la base d'imposition qui est égale au prix d'achat que l'assujetti aurait dû payer pour l'achat de tels biens démodés au moment du prélèvement.²

Lorsqu'un assujetti se voit réclamer une TVA sur un prélèvement imposable de biens issus de son stock qu'il a offert dans le cadre d'une action humanitaire, il ne peut être question, en matière d'I.S.R., de considérer ce montant en tant que chiffre d'affaires.³

2.3.2.2 Prélèvements utilisations de véhicules

Etant donné que lors de son acquisition, le véhicule a déjà subi une limitation du droit à déduction à concurrence de 50 %, l'Administration admet qu'en cas de prélèvement à des fins exclusivement privées, ce qui arrive régulièrement en cas de cessation d'activité, la TVA ne soit due que sur la moitié du prix d'achat (en fait la valeur résiduelle prévue à la circulaire n° 3/1981⁴).

La Cour de Justice des Communautés européennes précise la situation d'un véhicule acheté sans TVA lorsque des travaux avec TVA sont entrepris par après⁵ :

1° Lorsqu'un assujetti prélève à des fins étrangères à l'entreprise un bien (en l'occurrence, un véhicule) acheté sans qu'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ait été ouvert et ayant fait l'objet, postérieurement à son acquisition, de travaux pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée a été déduite, la taxe sur la valeur ajoutée due ne concerne que les 'éléments composant le bien' qui ont ouvert un droit à déduction, à savoir les éléments ayant définitivement perdu leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques lorsqu'ils ont été incorporés au véhicule, postérieurement à son achat, à la suite d'opérations de livraisons de biens qui ont entraîné une augmentation durable de la valeur du véhicule, non totalement consommée au moment du prélèvement.

2° Dans le cas d'un prélèvement soumis à imposition s'agissant en particulier du prélèvement d'un bien (en l'occurrence, un véhicule) :

- acquis sans qu'un droit à déduction ait été ouvert ;
- pour lequel ont été effectués des travaux ayant ouvert droit à déduction et ayant donné lieu à l'incorporation d'éléments composant le bien ;

la base d'imposition doit être déterminée par référence au prix, au moment du prélèvement, des biens incorporés au véhicule qui constituent des éléments composant le bien prélevé.

3° Dans le cas où des travaux effectués postérieurement à l'achat d'un bien (en l'occurrence, un véhicule) et ayant donné lieu à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont n'entraînent pas d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée lors du prélèvement du véhicule, les déductions de taxe sur la valeur ajoutée opérées au titre de ces travaux doivent faire l'objet d'une régularisation si la valeur des travaux en question n'a pas été totalement consommée dans le cadre de l'activité professionnelle de l'assujetti avant le transfert du véhicule dans son patrimoine privé.

Selon l'Administration, la question de savoir si des véhicules neufs ou d'occasion destinés à la vente (pour autant qu'ils n'aient pas été achetés sous le régime particulier visé par l'article 58, § 4, du Code de la TVA) sont utilisés, par un constructeur ou un négociant en ces véhicules, en tant que biens d'investissement au sens de l'article 6, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 3 et doivent faire l'objet d'un prélèvement visé par l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, du Code de la TVA, gît essentiellement en fait.⁶

L'Administration propose la distinction suivante :

- a) L'utilisation exceptionnelle et de courte durée d'un véhicule destiné à la vente par un constructeur ou un négociant en ce véhicule, pour effectuer des essais en vue de la vente de ce véhicule, n'est pas considérée comme une opération visée par l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, du Code de la TVA car, dans cette hypothèse, le véhicule n'est pas utilisé de manière durable comme instrument de travail ou moyen d'exploitation (le véhicule reste exclusivement destiné à la vente).
- b) Lorsqu'un véhicule est utilisé par un constructeur ou un négociant en véhicules dans d'autres circonstances que celles visées ci-avant et, notamment, lorsqu'il est utilisé en vue de la vente d'autres véhicules (sont visés les véhicules d'essai et de direction) ou comme véhicule de remplacement, le véhicule est alors considéré comme utilisé

1. Décision du 30 octobre 1979, n° E.T. 34.032, Revue TVA n° 43, n° 725, page 41.

2. Décision du 2 octobre 1979, n° E.T. 33.875, Revue TVA n° 42, n° 718, page 614 Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 1994-1995, n° 141, Q. n° 894 Wintgens, 24 novembre 1994, Revue TVA n° 113, 502.

3. Cass., 3 décembre 2004.

4. Revue de TVA n° 41/81, p. 248.

5. CJCE, arrêt Fischer et Brandenstrein du 17 mai 2001, aff. C-322/99 et C-323/99, Recueil 2001, p. I-4049.

6. Décision n° E.T.107.150 du 15 mai 2006.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

au sens de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code de la TVA. L'assujetti doit établir un document constatant cette opération (article 3 de l'Arrêté royal n° 1 du 29 septembre 1992). Sous certaines conditions, le régime particulier prévu par la circulaire n° 9 du 30 juillet 1985 est d'application en ce qui concerne l'utilisation de véhicules ou de véhicules mixtes par des constructeurs ou négociants en véhicules.

Il convient de noter que la plaque d'immatriculation sous laquelle le véhicule a été utilisé (plaque d'essai 'ZZ', plaque marchand 'Z' ou plaque ordinaire), reste sans influence sur la nécessité ou non d'opérer le prélèvement prévu par l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code de la TVA. Néanmoins, l'inscription d'un véhicule dans le répertoire de la direction de l'immatriculation des véhicules constitue une présomption d'utilisation taxable, à moins que l'assujetti n'en apporte la preuve contraire (p. ex. si l'immatriculation à la DIV a été demandée pour des raisons statistiques et que le véhicule n'a pas été effectivement utilisé).

En outre, il convient encore de préciser que le fait qu'un véhicule soit ou non repris comme bien d'investissement ou actif immobilisé dans la comptabilité ne constitue pas un critère distinctif.

Compte tenu de ce qui précède, la décision n° E.T. 8.434 du 26 janvier 1973 (Revue de la TVA n° 12/287/384) est rapportée.

2.3.2.3 Prélèvements de bâtiments

Pour les prélèvements de bâtiments visés à l'article 12, § 2, du Code, par des constructeurs professionnels, la TVA sera due sur la valeur normale du bâtiment prélevé qui correspond en fait à la valeur vénale du bien au moment où s'opère le prélèvement¹.

2.3.2.4 Prélèvements de biens d'investissement

Pour les prélèvements de biens d'investissement visés à l'article 12, § 1^{er}, 1^o, du Code, la TVA est exigible sur une base d'imposition qui est constituée par le prix d'achat du bien prélevé ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminé au moment où s'effectue le prélèvement.

Ainsi, lorsque le bien a été acheté, la base d'imposition n'est pas constituée nécessairement par le prix d'achat initial mais par le prix qui devrait normalement être payé, au moment du prélèvement, pour acquérir le bien prélevé, compte tenu de l'état (vétusté, par exemple) dans lequel il se trouve à ce moment.

En outre, par souci de simplification et sauf circonstances exceptionnelles, et seulement en ce qui concerne les biens d'investissement prélevés durant la période quinquennale de révision, il est admis que la valeur retenue à titre de base

d'imposition corresponde, par rapport au prix d'achat ou au prix de revient initial, à un cinquième pour l'année du changement d'affectation, augmenté d'un cinquième pour chacune des années restant à courir.²

Lorsque des ordinateurs sont offerts par les entreprises à leur personnel, l'assujetti doit procéder au prélèvement visé à l'article 12, § 1^{er}, 1^o, du Code. La taxe est alors due sur une base d'imposition qui est constituée, conformément à l'article 33, 1^o, du Code, par le prix d'achat du bien prélevé ou d'un bien similaire, à savoir le prix qui doit normalement être payé pour l'achat de ce bien dans l'état où il se trouve au moment du prélèvement.

L'assujetti peut opérer la révision de la TVA qu'il n'a pas pu déduire initialement (p. ex. un assujetti avec droit à déduction partielle). Lorsque les ordinateurs dont il s'agit ont d'abord été utilisés par un assujetti avec droit à déduction partielle, comme biens d'investissement les déductions initialement opérées doivent être revues en une fois, pour l'année au cours de laquelle intervient la cause de révision, en l'espèce le prélèvement, et pour les années restant à courir de la période de révision, à concurrence d'un cinquième, par année, des taxes qui avaient été atteintes par la limitation de la déduction. Le montant des taxes qui peut être porté en déduction par suite de la révision est limité au montant obtenu en appliquant à la base d'imposition pour la livraison – *in casu* le prélèvement – le taux auquel ont été calculées les taxes dont la déduction est sujette à révision.³

Exemple

Un ordinateur acquis par un assujetti mixte en 2001 pour un montant de 1.000 EUR + 210 EUR de TVA, est offert en 2003 à un employé. Lors de l'achat 40 % ou 84 EUR avait été déduit.

Le prélèvement est effectué pour un montant de 600 EUR, sur lequel 126 EUR de TVA est due. Une révision des déduction peut éventuellement être opérée en faveur de l'assujetti pour un montant de :

Cette révision ne peut jamais être supérieure au 126 EUR (TVA due sur le prélèvement).

2.3.2.5 Donations aux institutions agréées

Lorsqu'un assujetti prélève des biens de son stock pour les transmettre à titre gratuit à une oeuvre de charité, ce prélèvement est assimilé à une livraison imposable en vertu de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code. Conformément aux principes généraux qui régissent la TVA, un bien ne peut en effet parvenir au stade de la consommation finale sans être grevé par cet impôt, sauf dans les cas pour lesquels le Code de la TVA prévoit expressément une exonération.

1. Décision du 27 février 1992, n° E.T. 41.665, Revue TVA n° 100, p. 782.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1997-1998, n° 131, Q. n° 1296 Michel, 25 mars 1998.

3. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2001-2002, n° 50-134, Q. n° 830 de M. Ludo Van Campenhout du 13 novembre 2001.

Par ailleurs, c'est en vertu du même principe qu'un bien qui, suite à sa destruction, ne parvient pas au stade de la consommation finale, ne donne pas lieu à perception de la taxe par reversement de la TVA ayant grevé ce bien et qui avait été initialement déduite.

Par application de l'article 33, 1^o, du Code, la taxe due en raison de ce prélèvement doit être calculée sur une base d'imposition égale au prix d'achat de ces biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, sur une base égale au prix de revient. Pour déterminer la base d'imposition, il faut tenir compte de la vétusté et de l'état dans lequel se trouvent les biens au moment où ils sont prélevés. La détermination de cette valeur est faite par l'assujetti, sous le contrôle de l'Administration.

Enfin, il est rappelé que dans le cas où les biens sont remis à titre gratuit à un organisme agréé qui poursuit un but charitable, humanitaire ou éducatif, ce prélèvement peut être exonéré de la TVA sur la base de l'article 42, § 3, 8^o, du Code, à condition que cet organisme, dans le cadre de sa mission, exporte lesdits biens en dehors de la Communauté européenne.

Ni le Code de la TVA ni les arrêtés pris pour son exécution ne permettent de déroger à ce qui précède.¹

2.3.2.7 Assimilations imposables au sens de l'article 12, § 1^{er}, du Code au sein d'une unité TVA

a Application de l'article 12, § 1^{er}, 3^o, du Code

Cette disposition trouvera notamment à s'appliquer lorsque, au sein d'une unité TVA, un membre, qui détient en stock des biens destinés à faire l'objet de livraisons ouvrant droit déduction, réputées faites par l'unité TVA (autrement dit, des livraisons externes ouvrant droit à déduction), livre certains de ces biens à un autre membre de l'unité TVA et que ces biens constitueront, dans le chef de l'unité TVA, des biens d'investissement.

La base d'imposition de cette opération est déterminée conformément à l'article 33, § 1^{er}, 1^o, du Code par le prix d'achat des biens ou de biens similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations et en tenant compte, le cas échéant, des articles 26, alinéas 2 et 3, et 28 du Code.

Dans un souci de simplification et afin de ne pas forcer le membre vendeur à divulguer au membre acheteur le prix d'achat ou le prix de revient du bien, l'Administration accepte que la base d'imposition de ce prélèvement soit égale au prix de vente qui a été réellement réclamé par le membre vendeur au membre acheteur.

Exemple

Une unité TVA comprend, entre autres, une société active dans le domaine de l'informatique. Cette dernière société

détient en stock des ordinateurs (prix d'achat unitaire hors TVA de 1.000 EUR) destinés à la revente. Cette société vend 10 ordinateurs, au prix unitaire de 1.200 EUR, à un autre membre de l'unité TVA qui va les utiliser comme moyens d'exploitation. Ces ordinateurs doivent être considérés comme des biens d'investissement dans le chef de l'unité TVA.

L'unité TVA est tenue d'établir le document prévu par l'article 3 de l'Arrêté royal n° 1. La taxe due en raison du prélèvement se calcule en principe sur le prix d'achat des ordinateurs lors de leur 'entrée' dans l'unité TVA soit sur une base égale, en l'espèce, à 10.000 EUR. Toutefois, si le membre vendeur le souhaite, la taxe peut être calculée sur une base d'imposition correspondant au prix de vente réel.

b Application de l'article 12, § 1^{er}, 4^o, du Code

Exemple

Une unité TVA est composée, notamment, d'un membre dont l'activité consiste en la fabrication et la vente de contenants spéciaux (flacons, bouteilles, poches etc.) destinés à être utilisés dans le domaine médical, et d'un autre membre dont l'activité consiste en livraisons de produits pharmaceutiques, de sérums à usage thérapeutique ou prophylactique, de sang humain et de lait maternel.

L'essentiel de l'activité commerciale des membres consiste en opérations externes. Le premier membre vend au second 10.000 poches destinées à contenir du sang humain. Le coût de revient unitaire de ces poches est de 0,50 EUR. Elles sont vendues au second membre pour le prix unitaire de 1,20 EUR.

L'unité TVA est également tenue dans ce cas d'établir le document prévu par l'article 3 de l'Arrêté royal n° 1.

La base d'imposition du prélèvement est constituée par le coût de revient des poches, et s'élève par conséquent à 5.000 EUR.

Dans un souci de simplification et afin de ne pas forcer le membre vendeur à divulguer au membre acheteur le prix d'achat ou le prix de revient du bien, l'Administration accepte que la base d'imposition de ce prélèvement soit égale au prix de vente qui a été réellement réclamé par le membre vendeur au membre acheteur.

Si l'assujetti qui doit opérer le prélèvement prévu, selon le cas, par l'article 12, § 1^{er}, 3^o ou 4^o, du Code de la TVA n'a pas pu déduire entièrement la taxe ayant grevé l'acquisition du bien ou des éléments constitutifs de son prix de revient, cet assujetti est autorisé à revoir la déduction initialement opérée. Les biens sont rétroactivement considérés comme ayant été acquis en vue de réaliser une opération permet-

1. Questions et Réponses, Chambre, 2005-2006, n° 105, p. 19272-19274, Question n° 987 de M. Vernick du 21 novembre 2005.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

tant la déduction totale de la taxe qui les grevait au moment de leur acquisition.¹

Quant à la taxe due en raison du prélèvement, elle est bien entendu déductible selon le système de déduction applicable à l'unité TVA.

2.3.3 La base d'imposition lors d'opérations assimilées à des prestations de services

Est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux :

1° L'utilisation d'un bien meuble affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe. La base d'imposition est constituée par le montant des dépenses engagées par l'assujetti avec exercice du droit à déduction ;²

2° L'exécution par un assujetti d'un travail immobilier pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, et, plus généralement, à titre gratuit ou à des fins étrangères à son activité économique la base d'imposition est constituée par le montant des dépenses engagées par l'assujetti avec exercice du droit à déduction.

Exemple

Un maçon assujetti construit sa propre maison : par application des articles 19, § 2, 2°, et 33, 2°, du Code il effectue un travail immobilier pour ses besoins privés et la base d'imposition est le montant des dépenses faites par le maçon.

Sa main d'œuvre n'est donc pas taxable.

En principe, les travaux exécutés doivent ressortir de l'activité économique pour laquelle cette personne a, conformément à la législation en matière de TVA, la qualité d'assujetti. Toutefois, lorsque les travaux immobiliers sont effectués par les membres du personnel de l'assujetti, l'article 19, § 2, du Code, trouve toujours à s'appliquer, que ces travaux soient effectués dans le cadre de l'activité économique habituelle ou non.

3° L'exécution par un assujetti d'un travail immobilier pour les besoins de son activité économique, la base d'imposition est constituée par la valeur normale des prestations de services telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32, alinéa 2.

Exception faite :

- a) des travaux de construction d'un bâtiment effectués par un assujetti visé à l'article 12, § 2, du Code ;
- b) des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage, lorsque l'exécution de tels travaux par un autre assujetti ouvrirait droit à la déduction complète de la taxe.

Les assujettis sans droit à déduction dont l'activité est exemptée sur la base de l'article 44 du Code doivent appliquer les dispositions prévues ci-avant au 3°.

Lorsqu'un membre d'une unité TVA effectue des travaux immobiliers pour un autre membre, l'article 19, § 2, 1°, du Code est, dans les situations qu'il vise, applicable à ces travaux.

Conformément à l'article 33, § 1^{er}, 3°, du Code, la base d'imposition de ces travaux est constituée par la valeur normale de ceux-ci, telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 du Code.

En l'espèce, le prix réclamé par le membre prestataire peut être considéré comme la valeur normale des travaux pour autant, bien entendu que ce prix corresponde aux prix habituellement pratiqués par ce prestataire pour ce genre de travaux.

2.3.4 La livraison d'un article gratuit en contrepartie de l'apport de nouveaux clients

La base d'imposition de l'article qu'un fournisseur livre sans frais supplémentaire à une personne qui se présente elle-même ou présente une autre personne à titre de nouvelle cliente potentielle est distincte de la base d'imposition des biens achetés auprès du même fournisseur par la nouvelle cliente.

La livraison d'un article gratuit à une personne qui apporte de nouveaux clients est la contrepartie d'un service fourni. La base d'imposition correspond au prix d'achat payé par le fournisseur pour l'acquisition dudit article³. La remise d'un cadeau en prime n'est pas une réduction de prix sur les achats futurs du membre adhérent.⁴

La base d'imposition pour la livraison d'une prime en nature constituant la contrepartie de la présentation d'un nouveau client comprend, outre le prix d'achat de cette prime, également les frais d'expédition, lorsque ceux-ci sont pris en charge par celui qui livre la prime en nature.⁵

2.3.5 Opérations de change

L'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la Sixième Directive 77/388 doit être interprété en ce sens que, dans des opérations de change dans lesquelles aucuns frais ni commission ne sont calculés en ce qui concerne certaines opérations spécifiques, la base d'imposition est constituée

1. Décision n°T 4973 du 29 juillet 1971.

2. Voir en la matière CJCE, arrêt Mohsche du 25 mai 1993, affaire 193/91, Rec. 93, 2615.

3. CJCE, arrêt Empire Stores du 2 juin 1994, aff. 33/93, Rec. 1994, I, 2329.

4. Appel Anvers, 4 novembre 1996, F.J.F. n° 96/275.

5. CJCE, arrêt Bertelsmann AG du 3 juillet 2001, aff. 380/99, Recueil 2001.

par le résultat brut des opérations du prestataire de service au cours d'une période donnée.¹

Notons que ces opérations sont exemptées de TVA en Belgique par l'article 44, § 3, 9°, du Code.

2.3.6 Livraison de biens comportant un bien gratuit

Lorsque l'on se trouve en présence par exemple d'une livraison de six biens pour le prix de cinq, il y a lieu de percevoir TVA sur le prix réclamé à l'acheteur, sans devoir procéder par la suite à une quelconque révision des déductions.

Dans la mesure où la comptabilité de l'assujéti concerné est suffisamment probante, une mention appropriée doit permettre à cet assujéti d'écarter la présomption légale de l'article 64, § 1^{er}, du Code de la TVA, établissant que toute personne qui achète ou produit pour vendre est présumée, jusqu'à preuve du contraire, avoir livré dans des conditions qui rendent la taxe exigible les biens qu'elle achète ou produit.²

2.4 Base minimale d'imposition

2.4.1 Biens visés

À partir du 1^{er} juin 1993, il n'y avait plus que deux catégories d'opérations soumises à une base minimale d'imposition, à savoir :

1° la livraison et le prélèvement assimilés à une livraison de bâtiments neufs tels que visés à l'article 44, § 3, 1°, a), du Code ;³

2° les prestations de services ayant pour objet des travaux immobiliers, lorsqu'elles portent sur des bâtiments à ériger⁴.

Par dérogation à l'article 26, la base d'imposition de la location visée à l'article 44, § 3, 2°, d) est aussi constituée par la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 lorsque :

1° la contrepartie est inférieure à la valeur normale ;

2° le preneur n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due ;

3° le preneur est lié d'une des manières suivantes avec le loueur :

a) en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré ;

b) en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré ;

c) en raison d'un lien de contrôle, direct ou indirect, en droit ou en fait ;

d) en raison du fait que la majorité des actifs qu'ils ont investis pour les besoins de leur activité économique appartient directement ou indirectement à la même personne ;

e) en raison du fait qu'ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ;

f) en raison du fait qu'ils organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ;

g) en raison du fait qu'ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.

2.4.2 Bâtiments neufs

Seuls les bâtiments 'neufs' peuvent éventuellement être soumis à la TVA lors de leur vente ou leur prélèvement. La cession de bâtiments 'anciens' est exemptée de TVA en vertu de l'article 44 du Code.

La Loi-programme du 2 août 2002⁵ a modifié à la fois la notion de bâtiment pour l'application de la TVA et le mode de calcul du délai.

Un des objectifs majeurs de cette loi est de mettre la législation belge en conformité avec la Sixième Directive en permettant de considérer comme des 'bâtiments neufs' par exemple l'outillage industriel immobilisé par nature, les stations d'épuration ou les canalisations.

C'est pourquoi, il y a lieu d'entendre dorénavant par bâtiment toute construction incorporée au sol⁶.

Un deuxième objectif est de ne plus lier le calcul du délai à l'enrôlement du précompte immobilier. C'est pourquoi, l'article 44, § 3, 1°, du Code prévoit qu'un bâtiment est neuf jusqu'à l'expiration de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ce bâtiment.

La TVA est exigible en matière de bâtiments neufs dans les cas suivants :

– l'aliénation occasionnelle d'un bâtiment neuf ou un droit réel sur un bâtiment neuf, s'il a été acquis avec application de la TVA moyennant l'exercice d'une option⁷ ;

– l'aliénation ou le prélèvement par un constructeur professionnel d'un bâtiment neuf ou d'un droit réel sur un bâtiment neuf.

1. CJCE, arrêt First National Bank of Chicago du 14 juillet 1998, aff. 172/96.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 1999-2000, n° 2-12, Q. n° 311 Mme Nyssens, 22 décembre 1999.

3. Article 36, § 1^{er}, a, du Code.

4. Article 36, § 1^{er}, b, du Code.

5. Moniteur belge du 29 août 2002, 2^{ème} édition.

6. Article 1^{er}, § 9, du Code.

7. Article 8 du Code.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

En cas de livraison, le montant, sur lequel la TVA est calculée, ne peut être inférieur à la valeur normale¹, c'est-à-dire le prix pouvant être obtenu à l'intérieur du pays pour chacune des prestations, au moment où la taxe devient exigible, dans des conditions de pleine concurrence entre un fournisseur et un preneur indépendants, se trouvant au même stade de commercialisation. Dans la pratique, cette valeur normale est le prix de vente de ce bâtiment, ou bien la valeur qui peut être demandée et obtenue pour ce bâtiment (notion de valeur vénale ou de juste prix).

La vérification de cette valeur normale est effectuée par le receveur de l'enregistrement.

En cas de prélèvement d'un bâtiment neuf par des constructeurs professionnels, la taxe est calculée sur le prix de revient qui correspond en fait au coût que représenteraient les travaux de construction du bâtiment visé, si ces travaux étaient effectués au moment où s'opère le prélèvement.²

Lorsque le cas échéant, la vente d'un bâtiment en rente viagère s'effectue avec application de la TVA, la taxe est due au moment de la livraison du bâtiment sur la valeur de celui-ci à l'exclusion de la valeur du terrain.

La base d'imposition à la TVA du bâtiment est dans ce cas constituée par la valeur et les charges convenues pour la totalité du bien immobilier desquelles on soustrait la valeur de vente du terrain, estimée au moment de la cession mais compte tenu de son état avant le début des travaux, sans que cette valeur puisse être inférieure à la valeur normale du bien cédé.³

2.4.3 Travail immobilier

La base d'imposition ne peut être inférieure à la valeur normale en ce qui concerne : les prestations de services ayant pour objet des travaux immobiliers, au sens de l'article 19, § 2, du Code lorsqu'elles portent sur des bâtiments à ériger, c'est-à-dire le prix pouvant être obtenu à l'intérieur du pays pour chacune des prestations, au moment où la taxe devient exigible, dans des conditions de pleine concurrence entre un fournisseur et un preneur indépendants, se trouvant au même stade de commercialisation.

L'article 36, § 2, du Code stipule également que lorsque le maître de l'ouvrage conclut plusieurs contrats pour l'érection d'un bâtiment, le total des bases d'imposition applicables à ces contrats ne peut être inférieur à la valeur normale cumulée des travaux.

Quand des travaux immobiliers sont relatifs à l'achèvement d'un bâtiment qui a été acquis avec paiement de la taxe, le total des bases d'imposition ne peut être inférieur au minimum indiqué à l'alinéa précédent.

La vérification incombe dans ce cas au contrôleur en chef de la TVA, en ce qui concerne le contrôle des prix dans le secteur de la construction, les matériaux placés et transformés et la nature de la construction.

2.4.4 Constitution d'un droit de superficie

La constitution d'un droit de superficie s'analyse, en matière de TVA, comme une livraison de biens passible de la taxe pour autant que :

- le droit de superficie soit établi relativement à un fonds sur lequel se trouve déjà érigé un bâtiment ;
- ce droit soit constitué, par un assujetti visé à l'article 44 § 3, 1^{er}, b), du Code, au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle a lieu le premier enregistrement au précompte immobilier de ce bâtiment.

Conformément à l'article 26 du Code, la base d'imposition de la TVA due lors de la constitution dudit droit de superficie est, en principe, égale au prix (augmenté des charges), étant entendu qu'en vertu de l'article 32 du Code, lorsque la contrepartie ne consiste pas uniquement en une somme d'argent, la base d'imposition est égale à la valeur normale de cette contrepartie.

Un problème particulier se présente toutefois lorsque les paiements périodiques du prix (par exemple annuels) sont prévus.

En effet, pour la livraison d'un bien, la TVA est calculée sur une base d'imposition qui est, en principe, constituée par le prix fixé entre parties au moment où la taxe est exigible.

Etant donné que la constitution du droit de superficie est considérée comme la livraison d'un bien, une valeur au comptant devra être fixée, pour la perception de la TVA, lorsque l'opération est conclue moyennant des paiements périodiques. Cette valeur est, en règle, égale au montant total de la redevance périodique, le cas échéant diminué des intérêts capitalisés.

Cependant, si lors de l'établissement du droit de superficie, un prix au comptant est mentionné sur la facture ou sur le document en tenant lieu, c'est ce prix qui, en principe, doit être pris en considération pour le calcul de la TVA exigible.⁴

En ce qui concerne la déduction des taxes en amont, la position de l'Administration respecte la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes selon laquelle seules sont déductibles les taxes ayant grevé les éléments constitutifs des biens ou des services que l'assujetti fournit avec application de la taxe.

1. Article 32, alinéa 2, du Code.

2. Décision du 27 février 1992, n° E.T. 41.665, Revue TVA n° 100, p. 782, n° 956.

3. Bull. des Q. et R. Parl, Chambre, session 1993-1994, n° 100, Q. n° 844 Van Grembergen, 23 décembre 1993, Revue TVA n° 109, 673.

4. Bull. des Q. et R. Parl, Chambre, session 1994-1995, n° 129, Q. n° 710 De Clippele, 22 septembre 1993, Revue TVA n° 111, 1197.

En l'espèce, la constitution d'un droit réel sur un bien immeuble n'emportant que le transfert partiel des droits du cédant sur cet immeuble, il est normal que la taxe ne soit déductible qu'à due concurrence du coût de revient du droit réel constitué.

Si toutefois, le coût de constitution de ce droit réel approche sensiblement celui de la vente en pleine propriété de l'immeuble, l'Administration accepte que la taxe en amont soit déduite en totalité, nonobstant les droits que se réserve le cédant.¹

2.5 Agences de voyages

2.5.1 Base d'imposition

En vertu de l'article 29, § 2, du Code, la base d'imposition de la prestation de services qu'une agence de voyages fournit au voyageur, est constituée par la marge que l'intéressée réalise en l'espèce, c'est-à-dire par la différence entre :

1° le montant total à payer par le voyageur, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée ;

2° le coût effectif, taxe sur la valeur ajoutée comprise, que l'agence de voyages supporte pour les biens et les services qui lui sont fournis aux fins de sa prestation, dans la mesure où ces biens et ces services profitent directement au voyageur.

Le Roi a toutefois fait usage, par le biais de l'Arrêté royal n° 35 du 28 décembre 1999² (précédemment du 12 décembre 1977) du pouvoir qui lui est conféré à l'article 35, alinéa 2, du Code, pour fixer la base d'imposition de la prestation de services visée à l'article 18, § 2, alinéa 2, à un pourcentage du total des sommes que l'agence de voyages au sens de l'article 1^{er}, § 7, alinéa 1^{er}, 2°, porte en compte au voyageur.

En vertu de l'article 45, § 4, du Code, les agences de voyages ne peuvent déduire la taxe grevant les biens et les services que d'autres assujettis leur fournissent aux fins des prestations visées à l'article 18, § 2, alinéa 2, du Code, et qui profitent directement aux voyageurs.

La TVA est due sur un pourcentage du prix auquel la prestation est offerte aux voyageurs. Ces pourcentages sont les suivants (voir article 1^{er} de l'Arrêté royal n° 35).

1°	18 %	en ce qui concerne la fourniture, moyennant un prix global, d'un ensemble alliant des opérations de transport, de logement, de nourriture ou de boissons consommées sur place, de divertissement ou autres, d'un séjour à forfait, comprenant notamment le logement, d'un circuit touristique, de plusieurs prestations constitutives de l'un de ces ensembles ou qui s'inscrivent en relation avec lui, lorsque cette fourniture est l'œuvre d'une agence de voyages qui agit soit exclusivement à l'intervention d'intermédiaires en voyages visés à l'article 1 ^{er} , § 7, alinéa 2, 2°, du Code, soit aussi bien à l'intervention de tels intermédiaires que seule
2°	6 %	en ce qui concerne les ensembles ou parties des ensembles visés au 1°, lorsque leur fourniture s'effectue à l'intervention d'un intermédiaire visé à l'article 1 ^{er} , § 7, alinéa 2, 2°, du Code, qui est établi à l'étranger
3°	8 %	en ce qui concerne la réservation d'un logement pour un prix qui n'est pas compris dans un prix global
4°	13 %	dans tous les autres cas

Cette TVA sur les bases forfaitaires n'est perçue qu'une seule fois, par la première agence de voyages établie en Belgique, qui s'engage à fournir les prestations précitées, même lorsque d'autres agences de voyages interviennent pour la fourniture de ces prestations.

2.5.2 Agences de voyages et unité TVA

Lorsque, au sein d'une unité TVA, se trouve une entreprise dont l'activité est visée par l'article 1^{er}, § 7, 2°, du Code, le régime particulier des agences de voyages n'est pas applicable aux opérations internes que cette entreprise effectue au profit des autres entreprises de l'unité TVA.

Il en résulte notamment que l'exclusion du droit à déduction, prévue par l'article 45, § 4, du Code n'est pas applicable aux taxes ayant grevé les biens et les services que d'autres assujettis ont fournis à cette entreprise pour les voyages que celle-ci organise au profit des autres entreprises de l'unité TVA, et qui profitent directement au voyageur.

Pour les biens et services visés à l'alinéa précédent, l'unité TVA exerce son droit à déduction selon les règles normales de déduction, sans préjudice bien entendu des autres exclusions du droit à déduction prévues par le Code. Cette unité TVA exerce donc son droit à déduction comme le ferait

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2005-2006, n° 125, Q. n° 1276 Devlies, 8 mai 2006.

2. Moniteur belge du 31 décembre 1999.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

toute entreprise, autre qu'une agence de voyages, qui a recours, pour les besoins de son activité économique, aux services de transporteurs, hôteliers, restaurateurs etc.

Le régime des agences de voyages et notamment l'article 45, § 4, du Code reste en revanche d'application pour les biens et services visés par cette disposition que cette entreprise utilise pour effectuer des opérations externes. Les pourcentages déterminant la base d'imposition forfaitaire visés par l'Arrêté royal n° 35 sont définis et appliqués pour ces opérations externes par membre sur la base des opérations que ce membre de l'unité TVA effectue.¹

2.6 Le mandataire et le commissionnaire

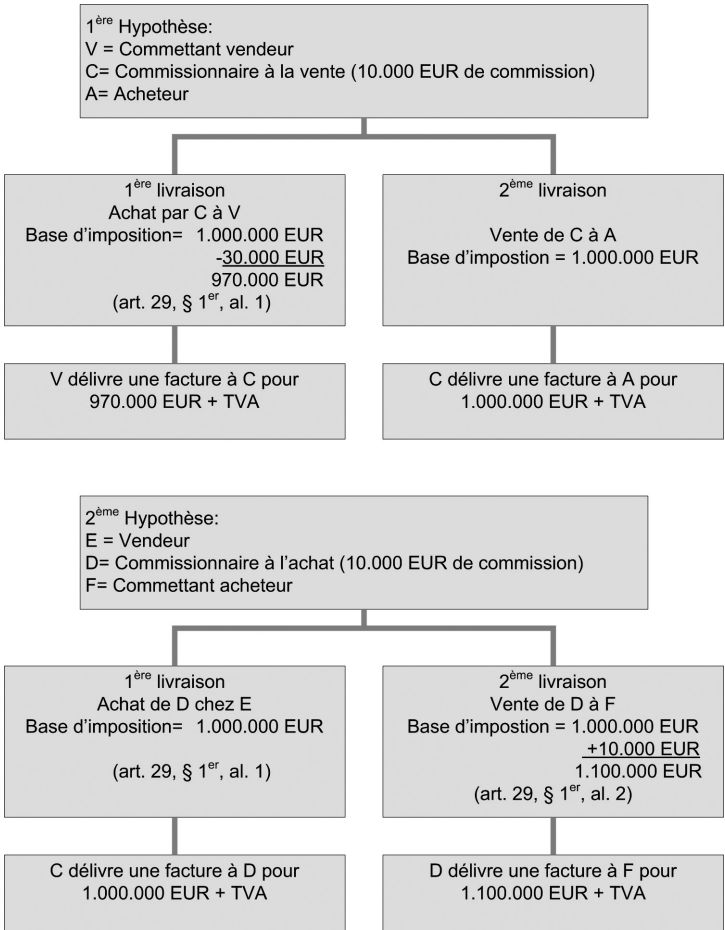
En application de l'article 29, § 1^{er}, du Code, il peut être établi que :

- dans les rapports entre le fournisseur de biens ou le prestataire de services et son commissionnaire, la base d'imposition ne comprend pas la commission allouée à ce dernier ;
- dans les rapports entre l'acquéreur de biens ou le bénéficiaire de services et son commissionnaire, la commission s'ajoute au prix pour la liquidation de la taxe.

Cela signifie, dans le premier cas, que la TVA est calculée sur la somme que le fournisseur ou le prestataire de service, qui donne l'ordre de vente, impute au commissionnaire. Ce prix ne comprend donc pas la commission que le donneur d'ordre attribue au commissionnaire.

Dans le deuxième cas, la TVA est calculée sur la somme que le commissionnaire impute au donneur d'ordre, c'est-à-dire le prix du bien ou du service majoré de la commission.

Fonctionnement de l'article 29, § 1^{er}, combiné avec la double fiction contenue dans l'article 13, § 1^{er} :



1. Voir en ce sens la Circulaire 42/2007 du 9 novembre 2007.

- Dans la relation entre le commissionnaire et le client apporté, la TVA est calculée sur le prix total qui doit être payé au commissionnaire.
- Dans la relation entre le commissionnaire et le client apporté, la TVA est calculée sur le prix total qui doit être payé par le commissionnaire.

Lorsque, pour une raison quelconque, la commission calculée *a posteriori*, par exemple parce que le pourcentage de commission n'est pas connu initialement, il appartient au commettant, compte tenu de la règle énoncée ci-avant, de délivrer à son commissionnaire une note de crédit pour le montant de la commission qu'il lui doit.¹

2.7 Biens d'occasion

Les assujettis qui, habituellement, achètent à des non-assujettis, des biens d'occasion et des moyens de transport d'occasion en vue de les revendre, peuvent appliquer la TVA lors de la revente, sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.²

2.8 Expropriation

En cas de réquisition ou d'expropriation faite par l'autorité publique ou en son nom, l'indemnité, à l'exclusion de l'indemnité de remploi, est censée être le prix à soumettre à la taxe.

2.9 Régime de l'offre conjointe

En vertu de l'article 35 de la loi du 14 juillet 1971 en matière de pratiques commerciales, il y a offre conjointe lorsque l'acquisition gratuite ou non de produits, services ou titres permettant l'acquisition de produits, services ou autres avantages est liée à l'acquisition d'autres produits ou services, même identiques.

Ce régime est expliqué dans la circulaire n° 85 du 31 juillet 1972³, que nous reproduisons ci-après.

Une distinction doit être faite entre deux cas :

- 1° le fournisseur d'un bien ou d'un service au sens du Code offre conjointement à ce bien ou à ce service, pour un prix unique, un ou plusieurs biens ou services également visés par le Code ;
- 2° le fournisseur d'un bien ou d'un service au sens du Code offre conjointement à ce bien ou à ce service, un titre qui ne constitue pas un bien au sens du Code, mais qui permet l'acquisition d'un bien, d'un service ou d'un avantage quelconque.

2.10 Offre d'un bien ou service avec un autre bien ou service

Lorsque les biens ou services qui font l'objet d'une offre conjointe, pour un prix unique, sont soumis à des taux différents, ce prix unique doit pour la perception de la taxe être ventilé. A défaut de ventilation, la perception n'est régulière que si la taxe est perçue sur le prix au taux applicable à celui des biens ou des services auxquels s'applique le taux le plus élevé.⁴

2.11 Le traitement de bons en matière de TVA

La Directive 2016/1065 du Conseil du 27.06.2016 a été publiée le 01.07.2016 au Journal officiel de l'Union européenne.

Cette directive régit le traitement TVA applicable aux « bons ». Cette directive doit être transposée en droit belge au plus tard le 31.12.2018 et doit être appliquée à partir du 01.01.2019.

Dans la perspective de ces modifications, cette FAQ expose de manière succincte les nouvelles règles.

2.11.1 Qu'est-ce qu'un « bon » ?

Il est question d'un « bon » lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- il est prévu une obligation d'accepter le bon comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ;
- sur le bon même ou dans la documentation correspondante, qui reprend les conditions générales d'utilisation du bon (1), sont indiquées :
 - les livraisons de biens ou les prestations de services à effectuer ET/OU
 - l'identité de leurs fournisseurs potentiels.

Aucune condition relative à l'apparence matérielle d'un bon n'est exigée. Ainsi, un bon peut, par exemple :

- être imprimé sur papier ;
- exister uniquement sous forme numérique ;
- être contenu dans un bracelet ;
- être chargé sur une carte (chèques-repas).

Les bons de réduction qui permettent à leur détenteur de ne bénéficier d'une remise que lors de l'achat de biens ou de services (ou par la suite), mais qui ne comportent pas le

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1997-1998, n°140, Q. n° 1332, Michel, 23 avril 1998.

2. Article 58, § 4 du Code et circulaires n° 1 et n° 2/95, Revue TVA n° 112.

3. Publiée dans la Revue TVA n° 9, page 503 et modifiée par la Circulaire n° 22 du 29 septembre 1975, Revue TVA n° 22, page 269.

4. Décision n° E.T. 110.607 du 3 février 2006.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

droit de recevoir de tels biens ou services, ne constituent pas des bons. La réglementation TVA actuelle relative aux bons de réduction (voir notamment, la Circulaire n° 8 du 27.08.1997) reste d'application.

Les moyens de paiement classiques tels que l'argent, les cartes de crédit émises par les grandes surfaces, les cartes de paiement prépayées (p. ex. Visa, Mastercard), etc. ne sont pas davantage des bons.

2.11.2 Quand l'émission d'un bon intervient-elle ?

Par « émission » d'un bon, on entend le premier transfert du bon.

Exemples

- Un assujetti X (émetteur de bons) fait imprimer des bons cadeaux et les met en vente dans son magasin. Un mois plus tard, un client achète un bon cadeau. Ce n'est qu'au moment de ce premier transfert du bon par X au client que l'émission de ce bon intervient.
- Un assujetti fait concevoir des bons cadeaux et en confie la distribution à un intermédiaire. L'émission des bons s'opère au moment où les bons sont transférés à l'intermédiaire par X (peu importe que cet intermédiaire agisse ou non en son nom propre).
- Un intermédiaire confectionne, au nom et pour le compte de l'assujetti X, un bon qu'il transfère à un consommateur. L'émission du bon n'intervient qu'au moment de ce premier transfert au consommateur. Dans cet exemple, l'intermédiaire a, en fait, émis le bon au nom et pour le compte de X.

2.11.3 Qu'est-ce qu'un bon à usage unique ?

Un « bon à usage unique » (également dénommé « single-purpose voucher » ou « SPV ») est un « bon » pour lequel les données suivantes sont connues au moment de son émission :

- le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte (2) ;
- le montant de TVA due sur ces biens ou services (ce qui signifie que la base d'imposition et le taux de TVA applicable ou, le cas échéant, l'exemption applicable, sont connus).

Le traitement TVA de la livraison de biens ou de la prestation de services, effectuée lors de l'échange du bon est donc connu dès le moment de l'émission ou de la vente de ce dernier.

Souvent, ces bons se rapportent à une prestation spécifique.

Toutefois, il est également possible qu'un bon à usage unique puisse être utilisé lors de plus d'une seule prestation.

Prenons l'exemple d'un bon qui ne peut être utilisé qu'en Belgique, à la fois pour l'accès au cinéma que pour celui à un parc d'attractions (les deux opérations sont taxées au taux réduit de 6 % de la TVA). Un tel « bon » demeure un bon à usage unique. Le lieu des opérations sous-jacentes (en Belgique) et la TVA due sur celles-ci sont, en effet, connus au moment de l'émission.

En matière de qualification de bon, il est du reste sans incidence que, en plus du bon, un montant supplémentaire devrait être payé afin d'obtenir l'accès au cinéma ou au parc d'attractions. Tel qu'il résulte de la définition reprise au point 2, un bon peut également servir de contrepartie partielle à l'octroi de l'accès au cinéma/parc d'attractions.

Ne constitue pas une entrave en soi à la qualification de « bon à usage unique », le fait de ne pas savoir, lors de l'émission du bon, qui exactement effectuera la livraison ou le service sous-jacent en échange de celui-ci.

Le simple fait qu'un bon puisse être échangé contre un autre ne suffit pas non plus à lui seul à exclure la qualification de bon à usage unique.

Enfin, il est encore précisé que rien n'empêche l'émetteur d'apposer, lors de l'émission, la mention « bon à usage unique » sur le bon même ou dans la documentation correspondante.

Un tableau non exhaustif avec un certain nombre d'exemples est joint en annexe.

2.11.4 Qu'est-ce qu'un bon à usages multiples ?

Le « bon à usages multiples », également dénommé multi-purpose voucher (MPV), est tout « bon » qui n'est pas un « bon à usage unique ».

Il s'agit donc d'une catégorie résiduelle d'instruments qui répondent à la définition générale, permettant d'être considérés comme bon, mais qui ne satisfont pas aux conditions particulières applicables aux bons à usage unique.

Il s'agit donc de bons pour lesquels, au moment de leur émission ou de leur vente, il reste encore à déterminer quel traitement TVA sera applicable à la livraison de biens ou à la prestation de services, effectuée en échange du bon.

Lors de l'émission ou de la vente du bon, des incertitudes subsistent concernant :

- le lieu de la livraison de biens ou de la prestation de services qui sera effectuée en échange du bon ET/OU
- le montant de TVA qui sera due sur les biens ou les services (ce qui signifie que la base d'imposition et le taux de TVA applicable ou, le cas échéant, l'exemption applicable, ne sont pas connus).

La plupart du temps, les bons de cette catégorie peuvent être échangés contre deux ou plusieurs opérations de nature fort variée (et sont donc soumis à un régime TVA/taux de TVA différent) ou de même nature mais qui peuvent avoir lieu, aux fins de la TVA, dans un État membre différent.

Enfin, il est précisé que, lors de l'émission, rien n'empêche l'émetteur d'apposer la mention « bon à usages multiples » sur le bon même ou dans la documentation correspondante.

Un tableau non exhaustif avec un certain nombre d'exemples est joint en annexe.

2.11.5 Le traitement TVA des titres de transport, des tickets d'entrée au cinéma, au musée, et similaires, se voit-il modifié ?

Une attention particulière doit être accordée à la qualification des tickets sous la forme de titres de transport, de tickets d'entrée (aux musées, aux événements culturels ou sportifs...) et similaires. Les dispositions de la directive applicables aux bons ne peuvent, en effet, pas conduire à des modifications en matière de traitement TVA de tels tickets.

En Belgique, comme dans la plupart des autres États membres de l'Union européenne, les tickets d'entrées, les titres de transport et similaires sont, en vertu de la réglementation existante, considérés comme des paiements (anticipés) des services pour lesquels la TVA devient exigible au moment de leur achat.

Il en sera de même sous la nouvelle réglementation relative aux bons parce que les tickets d'entrées, les titres de transport et similaires tombent sous la définition des bons à usage unique et sont taxés comme tels en vertu de leur vente. Lors de toute revente éventuelle de tels tickets, la TVA est due sur cette opération comme c'est le cas en vertu des règles existantes.

Le régime TVA, décrit dans la Circulaire AFER n° 41/2004 (n° E.T.103.375) du 20.12.2004, reste entièrement applicable aux cartes téléphoniques prépayées.

Le régime TVA applicable aux opérations fournies en recourant aux moyens de télécommunications spécialement commercialisés à cet effet, tel qu'exposé dans la Circulaire AFER n° 50/2009 (n° E.T.109.696) du 12.11.2009, est également maintenu.

2.11.6 De quelle manière la TVA est-elle perçue en matière de bons à usage unique ?

Transfert d'un bon en son nom propre

Chaque transfert d'un bon à usage unique effectué par un assujetti agissant en son nom propre est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services auxquels le bon se rapporte.

Cela signifie que l'émetteur du bon à usage unique et tout cédant ultérieur de ce bon est redevable de la TVA sur chaque transfert comme si les biens et services auxquels le bon se rapporte étaient, respectivement, effectivement li-

vrés ou prestés. Le fait générateur intervient donc au moment du transfert du bon.

La même règle vaut pour les distributeurs qui revendent le bon à usage unique en leur nom propre. Ces distributeurs sont redevables de la TVA relative à la (re)vente du bon comme s'ils avaient eux-mêmes effectué les livraisons de biens ou les prestations de services sous-jacentes.

Distributeur agissant au nom et pour le compte d'une autre personne

Si le distributeur n'agit pas en son nom propre mais au nom et pour le compte d'une autre personne (p. ex. l'émetteur du bon à usage unique), ce distributeur ne preste qu'un service de distribution au profit de son mandant. Sur la base des règles générales de la TVA, le distributeur doit payer la TVA sur la contrepartie de ce service de distribution. Dans ces cas, le bon à usage unique est en effet directement transféré par son mandant à un distributeur subséquent qui agit en son nom propre ou au consommateur.

Remise matérielle des biens/prestation effective des services en échange du bon

Cependant, la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services, en échange d'un bon à usage unique, accepté en contrepartie partielle ou totale par le fournisseur ou le prestataire concerné n'est pas soumise à la TVA.

Le fournisseur/prestataire des services n'est pas la même personne que l'émetteur du bon en son nom propre

Dans la situation spécifique où le fournisseur des biens ou le prestataire des services (qui réalise effectivement la livraison des biens ou la prestation des services) n'est pas la même personne que l'assujetti qui a émis le bon en son nom propre, ce fournisseur ou ce prestataire des services est payé exclusivement (ou, le cas échéant, partiellement) au moyen du bon. En revanche, l'émetteur de ce bon reçoit une somme d'argent pour la vente de celui-ci à un distributeur ou à un consommateur.

En pratique, dans une telle situation, l'émetteur versera une rémunération à l'assujetti qui effectue la livraison matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange du bon.

Dans ces cas, la directive prévoit que l'assujetti qui livre les biens ou preste les services en échange du bon, est réputé avoir effectué ces livraisons de biens ou ces prestations de services à l'émetteur du bon. Le fait générateur relatif à cette opération intervient au moment où a lieu la livraison ou la prestation sous-jacente au consommateur.

Par conséquent, à cet égard, le premier assujetti cité émettra une facture avec application de la TVA à l'attention de l'assujetti, émetteur du bon.

CHAPITRE 5 Base d'imposition

2.11.7 De quelle manière la TVA est-elle perçue en matière de bons à usages multiples ?

Seule la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples, accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire concerné, est soumise à la TVA.

Tout transfert précédent d'un tel bon – p. ex. à un distributeur ou à un consommateur – n'est en revanche pas soumis à la TVA.

Dans le cas où le bon à usages multiples est transféré par un assujetti autre que celui effectuant la livraison ou la

prestation sous-jacente, toute prestation de services pouvant être identifiée, telle que celle relative à la distribution ou la promotion, est soumise à la TVA.

2.11.8 À partir de quand s'appliquent les nouvelles règles en matière de bons ?

La directive européenne en matière de bons sera transposée en droit belge au plus tard le 31.12.2018.

Les nouvelles règles s'appliqueront aux bons émis après le 31.12.2018. En ce qui concerne les bons émis avant cette date, les anciennes règles continueront de s'appliquer.

CHAPITRE 6 Taux

1 GÉNÉRALITÉS

Depuis le vote de la loi instaurant en Belgique la TVA¹ (introduction reportée d'un an par la Loi du 19 décembre 1969² au 1^{er} janvier 1971), différents taux ont été utilisés.

La Directive 2006/112/CE fait clairement apparaître que le taux normalement applicable ne peut être inférieur à 15 % (en Belgique, 21 %) et que, par dérogation et dans un cadre bien défini et restreint, les Etats membres sont autorisés à retenir un taux réduit.

La formulation antérieure au 1^{er} janvier 2007 de l'article 1^{er} de l'Arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux, qui remonte à une époque antérieure à la rédaction de l'article 12, paragraphe 3, a), précité, ne traduisait pas cette hiérarchisation de la norme présentant les différents taux applicables en Belgique dans le simple ordre croissant de leur hauteur.

L'article 52 de la Loi-programme du 27 décembre 2006 (MB du 28 décembre 2006) a concrétisé cette volonté de revenir à une situation plus confortable pour l'Administration en matière de charge de la preuve.

Désormais, le taux normal de la TVA applicable aux biens et services visés par le Code est fixé à 21 %.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, la taxe est perçue au taux réduit de :

1° 6 % en ce qui concerne les biens et services énumérés au tableau A de l'annexe à l'Arrêté royal n° 20. Toutefois, ce taux réduit ne peut s'appliquer lorsque les services relatifs au tableau A constituent l'accessoire d'une convention complexe ayant principalement pour objet d'autres services ;

2° 12 % en ce qui concerne les biens et services énumérés au tableau B de l'annexe à l'Arrêté royal n° 20.

2 TAUX APPLICABLES

Vous trouverez ci-après un aperçu sommaire des taux de TVA en vigueur avec mention d'une éventuelle modification intervenue.

Le taux zéro

Le taux zéro n'est pas fixé par la loi ou par arrêté royal mais ressort de circulaires administratives (Circulaire n° 82/1970 telle qu'elle a été modifiée par la Circulaire n° 21/1993 concernant les quotidiens et publications périodiques, d'information générale, qui paraissent au moins quarante huit fois par an), la Circulaire n° 88/1970 du 15 décembre 1970 modifiée par la Circulaire n° 120/1971 du 30 juillet 1971 au sujet des matières et produits de récupération.

La Circulaire n° 47/2013 prévoit un taux zéro au sujet de la fourniture d'aide juridique aux moins nantis (pro Deo) à partir du 1^{er} janvier 2014 par les avocats. Notons qu'il s'agit là d'une tolérance administrative contraire à la jurisprudence de la CJUE. En effet, la CJUE a dit pour droit qu'en appliquant un taux réduit de la TVA aux prestations rendues par les avocats, avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation et avoués, pour lesquelles ceux-ci sont indemnisés totalement ou partiellement par l'Etat dans le cadre de l'aide juridictionnelle, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 et 98, § 12 Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée¹.

Selon le ministre, il n'y a pas de raison permettant de justifier et de maintenir une différence de traitement entre les prestations d'un avocat effectuées sous le couvert de l'aide juridique et celles d'un huissier de justice dans le même cadre. Il convient, par conséquent, que les prestations de ce dernier bénéficient également du taux de 0 %².

Tout a une fin... sauf la tolérance administrative *contra legem* en matière de pro Deo qui est prolongée jusqu'au 30 juin 2018 même si cette dernière était devenue intenable depuis l'arrêt de la CJUE du 28 juillet 2016 (affaire C-543/14). Dans cet arrêt, la CJUE avait jugé que ces prestations de services ne peuvent pas être soumises à un taux de TVA réduit en vertu de l'article 98, § 2 Directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec le point 15 de l'annexe III de cette dernière.

Dans ces conditions, il avait été décidé de soumettre, à partir du 1^{er} avril 2017, les prestations de services pro Deo effectuées par les avocats dans le cadre de l'aide juridique de

1. Loi du 3 juillet 1969, MB, 17 juillet 1969.

2. MB, 20 décembre 1969.

CHAPITRE 6 Taux

deuxième ligne, ainsi que les prestations de services pro Deo effectuées par les huissiers de justice dans le cadre de l'assistance judiciaire, au taux normal de la TVA de 21 %³. La tolérance est prolongée jusqu'au 30 juin 2018 et, sur proposition du ministre des Finances, le gouvernement a décidé de reporter cette entrée en vigueur à une date indéterminée (*communication du SPF Finances du 7 septembre 2018*).

L'énumération des abats non comestibles qui sont considérés comme des matières et produits de récupération par les Circulaires n° 88 du 15 décembre 1970 et 120 du 30 juillet 1971, a un caractère limitatif. Ce n'est donc que pour ces catégories, comprenant les peaux brutes de lapin, les tendons et cornillons, que la TVA n'est pas exigible.

Les types de déchets qui sont repris dans les circulaires précitées ne sont d'ailleurs mentionnés dans aucune des rubriques des tableaux des taux réduits de l'AR n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la TVA.

Comme les abats non comestibles sous la forme de cuirs et peaux de, par exemple, bovins, chevaux et moutons, ne sont pas considérés comme des matières et produits de récupération dans les circulaires susmentionnées, et qu'au surplus, ils ne sont visés par aucune des rubriques dans l'AR n° 20, c'est le taux normal de TVA de 21 % qui est applicable à ces cuirs et peaux⁴.

Les vêtements de seconde main sont des biens d'occasion qui peuvent être réutilisés en l'état ou après avoir subi une légère réparation.

Ils ne constituent en aucun cas des matières ou produits de récupération, qui en tant que tels ne sont pas réutilisables et qui sont visés par la Circulaire n° 88/1970 du 15 décembre 1970.

Le taux zéro n'est pas fixé par la loi ou par Arrêté royal mais ressort d'une circulaire administrative (Circulaire n° 82/70 concernant les quotidiens et publications périodiques).

Le taux de 6 %

Le législateur européen permet aux Etats membres d'appliquer soit un soit deux taux réduits – c'est-à-dire un ou deux taux inférieur au taux normal dont le minimum est fixé à 15 %. Ces taux sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 % et ils s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de service visées à l'annexe III de la Directive 2006/112/CE (abrogeant au 1^{er} janvier 2007, H de la Sixième Directive)¹.

Les modifications des taux de TVA depuis 1992 ont en principe apporté peu de changements à la liste des biens et des prestations soumis au taux de 6 %.

Ci-après, vous trouverez une énumération de ces biens et prestations de services qui étaient soumis au taux de 6 % et qui à partir du 1 avril 1992 ont été soustraits à ce taux :

- tabacs et produits de tabacs ;
- combustibles ;
- savons et poudres de lessives ;
- leçons de conduite (auto-école) ;
- entretien et réparation de chaussures (voir aussi la mesure temporaire – jusqu'au 31.12.2010 – en matière de services à haute densité de main-d'œuvre).

Le taux de 12 %

En tant que deuxième taux réduit la Belgique a introduite en 1992 un nouveau taux de 12 %. Les biens et services soumis au taux réduit de 12 % sont repris au tableau B de l'annexe à l'Arrêté royal n° 20 relatif au taux de TVA.

Ce tableau se présente comme suit :

- produits phytopharmaceutiques ;
- margarines ;
- combustibles solides ;
- pneumatiques et chambres à air pour les machines agricoles et les tracteurs ;
- restaurant et restauration à l'exclusion des boissons fournies ;
- télévision payante ;
- logement dans le cadre de la politique sociale (initiative privée).

Le taux de 21 %

Le taux normal de 19,5 % (applicable depuis le 1^{er} avril 1992) a été majoré à partir du 1^{er} janvier 1994 à 20,5 %.

Le taux de 20,5 % appartient lui aussi à notre passé fiscal depuis le 1^{er} janvier 1996 : il est remplacé à cette date par le taux de 21 %.

Il s'agit du 'taux par défaut' s'appliquant à tous les biens et services non soumis à un des deux taux réduits.

1. Article 12, 3), a) de la Sixième Directive.

3 LISTE LIMITATIVE DES BIENS ET PRESTATIONS DE SERVICES QUI RENDENT APPLICABLE L'APPLICATION DU TAUX RÉDUIT

Le champ d'application des taux réduits est déterminé sur base de la liste des biens et prestations de services repris dans l'annexe III de la Directive 2006/112/CE.

- 1° les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires ;
- 2° la distribution d'eau ;
- 3° les produits pharmaceutiques normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires, y compris les produits utilisés à des fins de contraception et de protection hygiénique féminine ;
- 4° les équipements médicaux, le matériel auxiliaire et les autres appareils normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, à l'usage personnel et exclusif des handicapés, y compris la réparation de ces biens, ainsi que la livraison de sièges d'enfant pour voitures automobiles ;
- 5° le transport des personnes et des bagages qui les accompagnent ;
- 6° la fourniture de livres, sur tout type de support physique, y compris en location dans les bibliothèques (y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires, les albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, les partitions imprimées ou en manuscrit, les cartes et les relevés hydrographiques ou autres), les journaux et périodiques, à l'exclusion du matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité ;
- 7° le droit d'admission aux spectacles, théâtres, cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, musées, zoos, cinémas, expositions et manifestations et établissements culturels similaires ;
- 8° la réception de services de radiodiffusion et de télévision ;
- 9° les prestations de services fournies par les écrivains, compositeurs et interprètes et les droits d'auteur qui leur sont dus ;
- 10° la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale ;
- 10°*bis* la rénovation et la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni ;
- 10°*ter* le lavage de vitres et le nettoyage de logements privés ;
- 11° les livraisons de biens et les prestations de services d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole, à l'exclusion, toutefois, des biens d'équipement, tels que les machines ou les bâtiments ;
- 12° l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires, y compris la fourniture d'hébergement de vacances et la location d'emplacements de camping et d'emplacements pour caravanes ;
- 12°*bis* les services de restaurant et de restauration, la fourniture de boissons (alcooliques et/ou non alcooliques) pouvant être exclue ;
- 13° le droit d'admission aux manifestations sportives ;
- 14° le droit d'utilisation d'installations sportives ;
- 15° la livraison de biens et la prestation de services par des organismes reconnus comme ayant un caractère social par les Etats membres et engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales, dans la mesure où ces opérations ne sont pas exonérées en vertu des articles 132, 135 et 136 ;
- 16° les prestations de services fournies par les entreprises de pompes funèbres et de crémation ainsi que la livraison de biens qui s'y rapportent ;
- 17° la fourniture de soins médicaux et dentaires ainsi que les cures thermales, dans la mesure où ces prestations ne sont pas exonérées en vertu de l'article 132, paragraphe 1, points b) à e) ;
- 18° les prestations de services fournies dans le cadre du nettoyage des voies publiques, de l'enlèvement des ordures ménagères et du traitement des déchets, autres que les services fournis par les organismes visés à l'article 13 de la Directive 2006/112/CE ;
- 19° les petits services de réparation des bicyclettes, chaussures et articles en cuir, vêtements et du linge de maison (y compris les travaux de réparation et de modification) ;
- 20° les services de soins à domicile, tels que l'aide à domicile et les soins destinés aux enfants, aux personnes âgées, aux personnes malades ou aux personnes handicapées ;
- 21° la coiffure.

4 HIÉRARCHIE

L'article 12, paragraphe 3, a), de la Sixième Directive 77/388/CEE impose d'une part la fixation d'un taux normal minimum applicable aux livraisons de biens et prestations de services par chaque Etat membre et autorise d'autre part tout Etat membre à appliquer, de façon permanente, soit un, soit deux taux réduits aux seules livraisons de biens et

CHAPITRE 6 Taux

prestations de services relevant des catégories énumérées à l'annexe H de cette directive.

Cette disposition entend donc clairement faire apparaître que le taux normalement applicable ne peut être inférieur à 15 % (en Belgique, 21 %) et que, par dérogation et dans un cadre bien défini et restreint, les Etats membres sont autorisés à retenir un taux réduit.

La formulation de l'article 1^{er} de l'Arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux, qui remonte à une époque antérieure à la rédaction de l'article 12, paragraphe 3, a), précité, ne traduisait pas cette hiérarchisation de la norme présentant les différents taux applicables en Belgique dans le simple ordre croissant de leur hauteur.

L'article 52 de la Loi-programme du 27 décembre 2006 (MB du 28 décembre 2006) a concrétisé cette volonté de revenir à une situation plus confortable pour l'Administration en matière de charge de la preuve.

5 LISTE DES BIENS ET PRESTATIONS DE SERVICES PAR TAUX

5.1 Biens et prestations de services soumis au taux de 6 %

5.1.1 Biens

- Véhicules automobiles destinés au transport d'invalides, pièces détachées, équipements et accessoires pour ces véhicules (rubrique XXII, tableau A, AR n° 20)
- Journaux, publications et livres (rubrique XIX, tableau A, AR n° 20)

Le traitement fiscal des publications online et des publications papier est différent non seulement parce que ces publications sont, aux fins de la TVA, qualifiées différemment (prestation d'un service versus livraison d'un bien), mais aussi parce qu'il faut partir du principe que ces publications sont différentes de par leur nature et leur fonctionnalité.

Quant à la fourniture de CD et de DVD vierges ou contenant de la musique ou des films, elle n'est pas reprise à l'annexe III de la Directive 2006/112/CE précitée et ne peut dès lors bénéficier du taux réduit de TVA.

La CJUE a confirmé que le principe d'égalité de traitement n'est pas méconnu par la Directive TVA en excluant toute possibilité pour les Etats membres d'appliquer un taux réduit de TVA à la fourniture de livres numériques par voie électronique.

D'une part, en vertu de l'article 14, § 11 Directive TVA, la fourniture d'un livre numérique sur un support physique constitue, en principe, une livraison de biens, tandis que, en vertu de l'article 24, § 11, et de l'article 25

Directive TVA, la fourniture d'un livre numérique par voie électronique constitue une prestation de services.

D'autre part, l'application d'un taux réduit de TVA à la fourniture de livres numériques par voie électronique est exclue alors qu'une telle application est autorisée pour la fourniture de livres numériques sur tout type de support physique.

Il n'en reste pas moins vrai que la fourniture de livres numériques sur tout type de support physique, d'une part, et la fourniture de livres numériques par voie électronique, d'autre part, constituent des situations comparables.

Lorsqu'une différence de traitement entre deux situations comparables est constatée, le principe d'égalité de traitement n'est pas violé pour autant que cette différence est dûment justifiée.

L'exclusion de l'application d'un taux réduit de TVA à la fourniture de livres numériques par voie électronique doit être conçue comme faisant partie d'un régime particulier de TVA pour le commerce électronique.

Pour la CJUE, ce régime permet d'établir avec certitude le taux de TVA applicable aux services fournis par voie électronique et facilite la gestion de cette taxe par les assujettis et les administrations fiscales nationales.

Dans ces conditions, la différence de traitement entre la fourniture de livres numériques par voie électronique et la fourniture de livres sur tout type de support physique doit être considérée comme dûment justifiée et ne méconnaît pas le principe d'égalité de traitement.

Le 2 octobre 2018, le Conseil ECOFIN a décidé d'une nouvelle mesure permettant aux Etats membres d'aligner les taux de TVA qu'ils ont fixés sur les publications électroniques, actuellement taxés au taux normal dans la plupart des Etats membres, avec le régime plus favorable actuellement en vigueur pour les publications papier.

Cette nouvelle mesure implique une modification des article 98, paragraphe 2, alinéa 2 et 99 de la Directive TVA ainsi que de l'annexe III, point 6 de cette directive.

La directive qui introduira ces dispositions entrera en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Le taux réduit est applicable aux :

- 1° livres, brochures, dépliants et publications similaires, en ce compris les atlas ;
- 2° journaux et périodiques, même illustrés, pour lesquels le taux réduit de 0 p.c. visé au Tableau C, rubrique I, n'est pas applicable ;
- 3° albums et livres d'images et les albums à dessiner ou à colorier, pour enfants ;

4° les partitions, illustrées ou non.

Le taux réduit est applicable aux publications visées à l'alinéa 1^{er}, quelle que soit la forme sous laquelle elles sont mises à la disposition du lecteur, à savoir :

1° sur papier ou carton ou sur tout autre support physique ;

2° par voie électronique.

Sont exclues de cette rubrique, les publications qui :

1° sont consacrées entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité ;

2° consistent entièrement ou d'une manière prédominante en un contenu vidéo ou une musique audible.

- Cercueils, urnes funéraires appareils orthopédiques, attelles, appareils auditifs, rééducateurs ambulatoires, fauteuils roulants et véhicules similaires pour invalides et malades, matériel pour patients avec stomie ou souffrant d'incontinence, moyens d'assistance pour malvoyants et aveugles, les chiens d'assistance et l'équipement spéciale, les serviettes hygiéniques, les tampons, les protège-slips et produits similaires destinés à la protection hygiénique féminine et les lingettes intimes destinées à la protection hygiénique de la zone génitale des personnes autres que les bébés ainsi que les défibrillateurs externes (rubrique XXIII, tableau A, AR n° 20)
- Médicaments et dispositifs médicaux (rubrique XVII, tableau A, AR n° 20)
- Fruits comestibles, écorces d'agrumes et de melons (rubrique VI, tableau A, AR n° 20)
- Légumes, plantes, racines et tubercules alimentaires (rubrique V, tableau A, AR n° 20)
- Animaux vivants (rubrique I, tableau A, AR n° 20)
- Lait et produits de la laiterie, œufs, miel (rubrique IV, tableau A, AR n° 20)
- Œuvres d'art originales, objets de collections, antiquités (rubrique XXI, tableau A, AR n° 20)
- Produits végétaux (rubrique VII, tableau A, AR n° 20)
- Produits de la minoterie, malt, amidons et fécule (rubrique VIII, tableau A, AR n° 20)
- Graisses et huiles (rubrique IX, tableau A, AR n° 20)
- Poissons, crustacés, coquillages et mollusques (rubrique III, tableau A, AR n° 20)
- Viandes et abats (rubrique II, tableau A, AR n° 20)
- Autres produits alimentaires (rubrique X, tableau A, AR n° 20)

– Aliments pour animaux et déchets, engrais (Rubrique XII, tableau A, AR n° 20)

– Distribution d'eau (rubrique XIII, tableau A, AR n° 20)

Remarque : les engrais sont soumis au taux de TVA de 6 % en vertu de la rubrique XII, chiffre 8, du tableau A, de l'annexe à l'Arrêté royal n° 20 du 20.07.1970, relatif aux taux de TVA. La Circulaire 2018/C/32 du 8 mars 2018 remplace la décision n° E.T.101.828 du 01.07.2002.

5.1.2 Prestations de services

– Droits d'auteurs – Exécution de concerts et représentations (Rubrique XXIX, tableau A, AR n° 20)

– Entrepreneurs de pompes funèbres (Rubrique XXXIV, tableau A, AR n° 20)

– Hôtels et campings (Rubrique XXX, tableau A, AR n° 20)

– Services agricoles (Rubrique XXIV, tableau A, AR n° 20)

– Travaux d'entretien et de réparation (Rubrique XXVI, tableau A, AR n° 20)

– La location des biens suivants (Rubrique XXXIV, tableau A, AR n° 20)

– Transport (inclusive système public de vélos) (Rubrique XXV, tableau A, AR n° 20)

– Spectacles (Rubrique XXVIII, tableau A, AR n° 20)

– Travaux immobiliers relatifs à des habitations privées – dont la première occupation remonte à au moins 5 ans (10 ans depuis 12.02.2016) (Rubrique XXXI et rubrique XXXVIII, tableau A, AR n° 20)

– Travaux immobiliers relatifs à la démolition et reconstruction de bâtiments dans des zones urbaines (Rubrique XXXVII, tableau A, AR n° 20)

– Travaux immobiliers relatifs à l'habitation privée d'handicapés (rubrique XXXII, tableau A, AR n° 20)

– Travaux immobiliers relatifs à des institutions pour handicapés (rubrique XXXIII, tableau A, AR n° 20)

– Travaux immobiliers en matière du logement dans le cadre de la politique sociale

– Livraisons, constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels, travaux immobiliers, location-financement ou leasing immobilier portant sur des bâtiments scolaires (rubrique XL, tableau A, AR n° 20 depuis 01.01.2016)

– Services fournis par des organismes à caractère social (rubrique XXXV, tableau A, AR n° 20)

– Services à forte intensité de main-d'œuvre

CHAPITRE 6 Taux

- Petits services de réparation (Rubrique XXXIX, tableau A, AR n° 20)

Remarque : la présente Circulaire 2018/C/119 commente le taux de TVA applicable à la participation à un jeu d'évasion (également dénommé « escape room game », « real life room escape » ou « exit game »).

Il s'agit d'un jeu organisé autour d'un thème précis où un groupe de personnes est enfermé dans un local. Le but du jeu est que les participants s'évadent de cet espace dans un laps de temps déterminé.

Tous les objets nécessaires pour quitter le local dans le temps imparti se trouvent dans le local. Des clés sont dissimulées, des codes doivent être déchiffrés, des énigmes doivent être résolues, des tâches doivent être accomplies... En principe, l'exploitant veille au déroulement du jeu et à la sécurité des participants. Au besoin, il intervient dans le jeu (p. ex. en donnant des indices).

L'Administration a précédemment publié à ce sujet la Circulaire 2017/C/80 du 07.12.2017. La Circulaire précitée expose que la contrepartie de la participation à un jeu d'évasion est soumise pour le tout au taux normal de la TVA qui s'élève actuellement à 21 %.

La Circulaire 2017/C/80, précitée, est retirée avec effet rétroactif.

La contrepartie de la participation à un jeu d'évasion est soumise pour le tout au taux de TVA réduit de 6 % prévu par la rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe à l'Arrêté royal n° 20, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux.

Les exploitants de jeux d'évasion qui, à la suite de la publication de la Circulaire 2017/C/80, précitée, ont appliqué le taux normal de la TVA de 21 %, peuvent exercer leur droit à restitution, conformément à l'article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

Les services de l'Administration générale de la Fiscalité sont invités à appliquer la présente circulaire dans le cadre des litiges en cours et à venir.

5.2 Biens et prestations de services soumis au taux de 12 %

5.2.1 Biens

- Pneumatiques et chambres à air (rubrique VII, tableau B, AR n° 20)
- Combustibles (rubrique VIII, tableau B, AR n° 20)
- Phytopharmacie (rubrique III, tableau B, AR n° 20)
- Margarine (rubrique VI, tableau B, AR n° 20)
- Logement social dans le cadre de la politique sociale : livraisons de bâtiments – Personnes morales de droit public (rubrique X, tableau B, AR n° 20)
- Logement social dans le cadre de la politique sociale – initiative privée (rubrique XI, tableau B, AR n° 20)

5.2.2 Prestations de services

- Logement social dans le cadre de la politique sociale – Travaux immobiliers (rubrique X, tableau B, AR n° 20)
- Restaurant et restauration à l'exclusion des boissons fournies.

5.3 Biens et services à 21 %

5.3.1 Biens (article 1^{er}, 3^o, AR n° 20)

Sont soumis au taux de 21 %, les biens qui ne sont pas soumis à un autre taux (0 %, 1 %, 6 %, 12 %).

5.3.2 Prestations de services (article 1^{er}, 3^o, AR n° 20)

Sont soumis au taux de 21 %, les services qui ne sont pas soumis à un autre taux (0 %, 1 %, 6 %, 12 %).

5.4 Biens et prestations de services soumis au taux de 1 %

5.4.1 Biens (article 1^{bis} AR n° 20)

Or à des fins de placement

5.4.2 Prestations de services

Néant

6 LES TAUX DE TVA DANS LE SECTEUR IMMOBILIER – TABLEAUX RECAPITULATIFS

TABLEAU I : TAUX REDUIT DE 6 %

Important !

Pour la période du 1^{er} janvier 2000 au 30 juin 2011, il est renvoyé au tableau IV, infra. Pendant cette période le taux réduit de 6 % est applicable à des services à forte intensité de main-d'œuvre.

Pour la période du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2010, il est renvoyé au tableau V pour la livraison d'un bâtiment d'habitation qui est utilisé soit exclusivement, soit à titre principal comme logement privé durable du maître de l'ouvrage qui y aura son domicile sans délai à concurrence d'un montant de 50.000 EUR maximum.

Cette mesure est prolongée en 2010 par un Arrêté royal du 9 décembre 2009. Une condition supplémentaire figure dans cet arrêté royal, à savoir l'obligation d'introduire le permis de bâtir auprès des autorités compétentes avant le 1^{er} avril 2010.

Nature de l'opération immobilière	Référence à l'Arrêté royal n° 20, Tableau A, rubrique...	Destination
1. Travaux immobiliers proprement dits	XXXI, § 3, 1° & 2°, § 4	Habitation privée dont la première occupation remonte à au moins 15 ans.
	XXXII, § 1 & 2	Habitations privées pour handicapés.
	XXXIII, § 1 & 2	Complexes d'habitations pour l'hébergement de handicapés.
	XXXVII, § 1 B	Bâtiments destinés à être détruits et reconstruits en zone urbaine (à partir du 1 ^{er} janvier 2007).
	XL (depuis 01.01.2016)	Bâtiments scolaires destinés à la dispense d'un enseignement exempté.
2. Travaux immobiliers improprement dits	XXXI, § 3, 3° à 6°, § 4	Habitation privée dont la première occupation remonte à au moins 15 ans.
	XXXII, § 1 & 2	Habitations privées pour handicapés.
	XXXIII, § 1 & 2	Complexes d'habitations pour l'hébergement de handicapés.
	XXXVII, § 1 B	Bâtiments destinés à être détruits et reconstruits en zone urbaine (à partir du 1 ^{er} janvier 2007).
	XL (depuis 01.01.2016)	Bâtiments scolaires destinés à la dispense d'un enseignement exempté.
3. Livraisons de bâtiments neufs	XXXII, § 3	Habitations privées pour handicapés.
	XXXIII, § 3	Complexes d'habitations pour l'hébergement de handicapés.
	XL (depuis 01.01.2016)	Bâtiments scolaires destinés à la dispense d'un enseignement exempté.

CHAPITRE 6 Taux

4. Constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels sur des immeubles neufs	XXXII, § 3	Habitations privées pour handicapés.
	XXXIII, § 3	Complexes d'habitations pour l'hébergement de handicapés.
	XXXVI, § 1 A	Bâtiments destinés au logement social dans le cadre de la politique sociale (à partir du 1 ^{er} janvier 2007).
	XL (depuis 01.01.2016)	Bâtiments scolaires destinés à la dispense d'un enseignement exempté.
5. Location – financement d'immeubles ou leasing immobilier	XXXII, § 4	Habitations privées pour handicapés.
	XXXIII, § 4	Complexes d'habitations pour l'hébergement de handicapés.
	XL (depuis 01.01.2016)	Bâtiments scolaires destinés à la dispense d'un enseignement exempté.

TABLEAU II : TAUX RÉDUIT DE 12 % – LOGEMENT SOCIAL

Nature des opérations immobilières		Référence à l'Arrêté royal n° 20	Destination
1.	Travaux immobiliers proprement dits	Tableau B, rubrique X, § 1, B Tableau B, rubrique XI, § 2 (initiative-privée)	Personnes morales de droit public et de droit privé :
			– habitation privée ; – complexe d'habitation.
			A partir du 1 ^{er} janvier 2007, seulement pour les personnes morales de droit public.
2.	Travaux immobiliers impropres	Tableau B, rubrique X, § 1, B Tableau B, rubrique XI, § 2 (initiative-privée)	Personnes morales de droit public et de droit privé :
			– habitation privée ; – complexe d'habitation.
			A partir du 1 ^{er} janvier 2007, seulement pour les personnes morales de droit public.
3.	Livraisons de bâtiments neufs	Tableau B, rubrique X, § 1, A, a, b, c, d Tableau B, rubrique XI, § 1 (initiative-privée)	Personnes morales de droit public et de droit privé :
			– habitation privée ; – complexe d'habitation.
4.	Constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels sur des immeubles neufs	Tableau B, rubrique X, § 1, A, a, b, c, d Tableau B, rubrique XI, § 1 (initiative-privée)	Personnes morales de droit public et de droit privé :
			– habitation privée ; – complexe d'habitation.
			A partir du 1 ^{er} janvier 2007, seulement pour les personnes morales de droit public.
5.	Location – financement d'immeubles ou leasing immobilier	Tableau B, rubrique X, § 1, C Tableau B, rubrique XI, § 3 (initiative-privée)	Personnes morales de droit public et de droit privé :
			– habitation privée ; – complexe d'habitation.

TABLEAU III : TAUX NORMAL DE 21 % APPLICABLE PAR DÉFAUT^a

Nature des opérations immobilières	Référence à l'Arrêté royal n° 20	Destination
1. Travaux immobiliers proprement dits	Article 1, 3°	Non cité ailleurs
2. Travaux immobiliers improprement dits	Article 1, 3°	Non cité ailleurs
3. Livraisons de bâtiments neufs	Article 1, 3°	Non cité ailleurs
4. Travaux d'étude et de contrôle des architectes, géomètres et ingénieurs	Article 1, 3°	Non cité ailleurs
5. Constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels sur des immeubles neufs	Article 1, 3°	Non cité ailleurs
6. Prestations des intermédiaires	Article 1, 3°	Non cité ailleurs
7. Location – financement d'immeubles ou leasing immobilier	Article 1, 3°	Non cité ailleurs

a. Article 1^{er}, 3° de l'Arrêté royal n° 20.

7 LE COCONTRACTANT ET LE RÉGIME DE REPORT DE LA PERCEPTION – APPLICATION DE L'ARTICLE 20 DE L'ARRÊTÉ ROYAL N° 1

7.1 Portée du régime

7.1.1 Références aux dispositions légales

Le régime du report de la perception vers le cocontractant a été instauré dans le secteur immobilier pour les travaux immobiliers en tant que tels et les opérations y assimilées (application de l'article 51, § 4, du Code et de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1).

7.1.2 Contenu du régime

Le régime du report de la perception ici commenté est une dérogation à la règle de base selon laquelle le redevable de la TVA est le prestataire de services. En effet, ce régime dérogatoire a pour conséquence de reporter l'obligation de payer la taxe dans le chef du cocontractant (le preneur de services), pourvu qu'il soit un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques mensuelles ou trimestrielles.

7.1.3 Comment le cocontractant s'acquitte-t-il de la taxe ?

Le cocontractant précité doit payer la TVA sur les opérations qui lui sont facturées dans la déclaration périodique relative à la période au cours de laquelle la TVA devient exigible.¹

La reprise dans cette déclaration s'opère de la manière suivante :

- la base d'imposition en cas 81, 82 ou 83 (correspondance comptable en fonction de la nature du service reçu) ainsi qu'en grille 87 ;
- la TVA due en grille 56 ;
- la TVA déductible en grille 59.

7.1.4 Conséquences pour le cocontractant

Le régime dérogatoire implique que le cocontractant reprend l'obligation de paiement du prestataire lorsque :

- 1° le cocontractant est un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques ;
- 2° les activités exercées sont reprises à la liste figurant au § 2 de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1 ;
- 3° les services fournis au cocontractant concernent en totalité ou en partie l'exercice de son activité économique.

7.2 Assujettis visés

7.2.1 Condition principale

Le régime du report de la perception ne peut être d'application qu'à la condition que le prestataire et le preneur de services soient tous les deux des assujettis tenus au dépôt de déclarations périodiques mensuelles ou trimestrielles.

1. Article 20, § 4, de l'Arrêté royal n° 1.

CHAPITRE 6 Taux

Ne sont par conséquent pas visés :

- l’assujetti franchisé ;¹
- l’assujetti forfaitaire agricole ;²
- l’assujetti non-établi en Belgique qui n’y a pas d’établissement ni de représentant responsable ;³
- les assujettis qui sont dispensés du dépôt de la déclaration périodique par une décision administrative ;
- l’assujetti exonéré privé de tout droit à déduction.⁴

7.2.2 Conditions supplémentaires

En plus de la condition principale, il y a lieu de tenir compte du fait que :

- 1° le régime du report de perception n’est applicable que pour autant que les opérations soient visées à l’article 20, § 2, de l’Arrêté royal n° 1 ;
- 2° il est requis que les services visés à l’article 20, § 2, de l’Arrêté royal n° 1 soient fournis à un cocontractant qui agit en tout ou en partie dans l’exercice de son activité économique.

Exemple⁵

Un boulanger fait construire une maison qu’il destine à la fois à l’exercice de son activité d’assujetti et à son usage privé, l’entrepreneur d’ouvrage immobilier ne peut porter aucune TVA en compte à son cocontractant, lequel doit assurer lui-même le paiement de la totalité de la taxe.

La solution serait différente si la maison d’habitation était destinée uniquement à son usage privé : l’entrepreneur en cause devrait lui porter en compte la TVA, selon les règles du droit commun, sur la facture qu’il est tenu de lui délivrer pour constater l’opération effectuée.

7.2.3 Assujetti mixte

En fonction de ce qui précède, il va de soi que le régime de report de la perception est applicable aux assujettis mixtes tenus au dépôt de déclarations périodiques.

7.2.4 Travaux immobiliers effectués pour ses propres besoins

Lorsqu’un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques effectue une opération pour laquelle il est tenu

d’établir le document visé à l’article 3 de l’Arrêté royal n° 1, le régime de report de la perception n’est pas applicable à cette opération. Il s’ensuit que le régime normal est toujours applicable.

7.2.5 Délivrance d’une note de crédit

La note de crédit délivrée au cocontractant dans le cadre d’une opération visée par le régime de report de la perception ne peut en aucun cas mentionner une TVA en compte.

Comment le cocontractant doit-il traiter cette note de crédit dans sa déclaration TVA ?

Il y a lieu d’opérer la distinction suivante :

- 1° lorsque la note de crédit est relative à une opération pour laquelle la TVA acquittée a été déduite intégralement par le cocontractant : aucune formalité à effectuer. Rien ne s’oppose toutefois, à ce que le cocontractant inscrive le montant de la note de crédit aux grilles 61 et 62 de la déclaration ;
- 2° lorsque le cocontractant, par contre, a droit à une restitution de TVA, il s’indique qu’il remplisse les formalités pour pouvoir bénéficier de ce droit à restitution.⁶

7.3 Opérations visées

7.3.1 Enumérations

On peut la retrouver à l’article 20, § 2, de l’Arrêté royal n° 1.

Est également visée la convention par laquelle une personne met les membres de son personnel à la disposition d’une autre personne en vue de l’exécution sous la direction de cette dernière des travaux et des opérations visées par l’article 20 de l’Arrêté royal n° 1.

7.3.2 Exemples d’opérations visées

Circulaire n° 3/79, § 15, Revue TVA n° 40/79, p. 348

- 1° Travaux de construction, de transformation, d’entretien, de nettoyage et de démolition de tout ou partie d’un immeuble par nature ;
- 2° la convention par laquelle un entrepreneur s’engage à ériger pour un prix forfaitaire une maison d’habitation complète, clef sur porte ;
- 3° la convention relative au lavage d’une façade, dont le prix comprend la main-d’œuvre, la fourniture de produits divers et l’utilisation d’un échafaudage ;

1. Article 56, § 2, du Code.

2. Article 57 du Code.

3. Article 55, alinéa 4, du Code – Circulaire n° 30/75, § 81, Revue TVA n° 24 – Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1994-1995, Q. n° 1333, Kempinaire, 16 décembre 1994.

4. Article 44 du Code.

5. Voir circulaire n° 3/79, § 11.

6. Article 4, § 1^{er}, 1° et 2°, de l’Arrêté royal n° 4.

4° la désobstruction d'égouts, le curage et l'entretien des regards d'égouts ;

5° les travaux d'entretien ou d'aménagement d'un jardin, même si le prix réclamé comprend la fourniture d'arbres, d'arbustes, de fleurs, de semences, de gravier, etc. ainsi que les travaux d'aménagement d'une pépinière faisant partie d'une exploitation agricole.

7.3.3 Exemples d'opérations non visées

1° La cession d'un bâtiment neuf.

2° La livraison de biens ne s'accompagnant pas d'un travail immobilier.

3° L'exécution de travaux de nature intellectuels relatifs à des biens immeubles pas nature¹ tels que les travaux d'étude et de contrôle exécutés par des architectes, géo-

mètres et ingénieurs et qui tendent à préparer ou à coordonner l'exécution d'un travail immobilier.

7.3.4 Enregistrement comme entrepreneur

Pour l'application du régime de report de la perception, comme d'ailleurs en matière de taux réduit), peu importe que l'entrepreneur soit enregistré au sens des articles 400 à 404 du CIR 92.²

7.3.5 Obligations du prestataire et du cocontractant

La facturation des opérations dans le cadre du régime de report de la perception entre deux assujettis tenus au dépôt de déclarations périodiques fait naître des obligations dans le chef des deux parties.

Elles sont reprises au tableau ci-après.

Obligations en matière de :	Dans le chef du prestataire	Dans le chef du cocontractant
Facturation	Emission d'une facture ne mentionnant pas la TVA Mention légale obligatoire : « Autoliquidation ». Mention conseillée : « Autoliquidation - Application de l'article 20 de l'Arrêté royal n°1 ».	Réception et comptabilisation de la facture
Déclaration périodique	La facture est à reprendre en case 45. Une note de crédit éventuelle est à reprendre en case 49	• Base d'imposition de la facture : grille 81, 82, 83 selon le cas et 87 • Montant de la TVA due : grille 56 • Montant de la TVA déductible : grille 59 • Note de crédit : grille 85 • TVA relative à la note de crédit : grille 61, 62
Paiement de la TVA	Irrelevant	Dans la déclaration périodique
Comptabilité	A la sortie	A l'entrée
Listing-clients national	OUI	Irrelevant

7.3.6 Contrats ayant pour objet une entité dont certains éléments tombent sous l'application du régime de report de la perception et d'autres pas

L'Administration a toujours été consciente des difficultés qui peuvent surgir lorsque des contrats comportent plu-

sieurs opérations différentes, les unes soumises au régime du report de perception, les autres pas.

C'est pourquoi, dans une décision du 12 juin 1995³, elle a admis, à titre de simplification, que lorsqu'un contrat a pour objet des opérations dont certaines tombent sous l'application de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992⁴ et d'autres pas, le régime du report de la per-

1. Décision du 13 novembre 1979, n° E.T. 34.078.

2. Article 30bis, de la Loi du 27 juin 1969 révisant l'Arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

3. Décision du 12 juin 1995, n° E.T. 84.160, Revue TVA n° 114, 625.

4. Ancien article 17bis de l'Arrêté royal n° 1, du 23 juillet 1969.

CHAPITRE 6 Taux

ception soit appliqué pour le tout, de telle sorte que la facture ne doit pas être ventilée.¹

Cette tolérance ne trouve toutefois à s'appliquer que pour autant que l'objet principal du contrat soit une opération visée par le régime du report de la perception et que, par conséquent, les éléments dudit contrat ne tombant pas dans le champ d'application de ce régime n'en constituent que l'accessoire.

Lorsque l'objet principal du contrat est une opération non visée par le régime du report de la perception et qu'accessoirement le fournisseur est amené à exécuter des opérations tombant sous l'application de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1 précité, la facture doit être ventilée et il est exclu que le report de perception soit appliqué pour l'opération principale. Ce report de perception reste en revanche applicable, en règle, aux opérations accessoires visées par l'article 20 susvisé.

Toutefois, dans un tel cas, l'Administration n'émettra aucune critique si, sur la facture, le fournisseur porte également en compte la TVA pour ces opérations accessoires visées par le régime du report de la perception. S'il fait usage de cette tolérance, le fournisseur revêt la facture d'une référence à la décision du 12 juin 1995.

8 TRAVAIL A FAÇON

8.1 Renvoi au texte légal

Conformément à l'article 38, § 4, du Code, toute opération qui concourt à la construction, à la fabrication, au montage ou à la transformation d'un bien autre qu'un bien immeuble par nature, est soumise au taux applicable au bien considéré dans son état après l'exécution de l'opération.

Notons toutefois que la réception d'un travail à façon était considérée conformément à l'article 10, § 2, 1°, à partir du 1^{er} janvier 1993 et jusqu'au 31 décembre 1995 comme une

livraison au sens de l'article 10, § 1^{er}, et non comme une prestation de services :

soit également considérées comme des livraisons au sens du § 1^{er} de l'article 10 du CTVA, la délivrance par un entrepreneur à son cocontractant, d'un bien meuble qu'il a fabriqué ou assemblé au moyen de matières et d'objets que ce cocontractant lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés.

A la date du 1^{er} janvier 1996, le travail à façon redevient une prestation de services (travail matériel relatif à un meuble corporel).²

8.2 Taux suivant l'état des biens

Toute opération qui consiste en la fabrication, la construction, le montage ou la transformation d'un bien meuble corporel est une prestation de services. La taxe est due au taux applicable pour le service.

Le travail à façon n'est pas visé exclusivement dans ce cas.

L'opération précitée peut avoir comme conséquence qu'un nouveau bien est créé, pour lequel le taux est dû en fonction de l'état des biens meubles corporels après l'exécution de la prestation de service.

8.3 Travaux de nettoyage, d'entretien et de réparation

Ces travaux sont différents de ceux visés à l'alinéa précédant du fait qu'ils ont uniquement comme but de conserver la valeur économique du bien nettoyé, entretenu ou réparé.

Les opérations précitées (la fabrication, la construction, le montage ou la transformation) ont comme but de modifier le bien, d'y ajouter quelque chose ou de le transformer.

Par conséquent, les travaux de nettoyage, d'entretien et de réparation ne sont pas visés à l'article 38, § 4, du Code.

1. Voir n° 19 de la Circulaire n° 3 du 1^{er} février 1979, Revue TVA. n° 40, 348.

2. Cf. Deuxième Directive de simplification 95/7/CE, nouvel article 10, § 2 et 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1°, du Code.

CHAPITRE 7 Exemptions

1 L'EXPORTATION PROPREMENT DITE DE BIENS

1.1 Définition de l'exportation

Contrairement à la notion d'importation clairement définie à l'article 30 de la Directive TVA et à l'article 23 du Code, la notion d'exportation ne fait l'objet d'aucune définition spécifique dans les dispositions communautaires ou nationales.

Ceci provient du fait que l'importation constitue un des quatre faits générateurs de la TVA (à savoir la livraison de biens, la prestation de services, l'acquisition intracommunautaire de biens et l'importation de biens), alors que l'exportation en tant que telle ne constitue qu'un simple fait matériel permettant, lorsqu'il se produit, d'exempter sous certaines conditions des livraisons de biens, des prestations de services, des acquisitions intracommunautaires de biens et des importations de biens.

A défaut d'une définition, il découle toutefois indubitablement des dispositions de l'article 146 de la Directive TVA et de l'article 39, § 1^{er}, du Code que, depuis l'instauration le 1^{er} janvier 1993 du marché unique européen, il y a lieu d'entendre par 'exportation' en matière de TVA l'expédition ou le transport d'un bien vers un endroit situé en dehors du territoire de la Communauté à l'intérieur duquel s'applique le système commun de TVA aux Etats membres.¹

Exportation = expédition ou transport d'un bien en dehors du territoire TVA de la Communauté

1.2 Différents territoires de la Communauté

Le territoire de la Communauté où s'applique le système commun de TVA aux Etats membres ne correspond pas totalement au territoire douanier de la Communauté ni au territoire accise de la Communauté, ces deux derniers territoires n'étant eux-mêmes pas identiques.

Cette situation résulte du fait que les territoires d'application de la TVA et des droits d'accise communautaires se définissent par rapport au champ d'application territorial du traité instituant la Communauté économique européenne tel qu'il est établi par l'article 227 de ce traité et duquel sont ajoutés ou retirés certains pays et territoires. Par contre, le territoire douanier est fixé par le Code des douanes communautaire sans aucune référence à l'article 227 du traité CE précité.

D'une manière générale, on peut dire que le territoire douanier est plus étendu que les territoires accise et TVA.

Or, les marchandises ne font, en principe, plus l'objet de contrôle et de formalités douanières qu'à l'entrée ou à la sortie du territoire douanier de la Communauté.

Cependant, des marchandises en provenance ou à destination de parties du territoire douanier qui ne sont pas intégrées dans le territoire TVA ou accise doivent également faire l'objet de formalités douanières lors de l'introduction dans le territoire TVA ou accise ou lors de l'expédition hors de l'un de ces deux territoires pour les besoins du fonctionnement des régimes de TVA et d'accise.

Exemple

Les îles Canaries sont exclues des territoires TVA et accise mais reprises dans le territoire douanier. Lors de l'expédition de produits d'accise à destination de ces îles, des formalités douanières (et notamment la présentation d'un document unique) doivent être effectuées pour ce qui concerne l'accise et la TVA.

Comme les contrôles à effectuer et les formalités douanières à accomplir pour les seuls besoins de la TVA et de l'accise ne sont pas identiques aux contrôles et aux formalités prévus lors de la sortie de marchandises du territoire douanier de la Communauté, il importe de distinguer clairement les différents territoires de la Communauté.

1. Circulaire administrative n° E.T. 97.794 du 1er mars 2001 reprise ci-après.

CHAPITRE 7 Exemptions

Le tableau ci-après compare les territoires douanier, accise et TVA de la Communauté :

	États membres	Y compris	À l'exception de
Territoires TVA	1. Belgique		
	2. Danemark		a) Îles Féroé b) Groenland
	3. Allemagne		a) Helgoland b) Büsingen
	4. Espagne		a) Ceuta b) Melilla c) Îles Canaries
	5. Grèce		Mons Athos
	6. France	Monaco	Régions ultrapériphériques ^a
	7. Irlande		
	8. Italie		a) Livigno b) Campione d'Italia c) Eaux nationales du Lac de Lugano
	9. Luxembourg		
	10. Pays-Bas		
	11. Portugal		
	12. Grande-Bretagne + Irlande du Nord	Ile de Man	a) Gibraltar b) Îles Anglo-Normandes (Jersey, Guernsey, Alderney et Sark)
	13. Finlande		Îles Åland
	14. Autriche		
	15. Suède		
	16. Chypre	Akrotiri et Dhekelia	Zones où le gouvernement chypriote n'exerce pas un contrôle effectif
	17. Estonie		
	18. Hongrie		
	19. Lettonie		
	20. Lituanie		
	21. Malte		
	22. Pologne		
	23. Slovénie		
	24. Slovaquie		
	25. République tchèque		
	26. Bulgarie		
	27. Roumanie		
	28. La Croatie		
Territoire TVA	= Territoire douanier à l'exception de : – Mont Athos – Régions ultrapériphériques françaises – Îles Canaries – Îles Anglo-Normandes – Îles Åland – Campione d'Italia – Eaux nationales du Lac de Lugano OU = Territoires d'accises à l'exception de : – Saint Marin		

a. Modification de l'art. 1^{er}, § 4, deuxième alinéa du Code de la TVA par l'art. 36 de la Loi du 21 décembre 2013, MB du 31 décembre 2013.

En principe le **Royaume Uni** sort de l'Union européenne le 29 mars 2019.

1.3 Exemption pour cause d'exportation

Les articles 39 et 42 du Code prévoient des exemptions pour certaines opérations qui sont liées à l'exportation ou à une destination assimilée à l'exportation.

Ainsi, sont exemptées de la taxe pour cause d'exportation :

- par l'article 39, § 1^{er}, 1° à 3°, du Code, les livraisons de biens et les prestations de services qui consistent en des travaux portant sur des biens qui sont expédiés ou transportés en dehors de la Communauté soit par le vendeur ou le prestataire de services, soit par l'acheteur ou le preneur de services non établis en Belgique, soit pour leur compte ;
- par l'article 39, § 1^{er}, 4°, du Code, les livraisons de biens à un voyageur qui n'est pas établi à l'intérieur de la Communauté, qui prend possession de ces biens en Belgique et les emporte dans ses bagages personnels en dehors de la Communauté ;
- par l'article 39, § 2, du Code, les livraisons et les acquisitions intracommunautaires de biens ainsi que les prestations de services à des biens qui sont placés en Belgique sous certains régimes douaniers en vertu de leur exportation ultérieure, les livraisons de ces biens avec maintien d'un de ces régimes et les prestations de services portant sur ces biens qui se trouvent déjà sous un de ces régimes ;
- par l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 8°, du Code, les livraisons de biens acquis par des organismes agréés qui les exportent en dehors de la Communauté dans le cadre de leurs activités humanitaires, charitables ou éducatives. L'exemption s'étend également aux importations de biens et aux acquisitions intracommunautaires de biens destinés aux mêmes usages effectuées par ces organismes par application de l'article 49, § 1^{er}, 1°, a), du Code.

Il est donc permis de classer les exportations exemptées en quatre catégories en fonction de leurs spécificités propres :

- **les exportations directes** visées par l'article 39, § 1^{er}, 1° à 3°, du Code ;
- **les exportations par les voyageurs** visées par l'article 39, § 1^{er}, 4°, du Code ;
- **les exportations indirectes** visées par l'article 39, § 2, du Code ;
- **les exportations par des organismes agréés** visées par l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 8°, du Code et, par extension, par l'article 40, § 1^{er}, 1°, a), du Code.

Observons encore que la Cour de Justice des Communautés européennes a dit pour droit, dans son arrêt rendu le 2 août 1992 dans l'affaire C-111/92 *W. Lange*¹, que l'article 15,

point 1, de la Sixième Directive (transposé en droit belge par l'article 39, § 1^{er}, 1° à 3°, du Code) doit être interprété en ce sens que l'exonération des opérations à l'exportation qu'il prévoit ne peut être refusée lorsque de telles opérations sont effectuées en violation de dispositions nationales subordonnant à une autorisation préalable les exportations à destination d'Etats pour lesquels, par suite de dispositions nationales d'embargo, une autorisation n'aurait pu être délivrée dans aucun des Etats membres des Communautés européennes.

L'article 15, point 1, de la Sixième Directive ne comporte, en effet, conformément au principe de neutralité fiscale sur lequel est fondée la Sixième Directive, aucune distinction entre exportations licites et exportations illicites. Il s'ensuit que lorsque ces dernières portent sur des marchandises entrant dans le champ d'application de la Sixième Directive, elles doivent être traitées de la même manière que les exportations licites de marchandises.

1.4 Biens visés par les exemptions à l'exportation

Les exemptions à l'exportation prévues par les articles 39 et 42, § 3, alinéa 1^{er}, 8°, du Code ne s'appliquent qu'à des opérations à des biens qui seraient soumises à la taxe en Belgique si ces biens n'étaient pas exportés. De plus, l'exportation consistant en un transport ou une expédition des biens en dehors de la Communauté, ceux-ci doivent pouvoir être déplacés.

Sont donc exclusivement visés par les exemptions à l'exportation les biens meubles corporels au sens de l'article 9 du Code, en ce compris l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid, que ces fluides soient transportés ou expédiés hors de la Communauté par voie maritime, canalisations, lignes électriques ou par tout autre moyen.

2 L'EXPORTATION DIRECTE

Depuis la réalisation au 1^{er} janvier 1993 du marché unique européen, les frontières fiscales entre les Etats membres de la Communauté ont été éliminées et les contrôles à des fins fiscales à ces frontières ont été abolis. La notion d'exportation et des exemptions qui s'y rattachent ne s'entend donc plus depuis cette date qu'à l'égard du trafic international de marchandises avec des pays tiers.

Ce point traite de façon détaillée les opérations visées à l'article 39, § 1^{er}, 1° à 3°, du Code.

Ces dispositions exonèrent de la taxe des opérations commerciales internationales (livraisons de biens et prestations de services) pour lesquelles le redevable de la taxe normalement due (le vendeur ou le prestataire de services) est directement concerné par l'exportation des biens livrés ou auxquels des travaux ont été exécutés, soit parce qu'il les exporte lui-même à destination de son client, soit parce que le transport ou l'expédition des biens en dehors de la Communauté a été confié aux termes du contrat à ce client. C'est la raison pour laquelle elles sont qualifiées 'd'exportations directes'.

1. CJCE, arrêt *Lange* Wilfried du 2 août 1993, aff. C-111/92, Recueil 1993, p. I-4677, F.J.F. 93/236.

CHAPITRE 7 Exemptions

Ces opérations se distinguent donc nettement des autres opérations exemptées pour cause d'exportation pour lesquelles le vendeur ou le prestataire des services ne participe pas directement au transport des biens en dehors de la Communauté et ne peut donc contrôler la réalisation de cette condition de l'exemption qui lui échappe totalement et pour laquelle il ne peut être tenu pour responsable. Il en est ainsi pour les livraisons de biens à un voyageur (article 39, § 1^{er}, 4^o, du Code), pour les livraisons de biens ainsi que pour les prestations de services à des biens qui sont placés en Belgique sous certains régimes douaniers en vue de leur exportation ultérieure (article 39, § 2, du Code), ainsi que pour les livraisons de biens acquis par des organismes agréés qui sont destinés à être exportés par ces organismes dans le cadre de leurs activités humanitaires, charitables ou éducatives (article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 8^o, du Code).

L'exportation directe n'implique pas forcément que les biens quittent la Communauté par une frontière belge. La sortie des biens de la Communauté peut aussi avoir lieu via un autre Etat membre.

Exemple

Un commerçant belge vend des biens à un client brésilien. L'exportation des biens peut avoir lieu directement de Belgique par avion au départ de Zaventem, p. ex., ou encore faire l'objet d'un transport routier jusque marseille où les marchandises sont embarquées à bord d'un navire à destination du Brésil.

Bien évidemment, ne sont développées ici que les exportations 'belges', c'est-à-dire celles qui procèdent d'une livraison de biens ou d'une prestation de services qui a lieu en Belgique, et ce quel que soit l'Etat membre par lequel les biens quittent la Communauté.

2.1 Dispositions légales et arrêt de la Cour de Cassation

L'article 39, § 1^{er}, du Code dispose que :

§ 1^{er}. Sont exemptées de la taxe :

- 1^o les livraisons de biens expédiés ou transportés, par le vendeur ou pour son compte, en dehors de la Communauté ;*
- 2^o les livraisons de biens expédiés ou transportés, par l'acheteur qui n'est pas établi en Belgique ou pour son compte, en dehors de la Communauté, à l'exclusion des biens transportés par l'acheteur lui-même et destinés à l'équipement ou à l'avitaillement de bateaux de plaisance et d'avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé, ainsi que des biens exportés par un voyageur dans ses bagages personnels ;*

3^o les prestations de services, autres que celles exemptées par application des articles 41 et 42, qui consistent en des travaux portant sur des biens meubles acquis ou importés en vue de faire l'objet de ces travaux et qui sont expédiés ou transportés en dehors de la Communauté par le prestataire de services ou par le preneur de services qui n'est pas établi en Belgique, ou pour leur compte ;

...

Par ailleurs, l'article 39, § 3, du Code stipule que :

§ 3. Le Roi fixe les conditions à observer pour bénéficier des exemptions visées aux § 1^{er} et 2 ...

En l'occurrence, l'exemption prévue par l'article 39, § 1^{er}, 1^o à 3^o, du Code est subordonnée au respect des conditions, à l'accomplissement des formalités et à la production des justifications prescrites par les articles 2 à 7 de l'Arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992.

Le vendeur doit être à tout moment en possession de tous les documents justifiant la réalité de l'exportation et produire ceux-ci à toute demande des agents chargés du contrôle. Ces documents comprennent notamment les bons de commande, les documents de transport, les documents de paiement, ainsi que la déclaration d'exportation visée à l'article 2 de l'Arrêté royal n° 18.¹

A ce niveau, la Cour de Cassation a rendu un arrêt intéressant².

Les termes 'par le vendeur ou pour son compte' ne signifient pas 'aux frais du vendeur' mais sont à comprendre en ce que l'expédition ou le transport doit être effectué par le vendeur ou sur base de ses instructions.

Pour la Cour de Cassation, l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 30 mars 2004 est valablement motivé en droit et ne viole pas l'article 39, § 1^{er}, 1^o, du Code lorsqu'il prévoit qu'il ne peut être question d'une livraison pour le compte du vendeur que dans la circonstance où une tierce personne agit sur ordre du vendeur et pour le compte de celui-ci.

Ainsi, la Cour d'appel considère justement que le transport est effectué pour compte du vendeur lorsque celui-ci donne instruction à un tiers, agissant pour son compte et lui facturant ses services, de transporter les biens vendus d'un endroit situé en Belgique vers un endroit en dehors de l'UE.

L'article 147, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'exonération, par un Etat membre, de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de biens à l'exportation en dehors de la Communauté européenne lorsque les conditions d'une telle exonération ne sont pas remplies, mais que l'assujetti ne pouvait pas s'en rendre compte, même en déployant toute la diligence d'un commerçant avisé, en raison de la falsification de la preuve de l'exportation présentée par l'acheteur.³

1. Article 3 de l'Arrêté royal n°18.

2. Cour de Cassation, 14 février 2008, F.05.0009.N.

3. CJCE, arrêt Netto Supermarkt, 21 février 2008, affaire 271/06.

2.2 Conditions d'exemption

Il découle des dispositions légales susmentionnées et de l'économie générale du Code que cinq conditions doivent nécessairement être réunies pour pouvoir exempter une opération pour cause d'exportation sur la base de l'article 39, § 1^{er}, 1° à 3°, du Code :

- 1° l'opération doit porter sur des biens en libre circulation dans la Communauté ;
- 2° il doit s'agir soit d'une livraison avec expédition ou transport des biens, soit d'une prestation de services consistant en un travail portant sur des biens meubles, qui seraient imposables en Belgique si les biens n'étaient pas exportés ;
- 3° les biens doivent être expédiés ou transportés en dehors de la Communauté par le vendeur ou le prestataire de services, par l'acheteur ou le preneur de services non établis en Belgique, ou pour le compte d'une de ces personnes, dans le délai prévu ;
- 4° l'opération ne peut pas être expressément exclue de l'exemption par l'article 39, § 1^{er}, 2° et 3°, du Code ;
- 5° la personne qui revendique l'exemption doit être en mesure de justifier son droit.

En cas de non-respect des formalités prévues en matière d'exemption à l'exportation, l'article 19 de l'AR n° 18 permet au Ministre des Finances d'octroyer malgré tout l'exemption déchuée en principe.

In specie, l'Administration refuse l'application de l'article 19 de l'AR n° 18. L'assujetti estime que l'Administration viole par ce refus les principes de bonne administration ce qui a pour conséquence la nullité de la contrainte litigieuse. La Cour d'appel de Gand considère que la compétence est donnée au Ministre de prendre une mesure de faveur par laquelle la sanction inhérente à la déchéance de l'avantage de l'exonération pour ne pas avoir répondu aux formalités peut être entièrement ou partiellement annulée. La Cour ne s'estime pas à même de prendre la place du Ministre parce que cela signifierait une violation du principe de la séparation des pouvoirs. La Cour ne peut pas non plus annuler la décision du Ministre.¹

Selon la CJUE, subordonner le droit à l'exonération au respect d'obligations formelles sans examiner le point de savoir si les exigences de fond posées par le droit de l'Union ont été ou non effectivement satisfaites n'est pas admissible. La seule circonstance qu'un exportateur n'ait pas placé les biens concernés sous le régime douanier de l'exportation n'implique pas qu'une telle exportation n'a pas effectivement eu lieu².

Dans le cas soumis à la CJUE, Milan Vins avait vendu chaque mois de 400 à 500 pièces de souvenirs militaires en dehors de l'UE. Il n'a pas réclamé la TVA parce qu'il considérait ces livraisons comme des exportations.

L'Administration fiscale tchèque avait erronément estimé qu'il devait payer la TVA sur les livraisons parce qu'il n'avait pas prouvé qu'il avait placé les marchandises sous le régime douanier de l'exportation (obligatoire en droit tchèque).

Dans un arrêt plus récent de la CJUE, il est clairement précisé qu'il ne peut pas être question de refuser le bénéfice de l'exonération de la TVA en matière d'exportation lorsque les biens concernés ont été exportés en dehors de l'Union et que, postérieurement à leur exportation, les autorités fiscales ont constaté que l'acquéreur de ces biens était non pas la personne mentionnée sur la facture établie par l'assujetti, mais une entité autre qui n'a pas été identifiée.

2.3 L'exportation par les voyageurs

2.3.1 Le trafic international des voyageurs – Portée du régime

L'article 39, § 1^{er}, 2°, du Code exempte de la taxe les livraisons de biens en libre circulation exportés par l'acheteur. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'achats de biens dépourvus de tout caractère commercial ou professionnel par un voyageur qui les emporte en dehors de la Communauté dans ses bagages personnels, cette exemption n'est pas applicable.

En effet, pour ces livraisons, un régime particulier supprime l'exemption prévue par l'article 39, § 1^{er}, 2°, du Code et accorde l'exemption de la taxe selon une procédure assouplie, notamment en matière de délai et de formalités d'exportation.

Ce régime est organisé par l'article 15, point 2, alinéas 2 à 4, de la Sixième Directive transposé en droit belge à l'article 39, § 1^{er}, 4°, du Code. Le présent point traite de façon détaillée des opérations visées par cet article du Code.

Le régime particulier prévu en matière d'exportation de biens par un voyageur dans ses bagages personnels fait partie du régime habituellement dénommé 'régime du trafic international des voyageurs' qui a subi d'importants changements depuis le 1^{er} janvier 1993.

En effet, la réalisation à cette date du marché unique européen et l'abolition des frontières douanières et fiscales entre les Etats membres de la Communauté ont entraîné la suppression des franchises intracommunautaires auxquelles les voyageurs pouvaient auparavant prétendre à l'exportation de biens vers un autre Etat membre de la Communauté ou à l'importation de biens en provenance d'un autre Etat membre de cette Communauté. C'est donc uniquement dans les relations avec des pays tiers ou des territoires tiers qui ne se trouvent pas dans la zone d'application du système de TVA communautaire que subsistent les franchises pour les voyageurs, tant à l'importation pour les biens contenus dans leurs bagages personnels, qu'à l'exportation pour les livraisons de biens emportés par ces voyageurs dans leurs bagages personnels.

1. Appel Gand, 10 mai 2005, rôle n° 1997/AR/1384.

CHAPITRE 7 Exemptions

Dès lors, depuis le 1^{er} janvier 1993, les particuliers domiciliés dans la Communauté qui font des achats lors d'un voyage dans un autre Etat membre que celui de leur domicile acquittent la TVA là où ils achètent des biens¹, et ces biens ne sont plus soumis à la TVA lors du retour de ces citoyens européens dans l'Etat membre où ils demeurent habituellement. Pour ces livraisons, le régime fiscal est donc le même que celui applicable aux ventes à des résidents de l'Etat membre où l'achat est effectué. Il s'ensuit que le particulier domicilié dans la Communauté n'a plus accès au régime de franchise. Cette exclusion s'applique même lorsque ces personnes emportent les biens dans leurs bagages personnels en dehors de la Communauté en raison de la probabilité importante de réimportation de ces biens par ces voyageurs lors de leur retour dans la Communauté.

Seuls les particuliers qui ne sont pas établis dans la Communauté bénéficient donc encore du régime de franchise pour les livraisons de biens qu'ils emportent dans leurs bagages personnels en dehors de la Communauté.

2.3.2 Conditions d'exemption

Il découle des dispositions légales et de l'économie générale du Code que six conditions doivent nécessairement être réunies pour pouvoir exempter une livraison de biens pour cause d'exportation sur base de l'article 39, § 1^{er}, 4^o, du Code.

Les six conditions à remplir pour pouvoir exempter une livraison de biens en application de l'article 39, § 1^{er}, 4^o, du Code sont :

- 1^o l'opération doit porter sur des biens en libre circulation dans la Communauté ;
- 2^o il doit s'agir d'une livraison de biens à un voyageur qui n'est pas établi à l'intérieur de la Communauté, qui prend possession des biens dans le pays, et qui serait impossible en Belgique si les biens n'étaient pas exportés ;
- 3^o l'achat doit être dépourvu de tout caractère commercial ou professionnel ;
- 4^o la valeur globale des biens, taxe comprise, doit être supérieure à 50 EUR par facture (cette valeur reste valable après le 1^{er} septembre 2017) – depuis le 1^{er} janvier 2020, la valeur doit être supérieure à 250 EUR ;
- 5^o les biens doivent être exportés en dehors de la Communauté par l'acheteur dans ses bagages personnels au plus tard à la fin du troisième mois qui suit celui au cours duquel la livraison a eu lieu ;
- 6^o le vendeur doit établir la réalité de l'exportation des biens.

La société CASHBACK BELGIUM – PREMIER TAX FREE S.A. a soumis à l'Administration un document desti-

né à tenir lieu de facture et de pièce justificative dans le cadre du remboursement de la TVA.

Ce document a été accepté comme document tenant lieu de facture dans le cadre du remboursement de la TVA acquittée par les voyageurs non établis dans la Communauté lors de l'achat de biens en Belgique, qu'ils exportent dans leurs bagages personnels en dehors de la Communauté.²

2.4 L'exportation indirecte

2.4.1 Exonérations particulières liées au trafic commercial international des marchandises placées sous douane – Portée du régime

Les marchandises communautaires à exporter doivent, en principe, être placées sous le régime douanier de l'exportation en vue de leur sortie en dehors du territoire douanier de la Communauté et faire l'objet d'une déclaration d'exportation.

Dans certaines situations particulières, ces marchandises peuvent toutefois être placées sous un autre régime ou suivre une autre destination douanière que le régime douanier de l'exportation comme, par exemple, la destination de l'entrepôt franc ou les régimes douaniers économiques de l'entrepôt douanier et du perfectionnement actif.

Bien que ces destinations et régimes douaniers soient essentiellement prévus pour recevoir des marchandises non communautaires sans que celle-ci ne soient soumises aux droits à l'importation, aux droits d'accise, à la TVA et aux mesures de politique commerciale, la réglementation douanière admet en diverses circonstances que des marchandises communautaires soient également placées sous ces destinations et régimes en vue de leur exportation ultérieure. C'est notamment le cas pour les marchandises communautaires pour lesquelles des restitutions peuvent être accordées dans le cadre de la politique agricole commune ou encore pour des marchandises communautaires devant être ajoutées à des marchandises non communautaires en vue de leur exportation commune en dehors de la Communauté.

L'article 39, § 2, du Code exempte de la taxe les livraisons de biens, les acquisitions intracommunautaires de biens ainsi que les prestations de services qui se rapportent à des marchandises communautaires qui sont destinées à être placées dans des endroits où s'appliquent certains régimes suspensifs des droits de douane, ou qui se trouvent déjà sous un de ces régimes.

Etant donné qu'en matière de TVA, le placement des biens dans ces endroits a les mêmes effets que l'exportation et que ce placement doit en principe être suivi par l'exportation effective de ces biens, ces opérations sont qualifiées 'd'exportations indirectes'.

1. A l'exception des moyens de transport neufs au sens de l'article 28*bis*, point 2, de la Sixième Directive TVA (voir l'article 8, § 2, 2^o, du Code belge).

2. Décision n^o E.T.93.234 du 17 octobre 2007.

2.4.2 Conditions d'exemption

Il apparaît des dispositions légales que l'exemption prévue par l'article 39, § 2, du Code de la TVA est susceptible de trouver à s'appliquer dans trois situations bien distinctes :

- Lorsque des biens font l'objet d'une livraison ou d'une acquisition intracommunautaire et sont destinés à être placés dans un endroit où est appliqué un des régimes visés à l'article 23, § 4, 1^{er}, 4^o, 5^o, 6^o ou 7^o, du Code.
- En cas de livraisons subséquentes des biens visés au premier tiret, avec maintien d'un des régimes cités.
- En cas de prestations de services consistant en des travaux qui se rapportent à des biens qui font l'objet d'une livraison visée au premier tiret ou qui se trouvent sous l'un des régimes cités.

L'article 39, § 2, 1^o, du Code exempté notamment de la taxe les livraisons et les acquisitions intracommunautaires de biens qui sont destinés à être placés dans un endroit où est appliqué un des régimes visés à l'article 23, § 4, 1^o, 4^o, 5^o, 6^o ou 7^o, du Code.

L'article 23, § 4, du Code mentionné dans cette disposition d'exemption est l'article relatif aux importations de biens qui énumère les destinations et régimes douaniers sous lesquels des biens placés dès leur entrée dans la Communauté ne sont réputés être importés que dans l'Etat membre dans lequel ils sortent de ces régimes.

Il s'agit des destinations et régimes douaniers suivants :

- le dépôt temporaire (article 23, § 4, 1^o, du Code) ;
- le régime de zones franches ou d'entrepôts francs (article 23, § 4, 4^o, du Code) ;
- le régime d'entrepôt douanier (article 23, § 4, 5^o, du Code) ;
- le régime de perfectionnement actif avec application du système de suspension (article 23, § 4, 6^o, du Code) ;
- le régime relatif aux biens admis dans les eaux territoriales pour les plates-formes de forage ou d'exploitation (article 23, § 4, 7^o, du Code).

2.5 L'exportation par des organismes agréés

2.5.1 Finalité et portée du régime

Les organismes actifs dans les secteurs humanitaires, caritatifs ou éducatifs récoltent et regroupent des biens dont ils se chargent le plus souvent eux-mêmes de l'expédition ou du transport vers les endroits qui nécessitent leur intervention. Dès lors, en cas d'exportation des biens, l'exemption prévue par l'article 39, § 1^{er}, 2^o, du Code ne peut pas s'appliquer aux achats de biens en Belgique par les organismes qui sont établis dans le pays.

L'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 8^o, du Code autorise ces organismes à acquérir en Belgique en exemption de TVA des biens qu'ils destinent à l'exportation dans le cadre de leurs activités humanitaires, charitables ou éducatives. L'exemption accordée à ces organismes est donc une exemption 'à l'entrée', portant sur leurs achats des biens à exporter. C'est pourquoi elle est souvent qualifiée 'd'exemption au stade précédant l'exportation des biens'.

Quant aux importations de biens et aux acquisitions intracommunautaires de biens faites par ces organismes et destinées aux mêmes usages, elles sont, depuis le 1^{er} janvier 1993, visées par l'article 40, § 1^{er}, 1^o, a), du Code qui étend à ces opérations l'exemption accordée pour les livraisons de biens par l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 8^o, du Code.

2.5.2 Conditions d'exemption

L'exemption de la TVA en faveur des organismes agréés qui exportent les biens qu'ils ont acquis ou importés dans le cadre de leurs activités humanitaires, charitables ou éducatives peut être obtenue soit par l'acquisition ou l'importation de biens en exemption de la taxe moyennant une autorisation, soit par voie de remboursement de la taxe acquittée.

Pour les organismes qui effectuent régulièrement des opérations visées par les articles 42, § 3, alinéa 1^{er}, 8^o, et 40, § 1^{er}, 1^o, a), du Code, il s'indique de demander une autorisation permettant d'acquérir ou d'importer en exemption de la TVA les biens à exporter.

La seconde possibilité, à savoir l'exemption par voie de remboursement de la TVA, est plutôt réservée aux exportations isolées et imprévues qui peuvent tomber sous l'application des mêmes articles du Code.

L'exemption n'est accordée qu'aux organismes agréés établis en Belgique qui n'ont aucun droit à déduction pour les biens qu'ils exportent dans le cadre de leurs activités précitées.

L'autorisation ainsi que la demande de remboursement doivent être demandées par écrit à l'adresse suivante :

Service public fédéral Finances
Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus
Direction I/10
North Galaxy
Avenue du Roi Albert II 33 boîte 25
1030 Bruxelles

La demande d'autorisation doit indiquer la nature et, le cas échéant, l'espèce et le type des biens à acquérir ou à importer, ainsi que la provenance de ces biens et la destination qui leur sera donnée.

La demande de remboursement doit contenir au moins les renseignements suivants :

- le nom et l'adresse de l'ayant droit à la restitution ;
- le numéro et la dénomination exacte du compte sur lequel le montant de la TVA restituable doit être versé.

CHAPITRE 7 Exemptions

En outre, il y a lieu de joindre à cette demande les documents suivants :

- les statuts de l'organisme ou, si ceux-ci ont été publiés au Moniteur belge, une copie de cette publication ;
- la facture d'achat, la déclaration en consommation à l'importation ou une copie de la déclaration spéciale, où figure le montant de la TVA dont le remboursement est demandé ;
- la déclaration d'exportation et les autres documents justifiant la réalité de l'exportation.

Suite à une communication sur Fisconet du 25 juillet 2017 cette exonération doit être vérifiée par un système électronique.

Les documents 450 et 451 ne sont donc plus valables depuis le 1^{er} janvier 2018 pour prouver l'exonération de l'article 42, § 3, 1^o et 2^{ème}.

2.6 L'entrepôt TVA

La circulaire n° 9 du 5 mai 1996¹ a été remplacée par la circulaire AFER n° 14/2003 (E.T. 98.973) du 19 mai 2003.

3 EXEMPTION EN MATIÈRE DE PERFECTIONNEMENT PASSIF

3.1 Dispositions

En matière de TVA :

- article 40, § 1^{er}, 2^o, b), et § 3, du Code ;
- article 41 de l'Arrêté royal n° 7 ;
- circulaire n° 6/96.

En ce qui concerne les droits à l'importation, la franchise totale ou partielle des 'droits à l'importation' en matière de perfectionnement passif est régie par les articles 145 à 160 du Règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil des Communautés européennes du 12 octobre 1992, établissant le Code des douanes communautaires et les articles 748 à 758 du Règlement (CEE) n° 2452/93 de la Commission des Commu-

nautés européennes du 2 juillet 1993, établissant les dispositions d'application du code des douanes communautaires.

3.2 Opérations visées

La franchise peut être accordée lors de l'importation de biens qui sont réimportés en Belgique après avoir subi en dehors de la Communauté une :

- une réparation (remise en état ou mise au point) ;
- une main-d'œuvre (montage, assemblage) ;
- une transformation ;
- une adaptation.

Certains des travaux visés par le régime du perfectionnement passif peuvent être considérés comme un travail à façon.

Par travail à façon, il y a lieu d'entendre en droit belge la fabrication ou l'assemblage d'un bien meuble par un entrepreneur au moyen de matières et d'objets que son co-contractant lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés.²

A partir du 1^{er} janvier 1996, il consiste en une prestation de services. Le travail à façon était considéré comme une livraison de biens en droit belge du 1^{er} janvier 1993 au 31 décembre 1995.

3.3 Bénéficiaires de la franchise

Toute personne qui exporte temporairement des biens en dehors de la Communauté en vue de leur faire subir une ou plusieurs opérations de perfectionnement peut bénéficier de la franchise pour autant qu'elle puisse prendre la qualité de destinataire au sens de l'article 6 de l'Arrêté royal n° 7 lors de la réimportation des biens.

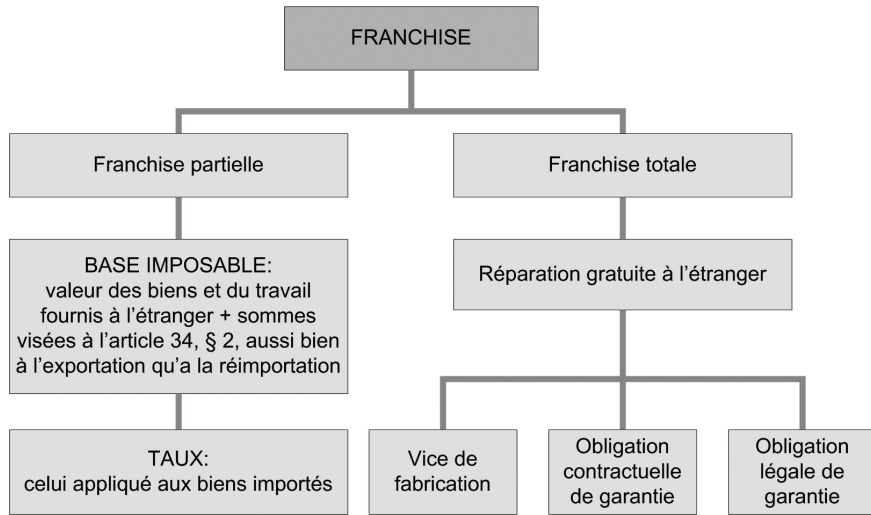
Il s'agit principalement :

- du propriétaire des biens ;
- du travailleur à façon ;
- du locataire des biens ;
- de l'emprunteur des biens.

1. Revue TVA n° 126/97, p. 5.

2. Article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1^o, du Code.

3.4 Montant pour lequel la franchise peut être invoquée



3.5 Conditions de la franchise

1° Les biens doivent être exportés de la Belgique après y avoir été placés sous le régime de la franchise à la réimportation

Il est satisfait à cette condition lorsqu'une déclaration d'exportation est déposée à un bureau des douanes belges, et que cette déclaration mentionne que les biens seront réimportés en franchise totale ou partielle

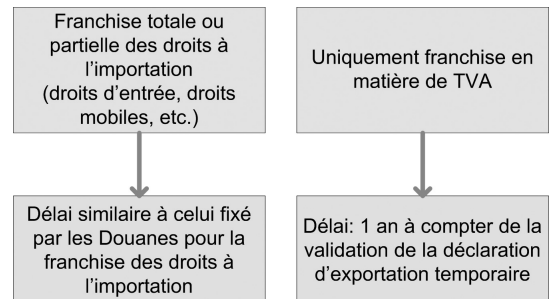
2° Les biens qui ont été exportés pour subir une ou plusieurs opérations doivent préalablement avoir été soumis aux conditions générales d'imposition du marché intérieur belge

Sont considérés comme tels :

- les biens qui ont été fabriqués ou achetés dans le pays, ceux qui y ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire ainsi que ceux qui y ont été importés avec déclaration en consommation pour l'application de la TVA ;
- les biens qui ont été acquis ou importés dans un Etat membre de la Communauté aux conditions d'imposition du marché intérieur qui y sont applicables et qui par la suite ont été expédiés ou transportés en Belgique sans que l'entrée de ces biens dans le pays n'y ait donné lieu à une perception de TVA.

3° Exportation et réimportation par la même personne

4° Délai de réimportation



5° Les formalités prescrites doivent être remplies

L'exportation doit avoir lieu avec une formule 'Document unique' qui est utilisé comme déclaration d'exportation et dans laquelle on se réserve de réimporter les biens en franchise totale ou partielle. Pour cela, dans la case 44 de la déclaration d'exportation ou, à défaut de place, sur un certificat annexé à cette déclaration, la mention suivante doit être apposée, selon le cas :

Biens à réimporter en franchise totale/partielle de la TVA – Perfectionnement passif. Circulaire TVA n° 6/1996.

La réimportation doit également avoir lieu sous le couvert d'un formulaire 'Document unique' qui est toutefois utilisé comme déclaration à la consommation.

CHAPITRE 7 Exemptions

6° La franchise est subordonnée à la reconnaissance de l'identité des biens

Pour bénéficier de la franchise totale ou partielle le destinataire doit pouvoir prouver qu'il s'agit d'une réimportation de biens. A cette fin, la douane peut apposer des marques d'identification lors de l'exportation ou prendre d'autres mesures permettant de reconnaître l'identité des biens.

7° Condition particulière pour le travailleur à façon qui agit comme destinataire

Conformément à l'article 41, § 2, 4°, de l'Arrêté royal n° 7 du 29 décembre 1992, pris en exécution de l'article 40, § 3, du Code, la prestation de services que le travailleur à façon agissant en tant que destinataire, rend à son donneur d'ordre, doit être considérée comme un travail matériellement exécuté en Belgique pour l'application de l'article 21, § 3, 2°, du Code.

4 EXEMPTIONS EN MATIÈRE DE TRANSPORT INTERNATIONAL ET D'OPERATIONS Y ASSIMILÉES

4.1 Aperçu

En principe, le lieu de la prestation pour les prestations de transport est le lieu où le transport a lieu en fonction des distances parcourues¹. Cela signifie que le transport de personnes ou de biens, sur le territoire belge est soumis à la TVA belge.

La règle en matière de transports intracommunautaires de biens consiste à localiser le lieu de ces prestations au lieu de départ.

Toutefois, le lieu des prestations de transport intracommunautaire de biens rendues à des preneurs identifiés à la TVA dans un Etat membre autre que celui de départ du transport est réputé se situer sur le territoire de l'Etat membre qui a attribué au preneur le numéro d'identification à la TVA sous lequel le service lui a été rendu.²

Dans le cas d'un transport interne de biens qui précède un transport intracommunautaire de biens, les biens doivent quitter le pays dans le même état que celui dans lequel ils se trouvaient au moment du début du transport interne.

Dans le cas d'un transport interne de biens qui suit un transport intracommunautaire de biens, les biens doivent à l'arrivée du transport interne se trouver dans le même état que celui dans lequel ils se trouvaient au moment où ils sont entrés dans le pays.

Dans le cas d'un transport interne de biens qui se situe entre deux transports intracommunautaires de biens, les biens doivent quitter le pays dans le même état que celui dans lequel ils sont rentrés dans le pays.

Le fait que les biens soient emballés en vue d'être transportés ne doit pas être considéré comme une modification de leur état (circulaire 11/97 § 9).

1. Article 21, § 3, 3°, du Code.
2. Article 21, § 3, 3°bis, du Code.

La preuve que le 'transport intracommunautaire de biens assimilé' est étroitement lié à un 'transport intracommunautaire de biens' peut être apportée par tous documents relatifs au transport, tels les documents de transport (CMR ou tout autre document d'accompagnement), les contrats, ou encore une déclaration du transporteur qui est chargé du 'transport intracommunautaire de biens' où il certifie que lesdits biens sont ou ont été transportés vers ou à partir d'un autre Etat membre, etc. (circulaire 11/97 § 15).

De plus, l'article 41, § 1^{er}, du Code instaure les exemptions suivantes en matière de transport :

- 1° exemptions en matière de transport de personnes (point 4.2 ci-après) ;
- 2° exemptions en matière de transport de biens (point 4.3 ci-après) ;
- 3° exemption en matière de prestations de services rattachées aux transports de biens (point 4.4 ci-après).

La preuve de ces exemptions doit être apportée sur base des pièces et documents dont la nature et la forme sont déterminés par ou sur ordre du Ministre des Finances (voir Arrêté royal n° 6, article 1).

4.2 Transport de personnes exempté

Sont exemptés en vertu de l'article 41, § 1^{er}, 1°, du Code :

- 1°les transports maritimes des personnes : le transport de personnes par bateaux, même si ce transport a lieu uniquement dans les eaux territoriales belges ;
- 2°les transports aériens internationaux de personnes : le transport de personnes par avions, hydravions, hélicoptères et appareils analogues, d'un endroit en Belgique vers un endroit à l'étranger ou inversement, ou d'un endroit à l'étranger vers un autre endroit situé à l'étranger en traversant le territoire belge. Le vol au départ d'un aéroport belge vers un autre aéroport belge en traversant des territoires étrangers n'est pas considéré comme un transport aérien international.

Schématiquement, nous pouvons résumer le transport de personnes comme suit :

Principe : Transport de personnes	Transport de personnes exempté
La TVA est due à l'endroit où le transport a lieu en fonction des distances parcourues	1°le transport maritime ;
	2°le transport aérien international : vol de la Belgique vers l'étranger ou inversement

Exemples de transport de personnes :

- 1° transport de personnes par autobus de Bruges à Paris : la partie en Belgique est taxable à la TVA belge ;
- 2° transport de personnes par bateau de Zeebruges à Douvre : exempté ;
- 3° transport de personnes par avion de Zaventem vers Rome : exempté.

La Cour de Justice des Communautés européennes a dit pour droit que le principe communautaire d'égalité de traitement ne s'oppose pas à la législation d'un Etat membre (en l'espèce la Belgique) qui, d'une part continue à exonérer les transports aériens internationaux de personnes et, d'autre part, taxe les transports internationaux de personnes par autocar¹.

4.3 Agence de voyage – Exemption TVA pour les voyages extracommunautaires

Le Parlement a approuvé la suppression de la TVA sur les voyages extracommunautaires. La nouvelle réglementation entre en vigueur à partir du 1^{er} mai 2014.

Un paragraphe 2bis est inséré à l'article 41 CTVA qui dispose dans son premier alinéa, que les prestations de service effectuées par une agence de voyage sont exemptées de la TVA lorsque, pour la réalisation du voyage, elle a recours à d'autres assujettis pour les opérations effectuées en dehors de la Communauté.

Le deuxième alinéa précise que lorsque les opérations visées à l'alinéa premier sont effectuées tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de la Communauté, seule doit être considérée comme exemptée la partie de la prestation de services de l'agence de voyages qui concerne les opérations effectuées en dehors de la Communauté².

Le texte de l'article 41, § 2bis³ dispose ce qui suit :

§ 2bis. Est exemptée de la taxe, la prestation de services d'une agence de voyages lorsque, pour la réalisation d'un voyage, les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de la Communauté.

Lorsque les opérations visées à l'alinéa 1^{er} sont effectuées tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de la Communauté, seule doit être considérée comme exemptée la partie de la prestation de services de l'agence de voyages qui concerne les opérations effectuées en dehors de la Communauté.

En ce qui concerne les voyages extracommunautaires pour lesquels le paiement total du prix a été reçu avant le 1^{er} mai

2014, la TVA est encore exigible sur ce montant au moment de la réception de ce paiement, indépendamment de la période durant laquelle les voyages ont lieu. C'est également le cas lorsque, dans une relation B2B, le voyage, pour lequel aucun paiement total n'a encore été reçu, a été terminé avant le 1^{er} mai 2014.

En ce qui concerne les voyages extracommunautaires pour lesquels un paiement partiel (acompte) du prix a été reçu avant le 1^{er} mai 2014, la tolérance administrative visée sous le n° 48 de la Circulaire n° 33 du 8 novembre 1978 est applicable.

Sur la base de cette tolérance, l'Administration admet que l'acompte payé ne doit pas être considéré comme un paiement partiel au sens de l'article 22bis CTVA, de sorte que la TVA n'est alors pas exigible.

Lorsque, dans le cas visé à l'alinéa précédent, le solde du prix a été payé avant le 1^{er} mai 2014, la TVA devient exigible sur la totalité de la base d'imposition⁴.

Au regard de l'application de la TVA, l'agence de voyages qui s'engage à fournir un transport de personnes par autocar, sans aucun autre service, agit uniquement comme transporteur – et donc pas en qualité d'agence de voyages – tant lorsqu'elle satisfait à cet engagement avec son propre matériel et son propre chauffeur, que si un tiers assure dans les faits cette prestation. Dans cette seconde hypothèse, les articles 13 et 20 CTVA sont d'application. Conformément à l'article 21, § 3, 3° CTVA, l'opération est localisée à l'endroit où est effectué le transport, en fonction des distances parcourues. Dès lors, si le transport est réalisé en partie dans le pays et en partie à l'étranger, il convient d'en ventiler le prix pour la perception de la TVA, la partie du prix passible de la TVA belge étant déterminée proportionnellement au nombre de kilomètres parcourus en Belgique. Conformément à la rubrique XXV du tableau A de l'annexe à l'Arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 relatif aux taux de TVA, le taux de 6 % est applicable à la distance belge du parcours⁵.

4.4 Transport de biens exempté

4.4.1 Transport de bagages et de voitures accompagnés de voyageurs

Le transport de bagages et de voitures accompagnés de voyageurs lors du transport maritime de personnes exempté et le transport aérien international de personnes exempté est également exempté (article 41, § 1^{er}, 1°, du Code).

4.4.2 Transport de biens provenant de pays tiers

Est exempté le transport, et les opérations y assimilées, de biens provenant d'un pays tiers, lorsque la valeur du trans-

1. CJCE, arrêt Idéal Tourisme du 13 juillet 2000, affaire n° 36/99.

2. Décision du 6 mai 2014, n° E.T. 126.109, 29 juillet 2014.

3. Le texte de l'article 41, § 2bis, a été inséré (article 105, Loi 15 mai 2014, MB, 19 juin 2014, p. 46206) avec entrée en vigueur le 1 mai 2014 (article 1, AR 13 juin 2014, MB, 25 juin 2014, p. 47827).

4. Décision n° E.T. 126.123, 19 mai 2014.

5. Question parlementaire n° 196 de monsieur Christian Brotcorne d.d. 19 janvier 2009.

CHAPITRE 7 Exemptions

port et de ces opérations conformément aux dispositions de l'article 34, en cas d'importation est incluse dans la base d'imposition (article 41, § 1^{er}, 2°, du Code). Le moyen de transport utilisé n'a aucune importance en la matière.

Lors de l'introduction de la déclaration d'importation, la valeur du transport jusqu'au premier endroit de destination dans l'Etat membre d'importation et des prestations accessoires doit être reprise dans le montant sur lequel la TVA est calculée afin d'obtenir l'exemption. L'exemption reste lorsque les biens restent importés avec exemption définitive par suite de certaines dispositions du Code (p. ex. article 42 ou Arrêté royal n° 7).

En application de l'article 4 de l'Arrêté royal n° 7, est considéré comme lieu de destination de biens qui sont importés en Belgique : le lieu en Belgique où ces biens sont livrés en exécution d'un contrat de transport ou d'un contrat y assimilé :

- qui est conclu avant le moment où ces biens sont déclarés à la consommation et
- dont l'exécution, à commencer soit avant la déclaration d'utilisation, soit prend cours immédiatement après cette déclaration et à l'endroit où ces biens se trouvent à ce moment.

S'il n'existe pas de contrat de transport au moment de la déclaration d'utilisation, le lieu de destination en Belgique est l'endroit où ces biens se trouvent au moment de la déclaration.

4.4.3 Transport de biens qui a directement trait à l'exportation de biens en dehors de la Communauté

Lorsqu'il est établi, lors du début du transport de biens, que ces biens sont destinés à être transférés d'un endroit en Belgique vers un endroit en dehors de la Communauté, tandis que ces biens au moment où ils quittent la Communauté sont dans le même état qu'au moment où le transport a commencé, ce transport est exempté.

L'exemption reste valable lorsque les biens sont emballés en vue de leur transport.

Le moyen de transport utilisé n'a aucune importance, ni sur ordre de qui il est effectué ou du nombre de contrats conclus avec un ou plusieurs transporteurs. Que le transport soit effectué de manière interrompue ou non jusqu'en dehors de la Communauté n'a également pas d'importance.

Cette exemption ne dépend pas du fait que le bien doive être livré en exemption de la TVA.

4.4.4 Transport de biens sous un régime douanier

Le transport de biens qui tombent sous un régime visé à l'article 23, § 4 et 5, du Code, ou sous un autre régime d'entrepôt que le régime d'entrepôt douanier est exempté. Il s'agit en fait du transport de marchandises qui fiscalement ne sont pas encore communautaires.

Les régimes de douane visés sont :

- régime douanier de dépôt temporaire ;
- régime d'importation temporaire avec franchise totale des droits à l'importation ;
- régime de transit externe ;
- régime douanier de zones franches ou d'entrepôts francs ;
- régime d'entrepôt douanier ;
- régime douanier de perfectionnement actif avec application du système de suspension ;
- régime douanier relatif aux biens admis dans les eaux territoriales pour les plates-formes de forage et d'exploitation ;
- régime du transit communautaire interne ;
- un des régimes fiscaux déterminés par le Roi qui sont équivalents à l'un des régimes précités.

4.4.5 Transport de biens exempté

4.4.5.1 Transport de bagages et de voitures accompagnés de voyageurs

Le transport de bagages et de voitures accompagnés de voyageurs lors du transport maritime de personnes exempté et le transport aérien international de personnes exempté est également exempté (article 41, § 1^{er}, 1°, du Code).

4.4.5.2 Exemptions visées à l'article 41 du Code en matière de transport de biens lorsque le client est un assujetti (régime 2010)

L'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2° à 6°, et alinéa 2, du Code TVA est la transposition en droit belge des articles 142, 144, 146, § 1^{er}, e, 159 et 162 de la Directive 2006/112/CE qui accordent l'exonération de la taxe pour certaines prestations de services relatives :

- à l'importation de biens qui sont déclarés pour la consommation ;
- à l'exportation de biens ;
- aux biens qui bénéficient d'un régime douanier ou fiscal suspensif ;
- aux biens qui bénéficient du régime de l'entrepôt TVA ;
- à des livraisons ou des acquisitions intracommunautaires de biens qui sont destinés à être placés sous un régime douanier suspensif ;
- aux transports intracommunautaires de biens avec les Açores ou Madère.

La Directive 2008/8/CE n'a modifié aucun de ces articles de la Directive 2006/112/CE. Toutefois, par l'effet des nouvelles règles de localisation des prestations de services, les prestations visées sont plus souvent que par le passé localisées dans un autre Etat membre que celui dans lequel les biens se trouvent. Il s'ensuit que le libellé de l'article 41 du Code TVA a été adapté pour spécifier clairement que son application s'étend également à des opérations réputées localisées en Belgique mais matériellement exécutées à l'étranger.

4.4.5.2.1 Article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code TVA

Les prestations de services relatives à l'importation de biens visées à l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code TVA sont les prestations de services à comprendre dans la base d'imposition des biens importés en vertu de :

- l'article 34, § 2, 2^o, du Code TVA, s'il s'agit d'une importation en Belgique ;
- ou de la disposition nationale d'un autre Etat membre de la Communauté qui transpose l'article 86, paragraphe 1, point b, de la Directive 2006/112/CE, en cas d'importation dans cet autre Etat membre.

Le transport des biens importés fait partie de ces prestations de services. Sont en effet à comprendre dans la base d'imposition à l'importation les frais de transport des biens importés intervenant jusqu'au premier lieu de destination des biens sur le territoire de l'Etat membre d'importation, ainsi que ceux découlant du transport vers un autre lieu de destination se trouvant dans la Communauté si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe à l'importation.

L'exemption accordée par l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code TVA concerne donc exclusivement les transports de biens en provenance de l'extérieur de la Communauté lorsque les biens sont importés définitivement dans la Communauté et déclarés pour la consommation. Elle est d'application pour les prestations de transport de biens réputées localisées en Belgique dont la valeur est comprise dans la base d'imposition des biens importés dans la Communauté, quel que soit l'Etat membre d'importation des biens et quel que soit le lieu d'exécution matérielle de ces transports. En outre, l'exemption s'applique même si l'importation bénéficie d'une franchise de la taxe.

A noter que lorsque les marchandises importées ont été vendues au destinataire sous la clause 'franco destination', les frais de transport sont censés être compris dans la base d'imposition à l'importation.

4.4.5.2.2 Article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o à 5^o, du Code TVA

Les prestations de services relatives à l'exportation de biens en dehors de la Communauté, ainsi que celles relatives aux biens qui bénéficient d'un régime douanier ou fiscal suspensif ou du régime de l'entrepôt TVA, en question à l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o à 5^o, du Code TVA sont

énumérées de manière non exhaustive à l'alinéa 2 de cet article 41, § 1^{er}.

Le transport de biens fait partie de ces prestations de services.

Il doit s'agir d'un transport relatif :

- à des biens en libre circulation dans la Communauté qui sont exportés en dehors de la Communauté à partir de la Belgique ou d'un autre Etat membre (article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code TVA) ;
- ou à des biens qui bénéficient d'un régime douanier ou fiscal suspensif ou du régime d'entrepôt TVA, en Belgique ou dans un autre Etat membre (article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o, du Code TVA) ;
- ou à des biens qui font l'objet d'une livraison ou d'une acquisition intracommunautaire exemptée par l'article 39, § 2, 1^o, du Code TVA (article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 5^o, du Code TVA).

L'exemption accordée par l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o à 5^o, du Code TVA est d'application pour les prestations de transport de biens réputées localisées en Belgique, quel que soit le lieu d'exécution matérielle de ces transports. Il peut s'agir de transports de biens entre la Communauté et des pays ou des territoires tiers, mais également de transport de biens d'un Etat membre vers un autre Etat membre, ainsi que de transports purement nationaux de biens. Il n'est pas obligatoire par ailleurs que le transport soit effectué de manière ininterrompue.

Pour pouvoir bénéficier de l'exemption, le transport doit toutefois être directement lié à l'opération ou aux biens en question à l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o à 5^o, du Code TVA.

Ainsi, par exemple, l'exemption prévue par l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code TVA vise le transport de biens dont il est établi, au moment où il commence, que lesdits biens sont destinés à être acheminés vers un endroit situé en dehors de la Communauté et que ces biens se trouvent, au moment où ils franchissent la frontière extérieure de la Communauté, dans le même état qu'au moment où commence le transport. Le fait que les biens sont emballés en vue de leur transport n'est pas considéré comme entraînant une modification de leur état.

Il s'ensuit notamment que ne peut bénéficier de cette exemption :

- le transport de biens qui ne circulent pas sous le couvert d'une déclaration douanière d'exportation introduite, préalablement au transport, auprès du bureau des douanes d'exportation compétent ;
- le transport de biens destinés à être exportés en dehors de la Communauté, mais qui doivent encore faire l'objet, dans la Communauté, de travaux de transformation, d'adaptation, de façon ou d'ouvrage ;
- le transport de biens qui ne sont pas effectivement exportés.

CHAPITRE 7 Exemptions

Quant à l'exemption prévue par l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o, du Code TVA, elle vise le transport de biens dont il est établi, au moment où il commence, que lesdits biens bénéficient d'un régime douanier ou fiscal suspensif ou du régime de l'entrepôt TVA. L'exemption s'applique sans égard à la destination qui sera donnée aux biens à la sortie desdits régimes.

Enfin, en ce qui concerne les transports de biens qui ont été exemptés par application de l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 5^o, du Code TVA, l'Administration admet, pour des raisons pratiques évidentes, qu'il n'y a pas lieu de régulariser l'exemption appliquée à la prestation de transport au cas où les biens transportés ne seraient finalement pas exportés et pour lesquels l'exemption de l'article 39, § 2, 1^o, du Code TVA, accordée provisoirement conformément aux articles 11 à 13 de l'Arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992, ne deviendrait pas définitive.

4.4.5.2.3 Article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 6^o, du Code TVA

L'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 6^o, du Code TVA exempt de la taxe les transports intracommunautaires de biens effectués à destination ou en provenance des îles qui composent les régions autonomes des Açores et de Madère.

L'exemption ne s'applique qu'aux transports intracommunautaires de biens au sens de l'article 1^{er}, § 6, du Code TVA, à savoir tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux États membres différents.

Il s'ensuit que le transport de biens entre les Açores et Madère ou entre ces îles et le Portugal ne peut, lorsqu'il est localisé en Belgique, bénéficier de l'exemption prévue par l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 6^o, du Code TVA, puisqu'il s'agit dans ces cas de mouvements nationaux de biens.

En outre, l'exemption ne s'applique qu'aux transports de biens originaires du territoire TVA de la Communauté au sens de l'article 1^{er}, § 2 à 5, du Code TVA ou importés sur ce territoire et mis à la consommation dans la Communauté. En effet, le transport de biens qui n'ont pas ce statut tombe sous le coup de l'exemption prévue par l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o, du Code TVA.

4.4.5.2.4 Preuve de l'exemption

Conformément à l'article 1^{er} de l'Arrêté royal n° 6 du 27 décembre 1977, pris en exécution de l'article 41, § 3, du Code TVA, les exemptions prévues par l'article 41 du Code TVA doivent être établies par des pièces et documents dont le Ministre des Finances ou son délégué déterminent la nature et la forme.

En l'occurrence, tout document probant est admis, et aucun document particulier n'est à lui seul nécessaire ou suffisant pour justifier que le transport en cause répond aux conditions prescrites par l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o à 6^o, du Code TVA.

Le droit à l'exemption doit donc être établi par le redevable de la taxe au moyen d'un ensemble de documents concordants. À cet égard, les documents de transport, la facture, le bon de commande du donneur d'ordre, une déclaration du transporteur principal en cas de sous-traitance, les documents de paiement et les contrats, ainsi que, le cas échéant, une copie du document douanier d'importation ou de placement des biens sous un régime douanier ou fiscal suspensif ou sous un régime d'entrepôt TVA sont des éléments parmi d'autres pouvant être utilisés dans le cadre de cette justification.

L'article 146, paragraphe 1^{er}, sous e), de la Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, d'une part, et ladite disposition combinée à l'article 153 de cette même directive, d'autre part, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique fiscale d'un État membre en vertu de laquelle l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, respectivement, pour les prestations de transport directement liées à des exportations de biens et pour les prestations de services effectuées par des intermédiaires intervenant dans ces prestations de transport est subordonnée à la production par le redevable de la déclaration en douane d'exportation des biens concernés. À cet égard, il incombe aux autorités compétentes, aux fins de l'octroi desdites exonérations, d'examiner si la réalisation de la condition afférente à l'exportation des biens concernés peut être déduite avec un degré de vraisemblance suffisamment élevé de l'ensemble des éléments dont ces autorités sont à même de disposer. Dans ce contexte, un carnet TIR visé par les douanes du pays tiers de destination des biens produit par le redevable constitue un élément dont il incombe, en principe, auxdites autorités de tenir dûment compte, à moins que celles-ci n'aient des raisons précises de douter de l'authenticité ou de la fiabilité de ce document¹.

5 EXEMPTIONS EN MATIÈRE DE NAVIRES ET BATEAUX DE MER

5.1 Aperçu

Les opérations suivantes sont exemptées en vertu de l'article 42, § 1^{er}, du Code :

§ 1^{er}. Sont exemptées de la taxe :

1. les livraisons :

- a) de bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un transport rémunéré de personnes ou qui sont utilisés dans l'exercice d'une activité industrielle, commerciale ou de pêche ;
- b) de bateaux de sauvetage et d'assistance en mer et de bateaux affectés à la pêche côtière ;
- c) de bateaux de guerre ;
- d) de bateaux destinés à la navigation commerciale intérieure ;

1. CJUE, arrêt Cartrans Spedition SPRL, 8 novembre 2018, affaire C-495/17.

2. les livraisons à des constructeurs, propriétaires ou exploitants de navires et bateaux visés au 1°, d'objets destinés à être incorporés à ces engins ou servant à leur exploitation ;
3. les prestations de services ayant pour objet la construction, la transformation, la réparation, l'entretien, la location ou l'affrètement des navires et bateaux visés au 1° ou des objets visés au 2° ;
4. les livraisons à des propriétaires ou exploitants de navires et bateaux visés au 1°, a, b et c, de biens destinés à l'avitaillement desdits bâtiments. Toutefois, pour les bateaux affectés à la pêche côtière, l'exemption n'est pas applicable en ce qui concerne les provisions de bord, et pour les bateaux de guerre, l'exemption est limitée aux biens d'avitaillement destinés aux bateaux couverts par le Code NC 8906 10 00 de la Nomenclature Combinée du tarif douanier commun des Communautés européennes, quittant le pays à destination d'un port ou d'un mouillage situé à l'étranger ;
5. les prestations de services, autres que celles visées au 3°, effectuées pour les besoins directs des navires et bateaux visés au 1°, a et b, et pour les besoins de leur cargaison, telles que le remorquage, le pilotage, l'amarrage, le sauvetage et l'expertise, l'utilisation des ports, les services fournis aux armateurs par les agents maritimes en leur qualité d'agent, les services nécessaires à l'arrivée, au départ et au séjour dans les ports, l'assistance fournie aux passagers et aux équipages pour le compte d'armateurs.

Le Roi fixe les limites et les conditions d'application du présent paragraphe.

Ces exemptions sont établies dans les conditions et limites déterminées par ou sur ordre du Ministre des Finances et prouvées par des pièces et documents dont la nature et la forme sont déterminés par le Ministre (Arrêté royal n° 6, art. 2).

Pour l'application du 2°, ci-avant, il faut considérer comme utilisateur de navires et de bateaux de mer, toute personne qui exploite ou utilise des navires ou bateaux de mer pour le transport rémunéré de personnes ou de biens, pour la pêche ou plus généralement, pour l'exercice d'une activité commerciale ou professionnelle quelconque.

Pour l'application du 4° ci-avant, sont considérés comme biens destinés à l'avitaillement, les provisions de bord, les combustibles, carburants et les lubrifiants et les fournitures de bord.

Sont visés :

- 1° comme provisions de bord : les biens destinés exclusivement pour l'utilisation à bord par les membres d'équipage ou par les passagers ;
- 2° comme combustibles, carburants et lubrifiants : les biens destinés à l'alimentation des organes de propulsion et au fonctionnement des autres machines et appareils de bord ;
- 3° comme fournitures de bord : les biens consommables à usage ménager à bord ainsi que les biens consommables utilisés pour la conservation, le traitement ou la préparation à bord des biens transportés.

L'article 42 du Code exempte la livraison des biens visés. On ne peut toutefois pas perdre de vue que, en application de l'article 40, § 1er, 1°, du Code, sont exemptés : l'importation et l'acquisition intracommunautaire de biens dont la livraison par des assujettis à l'intérieur du pays est exemptée. Nous pouvons en conclure, que si la livraison du bien visé est exemptée, l'importation et l'acquisition intracommunautaire du même bien sont également exemptées.

Il ne peut être perdu de vue que l'article 42, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code, lequel prévoit une exemption dans le secteur de la navigation, est la transposition en droit belge de l'article 15, paragraphes 4, 5 et 8, de la Sixième Directive 77/388/CEE du 17 mai 1977. Cet article de la directive est un article définitif qui prévaut sur les articles relatifs au régime transitoire.

Cela signifie que quand un assujetti à la TVA qui est constructeur, propriétaire ou exploitant de navires et bateaux de mer au sens de l'article 42, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, a), du Code de la TVA effectue des achats de biens destinés pour les navires et bateaux visés audit article, et qu'il satisfait aux limites et conditions reprises dans la circulaire n° 24 du 29 août 1978, la livraison peut bénéficier de l'exemption, malgré le fait que les biens soient transférés vers un autre Etat membre que celui dans lequel l'assujetti est identifié à la TVA.

Le régime intracommunautaire transitoire ne trouve pas à s'appliquer dans cette situation spécifique.¹

1. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 2003-2004, n° 3-23, Q. n° 3-1251 de Mme Nyssens du 28 juillet 2004.

CHAPITRE 7 Exemptions

5.2 Aperçu schématique

Les exemptions en matière de navires et bateaux de mer et de navigation intérieure peuvent être résumées comme suit :

Livraison ou prestation de services exemptée	Fournisseur ou prestataire de services	Client	Conditions
1° Bateaux de mer pour activité industrielle ou commerciale, bateaux de sauvetage, bateaux de guerre, navires intérieurs, destinés au transport rémunéré de biens et de personnes	Sans importance	Sans importance	BON DE COMMANDE avec mentions obligatoires
2° Objets destinés à être incorporés ou à l'exploitation des navires et bateaux visés sous 1°	Sans importance	Constructeurs propriétaires utilisateurs réparateurs des navires et bateaux visés sous 1°	BON DE COMMANDE avec mentions obligatoires
3° Prestations de construction, de réparation, d'entretien, de location de biens visés sous 1° et 2°	Sans importance	Sans importance	BON DE COMMANDE avec mentions obligatoires
4° Biens d'avitaillement pour les navires et bateaux visés au 1° (pas pour les navires intérieurs, bateaux de pêche côtière, bateaux de sauvetage côtier et les navires de guerre qui n'ont pas de destination à l'étranger)	Sans importance	Propriétaires ou utilisateurs des navires et bateaux visés au 1°	BON DE COMMANDE avec mentions obligatoires
5° Prestations pour les besoins directs des bateaux de mer et bateaux de sauvetage, leur cargaison, leurs passagers et les membres de l'équipage	Sans importance	Sans importance	BON DE COMMANDE avec mentions obligatoires

5.3 Navires exemptés

5.3.1 Bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un transport rémunéré de personnes ou qui sont utilisés dans l'exercice d'une activité industrielle, commerciale ou de pêche

Cette matière est traitée à la Circulaire 2019/C/44 Addendum à la Circulaire TVA n° 24 du 29.08.1978 – Bateaux affectés à la navigation en haute mer.

La livraison de bateaux est exemptée quand les conditions suivantes sont remplies :

- Il s'agit d'un bateau destiné à la navigation en haute mer ;
- le bateau est destiné à effectuer du transport rémunéré de personnes ou à exercer une activité industrielle, commerciale ou de pêche ;
- le bateau peut uniquement être utilisé pour des activités faisant naître un droit à déduction.

5.3.1.1 Conditions pour être considéré comme un bateau affecté à la navigation en haute mer

Pour pouvoir être considéré comme un bateau affecté pour la navigation en haute mer, le bateau doit être utilisé au minimum 70 % en haute mer.

Pour les bateaux qui sont pourvus d'un numéro IMO (délivré selon les conditions de l'Organisation maritime internationale), il est supposé qu'ils remplissent cette condition.

Pour les bateaux pour lesquels un numéro IMO n'est pas obligatoire, il incombe au propriétaire ou à l'exploitant qui souhaite se prévaloir de l'exemption, de fournir les informations nécessaires au fournisseur ou prestataire de services que le bateau est affecté pour la navigation en haute mer. Il peut entre autres le démontrer à l'aide d'une lettre de mer ou au travers de l'activité réellement exercée du bateau concerné.

S'il y a un doute quant à l'utilisation des bateaux immatriculés dans le Registre belge des bateaux ayant un numéro IMO ou pour ces bateaux n'ayant pas de numéro IMO il devra être fait preuve qu'il respecte le seuil de 70 %.

5.3.1.2 Différentes méthodes de calcul pour la détermination des 70 % pour les bateaux immatriculés en Belgique

Afin de bénéficier de l'exemption, le bateau doit être utilisé en haute mer au minimum à 70 %, ce en dehors des eaux territoriales nationales de Belgique (il s'agit des eaux qui n'atteignent pas plus de 12 milles marins à partir de la ligne de base constatée selon la Convention des Nations Unies sur le droit de la mer).

L'évaluation se fait par bateau et dès lors pas sur la base de l'activité économique du propriétaire ou de l'exploitant.

Le seuil desdits 70 % peut être démontré selon une des méthodes suivantes :

1) *Sur la base du nombre de trajets*

Le nombre de trajets que le bateau a effectué dans le cadre de l'activité économique (pas nécessairement le transport des marchandises ou de personnes) pendant l'année précédant directement l'année pour laquelle l'application de l'exemption est demandée, sont effectués en haute mer pour minimum 70 %. Chaque trajet en dehors des eaux territoriales belges compte, peu importe la durée ou la distance.

À cet égard, on entend par « trajet » : le voyage entre deux ports maritimes. Par « ports maritimes », on entend : des territoires portuaires à atteindre depuis la mer par des bateaux, qui sont aménagés pour l'accostage de bateaux affectés à la navigation en haute mer. Lors d'un voyage entre deux ports maritimes, il peut (aussi) s'agir d'un voyage où le bateau part d'un port maritime et revient ensuite dans ce même port maritime. Comme il peut s'agir aussi de la situation dans laquelle un bateau appareille à partir d'un port maritime vers une plateforme de forage ou d'exploitation ou un parc éolien qui se trouve (partiellement) en haute mer et revient ensuite dans ce même port maritime.

2) *Sur la base des distances parcourues*

Dans l'année précédant directement l'année pour laquelle l'application de l'exemption est demandée, le bateau a parcouru au minimum 70 % de la distance naviguée totale en haute mer.

3) *Sur la base du temps*

Pendant l'année précédant directement l'année pour laquelle l'application de l'exemption est demandée, le bateau a navigué au minimum 70 % en haute mer ou a passé 70 % du temps opérationnel en haute mer.

5.3.1.3 Délai pour le calcul des 70 %

1. En principe, le calcul est fait sur la base des données de l'année civile précédant l'année pour laquelle l'application de l'exemption est demandée.

2. Cette période peut être étendue à 5 ans dans des circonstances exceptionnelles comme la mise hors service pour cause de réparation, d'entretien, d'activité économique réduite, etc.

3. Pour les nouveaux bateaux, les bateaux en construction ou les bateaux acquis, une estimation doit être faite pour l'année en cours et l'année à venir.

5.3.2 Bateau pour la pêche côtière

Avec la modification légale, les bateaux pour la pêche côtière sont désormais repris à l'article 42, § 1^{er}, alinéa 1, 1^o, b CTVA. Cela signifie que ces bateaux ne doivent pas satisfaire au critère d'une utilisation de minimum 70 % en haute mer pour pouvoir bénéficier de l'exemption.

L'exemption prévue à l'article 42, § 1^{er}, alinéa 1, 1^o, b CTVA concerne exclusivement les bateaux de sauvetage et d'assistance en mer et les bateaux pour la pêche côtière, y compris les bateaux affectés à la pêche aux crevettes, aux moules et aux coques.

Il est admis que l'exemption s'applique également aux bateaux de sauvetage et d'assistance le long des côtes et aux bateaux de renflouage, aux bateaux-remorqueurs, aux bateaux-pilotes, bateaux-pompes et aux bateaux de la police côtière.

5.3.3 Navigation intérieure

Sont visés entre autres les bateaux destinés à la navigation estuaire qui sont utilisés dans les 5 milles marins de la côte. Ces bateaux se chargent aussi de la connexion entre les ports côtiers et les autres ports et le réseau de navigation intérieure.

5.3.4 Bateaux de guerre (c.-à.-d. les bateaux de la force navale)

Les bâtiments de la flotte civile de l'État ne sont pas visés dans cette disposition. Ces navires ne peuvent bénéficier de l'exemption de la taxe que si ces bâtiments sont affectés à une destination visée à l'article 42, § 1^{er}, 1^o, a ou b du CTVA.

5.4 Navires et bateaux non exemptés

Les livraisons de navires et bateaux suivants, ne peuvent pas bénéficier de l'exemption :

1. les bateaux-logements, les bateaux-lavoirs, les bateaux-chapelles, les bateaux-écoles et les bateaux utilisés pour des recherches scientifiques ;

2. les docks-flottants (ateliers flottants), les plates-formes de forage ou d'exploitation (flottantes ou submersibles) et les engins flottants divers, généralement fixes, comprenant en particulier les coffres cylindriques creux utilisés pour supporter les ponts provisoires, les viviers flottants, les caissons-batardeaux, les débarcadères ou

CHAPITRE 7 Exemptions

embarcadères flottants, les coffres d'amarrage, les bouées de tous types, les balises, les flotteurs de relevage, les radeaux de tous genres, les piscines flottantes ;

3. les yachts et bateaux de plaisance. L'exemption de la taxe prévue à l'article 42, § 1, alinéa 1, 2° CTVA ne s'applique pas, ni à la livraison de biens qui présentaient plutôt une utilisation à caractère privatif à bord de bateaux de sauvetage et assistance en mer et des bateaux de pêche côtiers, bateaux de guerre ou bateaux destinés à la navigation commerciale intérieure, ni non plus pour l'importation de telles marchandises, par les constructeurs, propriétaires ou utilisateurs desdits bateaux¹ ;
4. les bateaux et embarcations de tous types utilisés à la pratique des activités sportives nautiques (course, chasse, pêche etc.), les promenades, les croisières autres que les croisières payantes visées sous 3, ci-avant, etc. Sont exclues les embarcations de l'ADEPS ;
5. les bateaux intérieurs (fluviaux ou autres) qui ne sont pas affectés à la navigation commerciale proprement dite (transport rémunéré de personnes et de biens), tels que les bateaux-dragueurs, les grues flottantes, les bateaux-pompes et les bateaux à usage industriel sur les eaux intérieures (fleuves, rivières, canaux, lacs etc.) ;
6. un bateau utilisé comme restaurant, par suite du tribunal de première instance de Bruges, par jugement du 23 avril 1990.

Selon la CJUE, l'article 148, sous a) et c), de la Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que l'expression « bateaux affectés à la navigation en haute mer » y figurant ne s'applique pas à la livraison d'ouvrages flottants, tels que des plateformes de forage en mer autoélevatrices du type de celles en cause au principal, qui sont utilisés de manière prépondérante en position immobile, pour exploiter des gisements d'hydrocarbures en mer.

6 EXEMPTIONS EN MATIÈRE D'AERONEFS

6.1 Aperçu

Les opérations suivantes sont exonérées en vertu de l'article 42, § 2 :

- 1° les livraisons et les importations d'avions, d'hydravions, d'hélicoptères et d'appareils analogues, destinés à être utilisés par l'Etat et par les compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement le transport international rémunéré de personnes et de biens ;
- 2° les livraisons à des constructeurs, propriétaires ou exploitants des engins visés au 1° d'objets destinés à être incorporés à ces engins ou servant à leur exploitation ;
- 3° les prestations de services ayant pour objet la construction, la transformation, la réparation, l'entretien et la location des engins et des objets visés aux 1° et 2° ;
- 4° les livraisons aux compagnies de navigation aérienne visées au 1° de biens destinés à l'avitaillement des avions, hydravions, hélicoptères et appareils analogues que ses compagnies utilisent ;
- 5° les prestations de services, autres que celles visées au 3° effectuées pour les besoins directs des appareils visés au 1° présent paragraphe, à l'exception des appareils utilisés par l'Etat, et de leur cargaison, telles que le remorquage, le pilotage, le sauvetage et l'expertise, l'utilisation des aérodromes, les services nécessaires à l'atterrissage, au décollage et au séjour des appareils sur les aérodromes, les services fournis aux compagnies de navigation aérienne par des agents, l'assistance fournie aux passagers et aux équipages pour le compte des compagnies aériennes.

L'article 2 de l'Arrêté royal n° 6 stipule notamment que les exemptions prévues à l'article 42, § 2, du Code, doivent être établies par des pièces et documents dont le Ministre des Finances ou son délégué déterminent la nature et la forme.

Ici également, il ne faut pas perdre de vue que l'importation et les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison par des assujettis à l'intérieur du pays est exemptée, sont également exemptés en application de l'article 40, § 1^{er}, 1°, du Code.

6.2 Aperçu schématique

Les exemptions en matière d'aéronefs peuvent être résumées comme suit :

Livraison ou prestation de services exemptée	Fournisseur ou prestataire de service	Client	Conditions
1° Avions, hydravions, hélicoptères et appareils y assimilés	Sans importance	Etat, compagnie de navigation aérienne se consacrant essentiellement au transport rémunéré de personnes et de biens	BON DE COMMANDE avec mentions obligatoires AUTORISATION
2° Objets destinés à être incorporés ou à l'exploitation des appareils visés sous 1°	Sans importance	Constructeurs propriétaires, utilisateurs réparateurs des appareils visés sous 1°	Idem + attestation complémentaire pour sociétés étrangères ne possédant pas d'autorisation
3° Prestations de construction, de réparation, d'entretien, de location d'appareils visés sous 1°	Sans importance	Sans importance	Idem
4° Biens d'avitaillement pour les appareils visés au 1°	Sans importance	Société de navigation aérienne s'occupant principalement du transport rémunéré de biens et de personnes	Idem
5° Prestations pour les besoins directs des appareils visés au 1°, leur cargaison, leurs passagers et les membres de l'équipage	Sans importance	NON : appareil utilisé par l'Etat	Idem

7 EXEMPTION EN MATIÈRE DE MISSIONS DIPLOMATIQUES ET DE POSTES CONSULAIRES

Sont exemptées en vertu de l'article 42, § 3, 1° et 2°, du Code :

- 1° les livraisons et les importations de biens et les prestations dans le cadre de relations diplomatiques et consulaires ;
- 2° les livraisons de biens meubles et les prestations de services à l'exclusion des travaux immobiliers, ainsi que les importations effectuées par les personnes suivantes, agissant pour leur usage personnel : des membres du personnel diplomatique, administratif et technique, des fonctionnaires consulaires de carrière et des employés consulaires attachés aux missions et postes visés ci-avant.

Au dernier alinéa de l'article 42 précité, il est déterminé que le Ministre des Finances détermine les limites et les conditions pour l'application de ces paragraphes. Il peut notamment déterminer que les exemptions visées ci-avant seront accordées par voie de remboursement.

Ces conditions et limites sont décrites dans la circulaire n° 1 du 3 janvier 1978, dans laquelle sont publiées : la convention de Vienne en matière de relations diplomatiques du 18 avril 1961¹ et la convention de Vienne en matière de relations consulaires du 24 avril 1963.² Ces conventions forment la base des conditions en matière de réciprocité.

Cette condition consiste à ce que dans l'Etat d'accueil des avantages fiscaux ou des exemptions ne peuvent être accordés que dans la mesure où l'Etat d'origine accorde des avantages fiscaux identiques aux diplomates ou représentants consulaires (belges) établis dans cet Etat. La condition de réciprocité est en règle générale uniquement appliquée pour l'importation de biens et non en matière d'opération dans le pays à l'exception de la livraison de biens immeubles.

La Décision n° E.T.111.417 du 1^{er} mars 2007 publie un tableau synthétique des formulaires à utiliser. Elle a été actualisée au 1^{er} septembre 2012.

1. Ratifiée par la Loi du 30 mars 1968, MB, 6 juin 1968.
2. Ratifiée par la Loi du 17 juillet 1970, MB, 14 novembre 1970.

USAGE LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICES	OFFICIEL	PERSONNEL	
		MISSIONS DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES	ORGANISATIONS INTERNATIONALES
EN BELGIQUE	<u>document 450¹</u>	<u>document 451</u>	<u>document 441³ ou certificat d'exonération de la TVA et des droits d'accise</u>
	validation pas exigée (sauf pour les réceptions officielles et les véhicules) min. 123.95 EUR hors TVA ²	validation pas exigée (sauf pour les véhicules) min. 247.89 EUR hors TVA	pas de minimum validation toujours exigée
	Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus		Administration des douanes et accises
	<u>déclaration en consommation 136F⁴</u>		
	achats de produits contingentés validation par l'Administration des douanes et accises		
DANS D'AUTRES ETATS MEMBRES DE L'UE	<u>certificat d'exonération de la TVA et des droits d'accise</u>		
	validation toujours exigée sauf dispense de visa (usage officiel).		
	min. 123.95 EUR hors TVA ²	min. 247.89 EUR hors TVA	pas de minimum
	Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus		Administration des douanes et accises
EN DEHORS DE L'UE	<u>déclaration en consommation 136F⁴</u>		
	validation par l'Administration des douanes et accises est exigée pour les achats de produits contingentés et les biens qui ne se trouvent pas en libre circulation		

8 EXEMPTIONS POUR LES ORGANISATIONS INTERNATIONALES ET LES FORCES ARMÉES

Sur base de l'article 42, § 3, 3° du Code, sont exemptées de la taxe les livraisons, les acquisitions intracommunautaires, les importations de biens et les prestations de services destinées à la Communauté européenne, à la Communauté européenne de l'énergie atomique, à la Banque centrale européenne, à la Banque européenne d'investissement ou aux organismes créés par les Communautés auxquels s'applique le protocole du 8 avril 1965 sur les privilèges et immunités des Communautés européennes, dans les limites et conditions fixées par ce protocole et les accords relatifs à sa mise en œuvre ou par les accords de siège et en particulier dans la mesure où cela n'engendre pas de distorsions de concurrence.

Sur base de l'article 42, § 3, 4° du Code, sont exemptées de la taxe les livraisons, les acquisitions intracommunautaires, les importations de biens et les prestations de services, autres que celles visées au 3°, destinées aux organismes internationaux et aux fonctionnaires appartenant à ces organismes, dans la mesure où l'exemption est prévue par une convention à laquelle la Belgique fait partie.

Les exemptions propres à chaque organisation internationale sont traitées dans les circulaires n° 2/1978, 22/1978, 28/1978, 38/1978, 8/1979 et 2/1982.

9 EXEMPTION EN CAS DE LIVRAISON D'OR AUX BANQUES CENTRALES

L'article 42, § 3, 9°, du Code exempte les livraisons d'or faites aux banques centrales ainsi que l'importation et les acquisitions intracommunautaires de ces mêmes biens par les banques centrales.

L'or visé ici est 'l'or monétaire', à savoir :

- l'or fin d'un titre égal ou supérieur à 900 millièmes, qui se présente sous une forme qui le rend négociable à des fins de placement, sous la forme de lingots, de barres ou de plaquettes, qui portent en estampille, le titre de l'or et la marque personnelle du fondeur ou de l'essayeur ;
- les pièces d'or cotées et négociées sur les marchés boursiers.

10 EXEMPTIONS EN MATIÈRE DE PERLES ET DE PIERRES GEMMES

Sont exemptées de TVA en vertu de l'article 42, § 4, du Code, dans les limites et aux conditions déterminées par le Ministre des Finances ou son délégué :

- les livraisons de perles fines et de pierres gemmes et similaires, faites à des personnes qui sont exclusivement négociants en ces biens ;
- les prestations de services se rapportant à ces biens, fournies aux mêmes personnes.

Etant donné que les livraisons visées sont exemptées en Belgique, sont également exemptées : l'importation et les acquisitions intracommunautaires dans les mêmes conditions (voir article 40, § 1^{er}, 1^o, a, du Code).

Cette exemption a été créée afin d'éviter que les commerçants en perles et pierres gemmes, qui exportent 95 % de leur chiffre de vente, ne doivent préfinancer la TVA qui leur a été facturée durant un certain nombre de mois.

Comme unique condition, il est exigé que la facture, délivrée par l'acheteur, renvoie au bon de commande délivré par le fournisseur et contienne la mention 'Exemption de la TVA Article 42, 4 du Code. Circulaire n° 108 de 1971'. En cas d'importation, les biens doivent régulièrement être déclarés à la consommation. En cas d'importation illégale ou en cas de tentative, l'avantage de l'exemption ne peut être invoquée.

L'exemption est commentée dans la circulaire n° 108/1971, tandis que l'agrément en tant que commerçant en diamants est commentée dans la circulaire n° 19/1990, dans la Revue TVA n° 91.

L'exemption visée par l'article 42, § 4, du Code de la TVA n'est applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services fournies aux unités TVA qu'à la condition que tous ses membres satisfassent aux conditions d'application de cette exemption.¹

Exemple

La société A est un commerçant en perles fines et pierres gemmes qui bénéficie de l'exemption visée par l'article 42, § 4, du Code de la TVA. La société B est un commerçant en bijoux. Si les deux sociétés forment une unité TVA, l'application de l'exemption concernée est exclue pour la totalité des opérations externes de l'unité TVA.

11 COURTIER ET MANDATAIRES LORS D'OPÉRATIONS EXEMPTÉES

11.1 Distinction courtier – mandataire – commissionnaire

MANDATAIRE	lié par un contrat à un mandant qui le charge d'exécuter une opération juridique ; sa prestation est considérée comme une prestation de services visée à l'article 18, § 1 ^{er} , alinéa 2, 3 ^o , du Code
COURTIER	n'est lié par aucun contrat ; se borne à mettre en présence les parties désirant contracter ; sa prestation est considérée comme une prestation de services visée à l'article 18, § 1 ^{er} , alinéa 2, 1 ^o , du Code
COMMISSIONNAIRE	il reçoit et délivre des factures établies à son nom ; il agit en son propre nom pour le compte d'un commettant ; fictions légales prévues par les articles 13, § 1 ^{er} et 20, § 1 ^{er} , du Code

11.2 Aperçu

L'article 41, § 2, du Code TVA est la transposition en droit belge des dispositions contenues dans les articles 144, 153 et 159 de la Directive 2006/112/CE.

La Directive 2008/8/CE n'a pas modifié ces articles.

Toutefois, en fonction des nouvelles règles de localisation des prestations de services, le lieu de la prestation de services d'un intermédiaire qui n'agit pas dans les conditions de l'article 13, § 2, du Code TVA est, plus souvent que par le passé, localisée dans un autre Etat membre que celui où est localisée l'opération dans laquelle il intervient. Comme la prestation de l'intermédiaire doit également être exonérée dans certains cas en vertu des dispositions communautaires s'il intervient dans une opération localisée dans un autre Etat membre que la Belgique, la portée de l'article 41, § 2, du Code TVA a été étendue à de telles situations par l'ajout d'un point c entré en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010.

L'exemption de l'article 41, § 2, du Code TVA ne s'applique que lorsque la prestation de courtage ou de mandat est réputée être localisée en Belgique.

En outre, l'exemption ne vise que les interventions des courtiers et des mandataires dans des livraisons de biens ou

1. Voir en ce sens la Circulaire 42/ 2007.

CHAPITRE 7 Exemptions

des prestations de services. Ces opérations, qui peuvent avoir lieu en dehors de la Communauté (article 41, § 2, a, du Code TVA), en Belgique (article 41, § 2, b, du Code TVA) ou dans un autre Etat membre de la Communauté (article 41, § 2, c, du Code TVA), sont à localiser sur base des critères prévus par les articles 15, 21 ou 21bis du Code TVA.

Article 41, § 2, a, du Code TVA

L'article 41, § 2, a, du Code TVA exempte de la taxe les prestations des courtiers et mandataires qui sont localisées en Belgique lorsque ces intermédiaires interviennent, en dehors des conditions de l'article 13, § 2, du Code TVA, dans des livraisons de biens ou des prestations de services localisées en dehors de la Communauté au sens de l'article 1^{er}, § 2 à 5 du Code TVA.

Il convient cependant de noter que lorsque l'intermédiaire intervient dans une livraison de biens qui fait l'objet d'une importation dans la Communauté, il intervient dans une livraison de biens localisée, en principe, en dehors de la Communauté à l'endroit où commence l'expédition ou le transport à destination de l'acquéreur. Sa prestation de services peut, dans ce cas, être exemptée par l'article 41, § 2, a, du Code TVA.

L'exemption de la prestation de services de l'intermédiaire pourrait également s'appuyer sur l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code TVA, dans la mesure où il s'agit de frais de commission payés par le destinataire pour acquérir les biens dont la valeur doit être comprise dans la base d'imposition à l'importation.

Toutefois, si la livraison des biens importés est délocalisée dans l'Etat membre d'importation des biens conformément à l'article 15, § 3, du Code TVA, ou dans l'Etat membre d'arrivée des biens conformément à l'article 15, § 6, du Code TVA, la prestation de services du courtier ou du mandataire ne peut plus bénéficier de l'exemption prévue par l'article 41, § 2, a, du Code TVA.

Le cas échéant, cette prestation pourra cependant tomber sous le coup de l'exemption prévue :

- par l'article 41, § 2, b ou c, du Code TVA si la livraison délocalisée est exemptée en vertu d'une des dispositions prévues par cet article (voir n^{os} 53 à 59) ;
- ou encore par l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code TVA si la prestation de l'intermédiaire doit être comprise dans la base d'imposition à l'importation ;
- l'article 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code TVA exempte de la taxe les prestations de services à comprendre dans la base d'imposition des biens importés en vertu de :
 - l'article 34, § 2, 2^o, du Code TVA, s'il s'agit d'une importation en Belgique ;
 - ou de la disposition nationale d'un autre Etat membre de la Communauté qui transpose l'article 86, paragraphe 1, point b, de la Directive 2006/112/CE, en cas d'importation dans cet autre Etat membre ;

- les frais de commission qui représentent les rémunérations payées par le destinataire à des courtiers et mandataires pour leurs prestations dans l'acquisition des biens importés ou dans des services exécutés à ces biens font partie de la base d'imposition à la TVA à l'importation.

Article 41, § 2, b, du Code TVA

L'article 41, § 2, b, du Code TVA exempte de la taxe les prestations des courtiers et mandataires qui sont localisées en Belgique lorsque ces intermédiaires interviennent, en dehors des conditions de l'article 13, § 2, du Code TVA, dans des livraisons de biens ou des prestations de services :

- qui sont localisées en Belgique ;
- et qui sont en outre exemptées :
 - par l'article 39 du Code TVA (exonérations à l'exportation de biens) ;
 - par l'article 39quater du Code TVA (exonérations relatives au régime de l'entrepôt TVA) ;
 - par l'article 40 du Code TVA (exonérations liées aux régimes douaniers et fiscaux suspensifs) ;
 - par l'article 41 du Code TVA (exonérations relatives à l'importation, à l'exportation et à certains transports internationaux) ;
 - par l'article 42 du Code TVA (exonérations en faveur des navires et bateaux, des avions, hydravions, hélicoptères et appareils analogues, des représentations diplomatiques et consulaires étrangères, des organisations internationales, des Forces du Traité de l'Atlantique nord (OTAN), des banques centrales, des organismes aux activités humanitaires, charitables ou éducatives, des perles fines et pierres précieuses).

Lorsque des courtiers et mandataires interviennent dans des opérations visées par l'article 39, § 2 ou 39quater du Code TVA, leurs prestations sont exemptées par l'article 41, § 2, b, du Code TVA, nonobstant le fait que l'exemption de l'opération dans laquelle ils s'entremettent n'est octroyée qu'à titre provisoire (voir les articles 11 à 13 de l'Arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992 en ce qui concerne l'article 39, § 2, du Code TVA et l'article 7, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 54 en ce qui concerne l'article 39quater du Code TVA). L'Administration admet en outre, pour des raisons pratiques évidentes liées à l'impossibilité pour les intermédiaires de connaître le sort de ces exemptions provisoires, qu'aucune régularisation de l'exemption dont ils bénéficient pour leur prestation ne doit être effectuée au cas où les exemptions octroyées provisoirement ne deviendraient pas définitives.

Il convient aussi de souligner qu'aucune exemption ne s'applique lorsqu'un intermédiaire intervient dans une opération intracommunautaire.

Article 41, § 2, c, du Code TVA

L'article 41, § 2, c, du Code TVA exempte de la taxe les prestations des courtiers et mandataires qui sont localisées en Belgique lorsque ces intermédiaires interviennent, en dehors des conditions de l'article 13, § 2, du Code TVA, dans des livraisons de biens ou des prestations de services :

- qui sont localisées dans un autre Etat membre que la Belgique ;
- et qui sont en outre exemptées dans cet Etat membre en vertu d'une disposition nationale transposant les articles 146 à 152 de la Directive 2006/112/CE.

Les articles 146 à 152 de la Directive 2006/112/CE exemptent de la taxe des opérations à l'exportation, des opérations liées aux transports internationaux, ainsi que des opérations assimilées aux exportations. Ces articles sont d'application obligatoire pour tous les Etats membres.

Les opérations en cause sont essentiellement celles qui font l'objet, en droit belge, des exemptions prévues par les articles 39, § 1^{er}, 41, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o à 5^o, et 42 du Code TVA.

On constate donc que la portée de l'exemption consentie par le point c de l'article 41, § 2, du Code TVA est moins étendue que celle du point b de cet article, qui accorde également l'exemption lorsque l'intermédiaire intervient dans

une livraison de biens ou une prestation de services localisée en Belgique et exemptée par les articles 39, § 2, 39^{quater} ou 40, § 2 du Code TVA. Ceci résulte du fait que ces exemptions découlent quant à elles des articles 156 à 161 de la Directive 2006/112/CE qui sont des dispositions optionnelles pour les Etats membres dont les conditions d'application n'ont pas été harmonisées en droit communautaire. Si la Belgique a, au travers des articles 39, § 2, 39^{quater} ou 40, § 2 du Code TVA, opté pour exempter ces opérations lorsqu'elles ont lieu en Belgique, ce n'est pas nécessairement le cas dans tous les Etats membres.

11.3 Exemples

1° Un assujetti belge livre des biens, par transport maritime à un commerçant américain. Un courtier belge facture un courtage à l'assujetti belge. Ce courtage, tout comme la livraison est exempté de TVA. La livraison est exemptée pour cause d'exportation (article 39, § 1^{er}, 1^o, du Code) et le courtage est exempté parce que la livraison est exemptée (article 41, § 2, du Code).

2° Le transport des biens visés est effectué par une société maritime belge. Elle a fait appel à un courtier belge afin de trouver un bateau. Le transport est exempté en vertu de l'article 41, § 1^{er}, 3^o, du Code (transport de biens qui a directement trait à l'exportation de biens en dehors de la Communauté) tandis que la prestation du courtier est exemptée car l'opération principale est exemptée.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

1 PORTÉE DU DROIT À DÉDUCTION

1.1 Principe général

Tout assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable, les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, les biens qu'il a importés et les acquisitions intra-communautaires de biens qu'il a effectuées, dans la mesure où il les utilise pour effectuer :

- 1° des opérations taxées (voir chapitre 3, ci-avant) ;
- 2° des opérations exonérées en vertu des articles 39 à 42 (voir chapitre 7, ci-avant) ;
- 3° des opérations réalisées à l'étranger qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays ;
- 4° des opérations visées à l'article 44, § 3, 4° à 10°, à condition que le cocontractant soit établi en dehors de la Communauté ou que ces opérations aient, dans les conditions fixées par le Ministre des Finances, ou par son délégué, un rapport direct avec des biens destinés à être exportés vers un pays situé en dehors de cette Communauté ;
- 5° des prestations de courtage ou de mandat se rapportant aux opérations visées au 4°.

1.2 Conditions

Pour que l'assujetti puisse déduire la taxe ayant grevé les biens et services qui lui ont été fournis, il est exigé que :

- | |
|---|
| <p>1° le droit à déduction soit né ;</p> <p>2° les conditions pour pouvoir exercer le droit à déduction soient respectées.</p> <p>Lorsqu'il est satisfait à ces conditions, la déduction a lieu dans la déclaration périodique, mensuelle ou trimestrielle.</p> |
|---|

1.3 Notions

1.3.1 Déduction immédiate

Par déduction immédiate, il faut entendre le fait par lequel l'exercice du droit à déduction a lieu sur base des facteurs

de jugement dont l'assujetti dispose, compte tenu de la destination normale ou de l'usage qui sera donné aux biens ou aux prestations de services reçus.

Par conséquent, il ne faut pas attendre que la destination effective soit connue pour exercer le droit à déduction ; c'est ainsi que la déduction de la TVA imputée sur des biens stockés est bien entendu parfaitement légale.

S'il devait apparaître par la suite que la destination effective des biens ou prestations de services reçues n'ouvre pas droit à la déduction (par exemple usage privé), un prélèvement ou une révision de la TVA portée en déduction doit être opérée.

De ce qui précède, il résulte qu'au moment de l'exercice du droit à déduction, l'entreprise doit être à même de déterminer si les biens et les prestations sont destinées à recevoir une des finalités contenues à l'article 45, § 1^{er}, 1° à 5°, du Code. De plus, la preuve d'une affectation autorisant la déduction lui incombe.

Notons toutefois que la déduction ne peut avoir lieu immédiatement dans le sens littéral du terme : elle ne peut avoir lieu qu'au moment du dépôt de la déclaration périodique mensuelle ou trimestrielle.

1.3.2 L'assujetti et le droit à déduction

Nous vous rappelons tout d'abord (voir chapitre 2, ci-avant) qu'est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Le droit à déduction n'existe que pour les assujettis. Ce principe est inhérent au régime TVA.

Toutefois, certains assujettis en sont privés :

- les assujettis qui sont exemptés explicitement de la taxe en vertu de l'article 44 du Code ;
- ceux qui bénéficient du régime de la franchise (petites entreprises au sens de l'article 56 *bis* du Code).

Les exploitants agricoles forfaitaires exercent leur droit à déduction par l'intermédiaire du remboursement forfaitaire

qu'ils reçoivent de leurs cocontractants assujettis ordinaires déposants.

1.4 Application de l'article 45 § 1^{er} *quinquies* du Code

Conformément à l'article 168 de la Directive 2006/112/CE, auquel correspond l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA, un des principes de base du régime TVA prévoit qu'un assujetti ne peut déduire la TVA grevant les biens et les services qui lui sont fournis que dans la mesure où ceux-ci sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées.

La Directive 2009/162/UE entend clarifier les règles de déduction afin que les assujettis soient traités de la même manière lorsque les dépenses relatives à des biens immeubles, et le cas échéant, aux biens meubles de nature durable, qu'ils utilisent pour leur activité professionnelle normale d'opérations taxées, ne sont pas exclusivement utilisées à des fins se rapportant à cette activité.

Conformément à l'article 168bis, nouveau, de la Directive 2006/112/CE, la déduction initiale est limitée à l'utilisation effective du bien pour les opérations ouvrant droit à déduction au moment où la taxe devient exigible. En cas d'utilisation mixte, il n'est pas possible de déduire immédiatement la totalité de la TVA payée en amont.

L'article 45, § 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA transpose en droit belge l'article 168bis susvisé et concerne tant les biens immeubles par nature (transposition de l'article 168bis, paragraphe 1) que les autres biens d'investissement et les services qui sont soumis à révision en vertu de l'article 48, § 2, du Code de la TVA et qui appartiennent au patrimoine de l'entreprise de l'assujetti (transposition de l'article 168bis, paragraphe 2).

A partir du 1^{er} janvier 2011, compte tenu du nouvel article 45, § 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA, l'article 19, § 1^{er}, du Code de la TVA a été adapté car cet article 19, § 1^{er}, ne doit pas trouver à s'appliquer à l'égard des biens qui ont fait l'objet de l'exclusion ou de la limitation du droit à déduction conformément audit article 45, § 1^{er} *quinquies*.

La limitation de déduction visée à l'article 45, § 1^{er} *quinquies*, du Code ne concerne que les biens et services visés aux articles 6, alinéa 1^{er}, et 7, alinéa 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 3, relatifs à la révision des déductions pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement.

Il convient de souligner que, dès lors qu'ils ne constituent pas des biens d'investissement dans le chef du preneur, les biens pris en location (notamment en leasing) ne sont pas visés par l'article 45, § 1^{er} *quinquies*, du Code.

L'articles 45, § 1^{er} *quinquies* du Code de la TVA a fait l'objet d'un commentaire hautement contesté et contestable par

les Directions I/7 et I/8 de l'Administration générale de la fiscalité¹ : la Décision E.T. 119.650 du 20 octobre 2011.

La décision 20 octobre 2011 (n° E.T. 119.650) semblait avoir une base légale, à défaut d'une méthodologie praticable dans son approche, mais uniquement en ce qui concerne les véhicules achetés puisque une base légale existe en droit belge (article 45 § 1^{er} *quinquies* du Code) pour appliquer une méthode *ab initio* proportionnelle.

Toutefois, la partie concernant les véhicules loués *apparaît ultra vires*, ainsi que sa date d'entrée en vigueur qui impose une 'impossible' rétroactivité.

C'est pourquoi, nous avons auguré le report au 1^{er} janvier 2012 de son entrée en vigueur ainsi que sa suspension.²

La volonté (sans doute conjuguée avec de bonnes intentions) de l'Administration de traiter de manière égale les véhicules achetés par une entreprise et ceux loués par celle-ci a conduit cette dernière à un dérapage incontrôlé prenant la forme de la décision du 20 octobre 2011 (n° E.T. 119.650) alors que la législation applicable depuis le 1^{er} janvier 2011 empêche un traitement fiscal identique.

Suite au tollé général qui a suivi la publication de cette décision, l'Administration a pris connaissance du fait que, dans certaines situations, il pouvait exister des difficultés pratiques pour déterminer, avec effet rétroactif, l'utilisation privée de véhicules d'entreprise pour 2011.³

C'est un euphémisme. La circulaire imposait tout simplement 'l'impossible rétroactif'.

*Lorsque l'usage privé des biens d'investissement pour l'année 2011 avec effet rétroactif doit être déterminé, il se peut que des difficultés pratiques apparaissent dans certains cas. C'est pourquoi un addendum de cette décision avec les modalités pratiques est en cours d'élaboration. Dans un même temps, l'exécution de cette décision est jusqu'à nouvel ordre temporairement reportée.*⁴

L'Administration a publié quelques commentaires additionnelles concernant article 45, § 1^{er} *quinquies* (E.T. 119.650/2, E.T. 119.650/3 et E.T. 119.650/4). Finalement, l'Administration a publié une nouvelle Circulaire n° 36/2015 (n° E.T. 119.650) du 23 novembre 2015. Cette circulaire a pour but de coordonner les commentaires précédents (Décisions E.T. 119.650, E.T. 119.650/2, E.T. 119.650/3 et E.T. 119.650/4) et, si nécessaire, d'y apporter des précisions complémentaires ou des modifications.

1.5 La Décision E.T. 119.350/3 du 18 décembre 2012

Le 18 décembre 2012, le SPF Finances a publié un addendum très attendu sous la forme d'une Décision 119.650/3 ayant pour objet la déduction de la TVA relative aux

1. Circulaire 01/2011.

2. Voir en ce sens Yves Bernaerts, Actualités du Précis de TVA n°39/2011.

3. Voir le Compte Rendu Analytique, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, Com 339, p. 18-19 – Questions orales n° 6993 de M. Gilkinet et n° 7038 de Mme Wouters d.d. 22.11.2011.

4. Voir le site du SPF Finances en date du 4 novembre 2011.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

moyens de transport qui est destinée à être appliquée inter alia aux voitures de société.

Il s'agit de la troisième version de la Décision ° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011. La première version ayant été rapidement suspendue par une deuxième en date du 23 décembre 2011 annonciatrice de la troisième version datée du 11 décembre 2012.

Le moins que l'on puisse dire est que la version 3 incite à la réflexion sur bien des points.

Selon le Ministre, pour évaluer l'incidence financière de la nouvelle législation sur le contribuable, il est important que l'avantage de toute nature dans l'impôt sur le revenu ne soit plus imposé avec la TVA. Il ne s'agit donc pas d'un nouvel impôt supplémentaire, mais bien d'une importante simplification.¹

D'une manière concise, le SPF Finances propose aux entreprises trois méthodes afin de déterminer le pourcentage d'usage professionnel.

Méthode 1 – Tenue d'un registre exhaustif des trajets.

Ce registre exhaustif des trajets suppose la conservation des données suivantes, relatives aux déplacements journaliers à des fins professionnelles :

date du trajet, adresse de départ, adresse d'arrivée, kilomètres parcourus par trajet, total des kilomètres parcourus par jour.

Selon le Ministre, étant donné que le chef d'entreprise est alors confronté à une surcharge de travail administratif très importante, mes services ont reçu pour mission de mettre au point, en concertation avec le secteur privé, une méthode forfaitaire de substitution, une estimation (la méthode 2).

Méthode 2 – Calcul d'un pourcentage sur la base de trajets privés présumés (méthode semi-forfaitaire)

Pour l'assujetti qui ne souhaite pas tenir de registre des trajets mais qui souhaite néanmoins être autorisé à déterminer l'utilisation professionnelle d'une manière qui soit en rapport avec l'utilisation réelle de chaque véhicule considéré individuellement, l'Administration accepte, à titre de simplification, la formule suivante :

- % Privé = Distance domicile-lieu de travail x 2 x 200 + 6.000 x 100
- Distance totale
- % Professionnel = 100 % - % Privé

Méthode 3 – un forfait global et net de 35 % professionnel

S'il faut incontestablement privilégier la simplicité laquelle est garante d'une meilleure perception sans alourdir inutilement les tâches administratives de nos entreprises, il convient toutefois de s'interroger aux fins de savoir si une telle méthode ne viole pas *ipso facto* la clause de *standstill* en ce sens qu'elle augmente la TVA non-déductible *ab initio*.²

1.6 Y voir plus clair... en 2013 ?

La Décision E.T. 119.650/3 du 11 décembre 2012 complétant la Décision E.T. 119.650 du 20 octobre 2011, et faisant suite à la transposition en droit belge de l'article 168bis de la Directive 2006/11/CE (article 45, § 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA), prévoit un certain nombre de modalités pratiques d'application permettant à l'assujetti de déterminer l'usage d'un bien et de calculer la valeur normale visée à l'article 32 du Code de la TVA dans les cas où un bien est mis à disposition dans les circonstances visées à l'article 33, § 2, du Code.

Pour la détermination de l'utilisation professionnelle des moyens de transport, l'Administration a proposé, outre la tenue d'un registre des trajets, une formule semi-forfaitaire ainsi qu'un forfait général de 35 %.

Pour les autres biens meubles, il est possible de déterminer l'utilisation professionnelle au moyen d'un forfait général de 75 %.

L'utilisation professionnelle doit également être déterminée en ce qui concerne les biens immeubles.

Il s'indique de préciser et de simplifier le champ d'application de ces méthodes. En outre, un régime distinct est prévu pour les camionnettes fiscales visées par l'article 45, § 2, alinéa 2, f), du Code.

Ces quatre modification/précisions ont été explicitées par l'Administration dans sa Décision E.T. 119.650/4 du 9 septembre 2013 laquelle entre en vigueur le 1^{er} janvier 2013.

Suite à la réponse à la question orale n° 17063 de Monsieur Tanguy Veys du 17 avril 2013, un régime distinct a été élaboré (comprenant l'application de la méthode 1 ou de la nouvelle méthode 4) pour déterminer l'utilisation professionnelle des camionnettes fiscales visées par l'article 4, § 2, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus. Ce régime distinct peut être appliqué à partir du 1^{er} janvier 2012.

Un des points importants de la Décision E.T. 119.650/4 du 9 septembre 2013 consiste dans les précisions apportées à la notion de trajet domicile-lieu de travail.

1. Question orale n° 14459 de Mme Wouters d.d. 11.12.2012 – Compte Rendu Analytique, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, Com 614, p. 29-30.
2. Voir en ce sens Yves Bernaerts, 'La saga de la Décision E.T. 119.650 du 20 octobre 2011 (suite et pas fin)' in Actualités du Pré-cis de TVA, n°2/2012 et B. Buclens et Y. Bernaerts in Fiscale actualiteit n° 38, pag. 9-12, 27.10.2011 'Zet nieuw administratief standpunt de algemene afrekbeperking van 50% op de helling ?'.

Notion de trajet domicile-lieu de travail

Il est rappelé que l'utilisation privée d'un moyen de transport couvre aussi le trajet domicile-lieu de travail de l'assujetti ou de tout autre utilisateur.

Le trajet domicile-lieu de travail doit être défini en matière TVA comme le trajet que l'utilisateur d'un moyen de transport effectue pour se rendre de son domicile à son lieu de travail (ex. : un employé), à l'endroit où il exerce son activité économique ou à partir duquel il l'exerce (ex. : l'assujetti personne physique).¹

Lorsque le déplacement depuis ou vers un lieu de travail se déroule à partir d'un lieu autre que le domicile, ce lieu de résidence doit servir de référence pour la détermination du trajet domicile-lieu de travail.

Exemple

Une société établie à Liège met une voiture à la disposition d'un membre du personnel résidant à Anvers avec sa famille. Afin de limiter les déplacements journaliers depuis et vers son lieu de travail (la distance Anvers-Liège s'élève à 130 km), le membre du personnel loue un studio à Tirlemont où il séjourne du lundi au vendredi (la distance Tirlemont-Liège s'élève à 60 km).

Lors de la détermination de la distance domicile-lieu de travail, il doit bien entendu être tenu compte, selon la méthode 1, du déplacement réel depuis Anvers le lundi matin et vers Anvers le vendredi soir.

En ce qui concerne la méthode 2, le paramètre 'Distance domicile-lieu de travail' est évalué comme suit :

Distance domicile-lieu de travail = $130 \text{ km} \times 2/10 + 60 \text{ km} \times 8/10 = 74 \text{ km}$

Par ailleurs, seul le siège social de l'assujetti ou l'un de ses établissements (une succursale) est pris en considération, en ce qui concerne l'application de la TVA, en tant que lieu de travail ou en tant que lieu où l'activité économique est exercée, ou à partir duquel elle est exercée.

Par conséquent, un chantier, l'adresse d'un client ou d'un fournisseur, etc., ne sont pas considérés comme un lieu de travail ou comme l'endroit où l'activité économique est exercée, ou à partir duquel elle est exercée.

Le lieu de travail, le lieu où l'activité économique est exercée, ou à partir duquel elle est exercée doivent être déterminés en tenant compte d'un ensemble de circonstances de fait et de droit (contrat de travail, dispositions contractuelles, description des fonctions ou des tâches du collaborateur, etc.).

Plusieurs situations particulières peuvent se présenter.

Dans certains cas (ex. : le secteur de la construction), il est courant que les travailleurs se rendent de leur domicile vers un point de ralliement situé au siège social (ou auprès d'une succursale de l'assujetti) où ils se rassemblent avant de prendre la route ensemble vers un chantier spécifique.

Pour l'application du présent régime, ce point de ralliement doit être considéré comme le lieu de travail et le trajet parcouru depuis le point de ralliement jusqu'au chantier doit être considéré comme un trajet professionnel.

Dans le cas où le trajet du domicile vers le point de ralliement est parcouru au moyen d'un véhicule mis à la disposition de son personnel par l'assujetti, la distance parcourue entre le domicile et le point de ralliement (le siège social ou une succursale de l'assujetti) est considérée comme un déplacement entre le domicile et le lieu de travail.

Cependant, lorsque les travailleurs se rendent de leur domicile vers un point de ralliement qui se situe en un autre lieu que celui où se trouve le siège social (ou une succursale), à la suite de quoi ils prennent ensemble la route vers un chantier spécifique, l'intégralité du trajet est considérée comme un déplacement professionnel.

Lorsqu'un travailleur se rend de son domicile vers un point de ralliement afin d'y prendre en charge ses collègues dans sa voiture (de covoiturage) et de poursuivre ensemble la route vers leur lieu de travail (le siège social ou une succursale de l'assujetti), l'intégralité du trajet parcouru par ce travailleur est considérée comme un trajet domicile-lieu de travail.

Régime distinct permettant de déterminer l'utilisation professionnelle des camionnettes fiscales visées par l'article 4, § 2 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (comprenant une méthode 4).

Ce régime distinct est applicable aux véhicules automobiles de type 'camionnette' appartenant à l'une des catégories suivantes (la qualification donnée par la DIV n'est pas pertinente) :

- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé d'une cabine unique complètement séparée de l'espace de chargement et comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé d'une cabine double complètement séparée de l'espace de chargement et comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement

1. Se référer à Question n° 357 Wouters du 10.04.2013 – Questions et Réponses, Chambre, 2012-2013, n° 130, p. 530-536.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la rangée de sièges avant et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires ;

- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement complètement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la dernière rangée de sièges avant et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires.

En ce qui concerne les camionnettes fiscales ici visées, il convient de faire la distinction entre :

- a) les véhicules utilisés exclusivement à des fins professionnelles qui ne sont pas concernés par l'application des méthodes permettant de déterminer l'utilisation professionnelle ;
- b) les véhicules qui ne sont pas utilisés aux fins économiques de l'assujetti, ou seulement de manière négligeable, et qui sont exclus de l'application des méthodes ;
- c) les véhicules utilisés tant pour l'activité économique qu'à d'autres fins et pour lesquels l'assujetti a le choix :
 - ou bien d'appliquer la méthode 1 (registre des trajets) pour toutes les camionnettes fiscales (non visées sous a) et b), ci-avant) ;
 - ou bien d'appliquer une méthode 4 (forfait) pour toutes les camionnettes fiscales (non visées sous a) et b), ci-avant).

L'assujetti doit combiner les méthodes mentionnées sous A.1.3. avec le régime distinct applicable aux camionnettes visées par l'article 4, § 2 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

En d'autres termes, il convient d'appliquer distinctement les règles applicables aux camionnettes fiscales et les règles applicables aux autres moyens de transport.

Exemple

Un assujetti dispose de 5 véhicules, dont 2 voitures et 3 camionnettes fiscales, utilisés de façon prépondérante mais pas exclusivement à des fins professionnelles. Pour déterminer l'usage professionnel de ces moyens de transport, l'assujetti peut choisir :

- en ce qui concerne les voitures : soit entre la méthode 1 et la méthode 2, voiture par voiture, soit la méthode 3 pour toutes les voitures ;
 - en ce qui concerne les camionnettes fiscales : soit la méthode 1 pour toutes les camionnettes, soit la méthode 4 pour toutes les camionnettes.
-

Méthode 4

Cette méthode consiste en deux forfaits généraux permettant de déterminer l'utilisation professionnelle. Ces deux forfaits sont exposés ci-après.

L'Administration accepte que l'assujetti détermine l'usage professionnel d'une camionnette fiscale en principe au moyen d'un forfait général (méthode 4 - 85 %).

Compte tenu de l'intention du législateur et afin d'éviter les abus, l'application du forfait général de 85 % est limitée aux camionnettes utilisées de façon prépondérante pour transporter des biens dans le cadre de l'activité économique.

En la matière, une appréciation en fait doit être effectuée en prenant en considération la volonté du législateur de soumettre à un régime fiscal plus favorable (tant en matière d'impôts directs qu'en matière de TVA) certains véhicules conçus et construits pour le transport de biens dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg. Ces catégories de véhicules sont clairement définies.

Lors de cette appréciation, il convient de tenir compte de l'ensemble des circonstances de fait dans lesquelles l'activité économique de l'assujetti est exercée, spécialement :

- le fait que le transport de choses (matières premières, matériaux, marchandises) soit un élément caractéristique de la nature de l'activité économique de l'assujetti ;
- le type de camionnettes (plateau de chargement ouvert, espace de chargement séparé, nombre de places assises) que l'assujetti utilise soit lié à la nature de l'activité économique ;
- l'identité de la personne à qui le moyen de transport est mis à disposition (l'utilisateur) notamment de ses fonctions et de ses tâches, même si le transport de choses est un élément caractéristique de l'activité économique et même si le type de camionnettes utilisé est lié à la nature de l'activité économique.

Par conséquent, les camionnettes fiscales qui ne satisfont pas à la condition visée ci-avant, ne peuvent pas bénéficier du forfait général de 85 %. Cela vaut également pour les camionnettes fiscales qui, au cours de leur période d'utilisation, ne satisfont plus à cette condition.

En ce qui concerne les camionnettes fiscales à usage mixte dont l'usage s'écarte, à un moment ou l'autre, des circonstances visées au point 40, ci-avant, l'utilisation professionnelle doit être déterminée sur base d'un forfait général (méthode 4 – 35 %).

L'assujetti n'est pas tenu d'appliquer la méthode 4. S'il opte cependant pour l'application du forfait, celui-ci est applicable, sans distinction, à toutes les camionnettes fiscales (méthode 4 – 85 % et/ou méthode 4 – 35 %).

L'assujetti qui opte pour le forfait général doit appliquer celui-ci pendant au moins 4 années civiles, à moins qu'il ne soit plus satisfait aux conditions visées ci-avant.

1.7 Revente d'un véhicule – base imposable diminuée de moitié

Il résulte de l'article 45, § 1^{er}quinquies, du Code de la TVA, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011, que l'assujetti ne peut déduire la taxe grevant les biens immeubles par nature, les autres biens et les services sujets à révision en vertu de l'article 48, § 2, du Code, dans la mesure où il les utilise pour ses besoins privés, ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son activité économique.

Étant donné que cette disposition permet, d'une manière générale, une déduction plus adéquate et compte tenu des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, l'Administration accepte qu'en cas de (re)vente d'un véhicule visé à l'article 45, § 2, du Code, la TVA ne soit calculée, en toute hypothèse, que sur la moitié du montant réclamé, sans devoir vérifier si la déduction a initialement été limitée par l'article 45, § 1^{er}quinquies, ou par l'article 45, § 2, du Code (tolérance administrative visée au point 5.3. de la Décision n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011).

Cette tolérance est appliquée par analogie avec l'article 136, b), de la directive TVA, qui stipule que les États membres exonèrent les livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction de la TVA conformément à l'article 176 de ladite directive.¹

La tolérance visée au point 5.3. de la Décision n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011 s'applique aux véhicules automobiles destinés au transport routier de personnes et/ou de marchandises visés à l'article 45, § 2, du Code, quel que soit le moment où le véhicule a été acquis par l'assujetti.

Pour qu'un assujetti puisse invoquer cette tolérance, il importe que :

- a) l'article 45, § 1^{er}quinquies, du Code soit appliqué par l'assujetti à l'égard de tous les biens meubles et immeubles et des services qui, en vertu de l'article 48, § 2, du Code, sont sujets à révision.
- b) l'assujetti ait bénéficié d'un droit à la déduction de la TVA exigible lors de l'achat du véhicule automobile qu'il cède.

Cette condition exclut donc de la tolérance les véhicules automobiles qui ont été acquis sans TVA ou pour lesquels aucun droit à déduction n'a pu être exercé (par exemple : achat auprès d'un particulier, achat avec application du régime particulier visé à l'article 58, § 4, du Code).

À toutes fins utiles, il convient encore de préciser que, s'agissant d'une tolérance, la mise en application du principe énoncé au point 5.3., précité, est bien entendu facultative.²

2 NAISSANCE ET EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION

2.1 Naissance du droit à déduction

Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible.

Ce principe est repris six fois à l'article 2 de l'Arrêté royal n° 3 :

- 1° pour la taxe grevant les biens et les services fournis à l'assujetti, à la date à laquelle la taxe est exigible en vertu des articles 17 et 22 du Code ;
- 2° pour la taxe grevant une opération qu'effectue l'assujetti pour les besoins de son activité économique et qui est assimilée à une livraison de biens par l'article 12, § 1^{er}, 3° et 4°, du Code, ou à une prestation de services par l'article 19, § 2, 1°, ou § 3, du Code, à la date à laquelle la taxe est exigible en vertu des articles 17 et 22 du Code ;
- 3° pour la taxe grevant une importation, à la date à laquelle cette taxe est exigible en vertu de l'article 24 du Code ;
- 4° pour la taxe grevant une acquisition intracommunautaire de biens, à la date à laquelle cette taxe est exigible en vertu de l'article 25septies du Code ;
- 5° pour la taxe grevant une opération que l'assujetti effectue pour les besoins de son activité économique et qui est assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens par l'article 25quater du Code, à la date à laquelle la taxe est exigible en vertu de l'article 25septies du Code ;
- 6° pour la taxe due ou acquittée dans les situations visées à l'article 58, § 4, 7°, alinéa 2, du Code, au moment fixé à l'article 58, § 4, 7°, alinéa 3, du Code.

1. Question parlementaire n° 5-7778 Vastersavendts du 17.01.2013 – Sénat, Questions écrites, 2012-2013.
2. Questions et Réponses, Sénat, 2011-2012 – Question n° 5-5973 de M. Tommelein du 23 mars 2012.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

2.2 Conditions pour pouvoir exercer le droit à déduction

2.2.1 Facture régulière

Pour pouvoir exercer son droit à déduction, l'assujetti doit, pour la taxe grevant les biens et les services qui lui ont été fournis, détenir une facture établie conformément à l'article 5 de l'Arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992.¹

Un arrêt important de la Cour de Justice des Communautés européennes² traite d'une question fondamentale concernant la violation par un assujetti de l'obligation d'une description détaillée des services fournis et les conséquences d'une transaction mal définie.

Selon la Cour de Justice des Communautés européennes, l'Administration TVA ne peut pas refuser le droit à déduction de la TVA simplement parce que la facture ne se conforme pas à l'article 226, paragraphes 6 et 7 des conditions de la Directive TVA s'il a toutes les informations nécessaires afin de vérifier si les conditions matérielles pour l'exercice de ce droit sont remplies.

L'Administration TVA ne peut pas se limiter à examiner la facture elle-même. En outre, il faut tenir compte tenu des informations complémentaires fournies par l'assujetti. La Circulaire n° 2017/C/64 du 12 octobre 2017 commente la jurisprudence récente de la Cour de justice de l'Union européenne relative aux conditions dans lesquelles un assujetti peut exercer son droit à déduction de la taxe en amont et, en particulier, au rôle de la facture régulière sur laquelle est basé l'exercice de ce droit. Cette jurisprudence confirme le principe de "la prééminence du fond sur la forme", lors de l'exercice du droit à déduction. L'Administration ne peut donc pas se limiter à l'examen de la facture elle-même mais elle doit également tenir compte des informations complémentaires fournies par l'assujetti.

2.2.2 Autoliquidation de la TVA (Report de paiement)

2.2.2.1 Travaux immobiliers

Pour les travaux immobiliers et les opérations y assimilées, la facture délivrée à l'assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques ne peut mentionner ni le taux de TVA, ni le montant de la TVA.

Cette facture doit comporter la mention :

Autoliquidation

A condition qu'il soit en possession de la facture régulière délivrée de la sorte et qu'il ait repris la taxe due y afférente au cadre 56 de sa déclaration périodique, le cocontractant assujetti peut déduire cette TVA selon les règles normales en case 59.

2.2.2.2 Autoliquidation et livraisons d'or

Par dérogation à l'article 51, § 1^{er}, 1^o, du Code, le cocontractant de l'assujetti qui effectue les livraisons suivantes, doit acquitter la taxe due en raison de cette livraison lorsqu'il est lui-même un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code, ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1^{er} ou § 2, du Code :

1^o les livraisons d'or sous la forme de matière première ou de produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes ;

2^o les livraisons d'or d'investissement visées à l'article 44bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code, effectuées par un assujetti qui, conformément aux alinéas 2 ou 3 du même paragraphe, a opté pour la taxation de ces livraisons.

Dans ces deux cas, l'assujetti qui effectue ces opérations ne reprend pas sur les factures qu'il délivre pour ces opérations, le taux et le montant de la taxe due, mais porte la mention. Taxe à acquitter par le cocontractant, Arrêté royal n° 1, art. 20bis ou toute autre mention équivalente.

Le cocontractant doit reprendre la taxe due en raison de ces opérations dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la taxe est due en case 56 et en effectuer la déduction en case 59.

2.2.2.3 Autres cas d'autoliquidation

En raison de l'élargissement substantiel du régime de l'autoliquidation (report de paiement) à partir du 1^{er} janvier 2002, il est évident qu'il faut aussi examiner les hypothèses de report de paiement concernant des livraisons de biens ou des prestations de services localisées en Belgique mais effectuées par des assujettis non établis en Belgique.

En vertu de l'article 51, § 2, 5^o, du Code, qui trouve sa source dans l'article 21, paragraphe 1, sous a), alinéa 2, de la Sixième Directive, la taxe est en effet due pour de telles opérations imposables par l'assujetti cocontractant établi en Belgique tenu au dépôt de déclarations périodiques en Belgique ou par l'assujetti cocontractant non établi en Belgique dès lors qu'il y dispose d'un représentant responsable.

Dans une telle hypothèse, le cocontractant redevable de la TVA doit également être en possession d'une facture conforme pour exercer son droit à la déduction.

Cette facture doit, en principe, porter la mention suivante : 'Autoliquidation'.

2.2.2.4 Discussion

Il est permis de s'interroger à tout le moins sur le contenu de cette exigence en matière de facturation conforme.

1. Article 3, § 1^{er}, 1^o, de l'Arrêté royal n° 3.

2. CJCE, arrêt Barlis, 15 septembre 2016, aff. C-516/14, eur-lex.europa.eu.

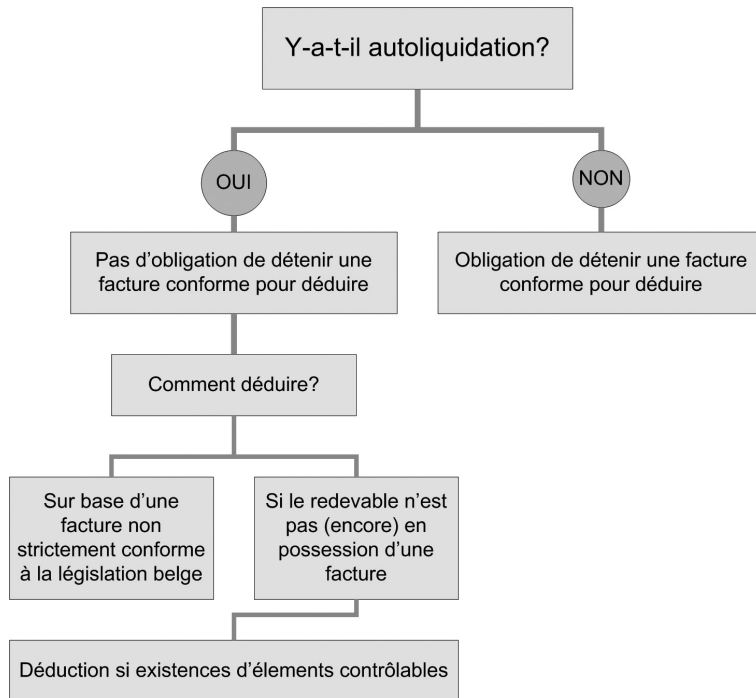
Tout d'abord, à partir du 1^{er} janvier 2004, l'article 22, paragraphe 3, sous *b*), de la Sixième Directive contient une liste exhaustive des mentions devant figurer sur la facture. Ensuite, la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes semble vouloir écarter une vision trop étroite de la notion de facture conforme nécessaire à l'exercice du droit à la déduction.¹

L'Administration a fini par modifier officiellement sa position. Il est vrai qu'elle était devenue intenable au vu de la jurisprudence Bockemühl de la CJCE.

Il est donc permis de constater un retour à la raison depuis l'Arrêté royal du 21 avril 2007 (MB du 4 mai 2007) applicable à partir du 14 mai 2007.²

À partir de cette date, le document d'attente au sens de l'article 9 de l'Arrêté royal n°1 autorise dorénavant aussi la déduction en l'absence de facture lorsque la date d'exigibilité de la taxe est intervenue.

Ceci signifie en fait une déduction autorisée, sur base du document d'attente, pour tous les cas de reports de paiement y compris en cas d'affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire et d'application du report de paiement au sens de l'article 20 de l'Arrêté royal n°1.



2.2.2.5 Opérations assimilées à des livraisons de biens et à des prestations de services

Les conditions déterminées par l'article 3, § 1^{er}, 2°, de l'Arrêté royal n° 3 pour l'exercice du droit à déduction de

la taxe qui est due par suite d'opérations assimilées à des livraisons et à des prestations de services imposables peuvent être résumées comme suit :

Nature de l'opération assimilée	Conditions
1° le prélèvement d'un bien qu'il a réalisé lui-même pour l'exécution d'une opération pour laquelle un droit à déduction total n'existe pas	
2° le prélèvement d'un bien comme moyen de production	Rédaction d'une pièce
3° l'exécution d'un travail immobilier pour les besoins de son activité économique	+

1. CJCE, arrêt Bockemühl du 1^{er} avril 2004, aff. C-90-02, Recueil 2004.
2. Voir aussi la circulaire AAF 7/2007 du 7 mai 2007.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

4° l'exécution d'une autre activité qu'un travail immobilier pour les besoins de son activité économique, au cas où une telle opération qui serait effectuée par un autre assujetti ne donnerait pas droit à la déduction totale de la taxe

Reprise de la taxe due à la grille 56 de la déclaration

Ce document doit comprendre les mentions suivantes :

1° un numéro séquentiel, basé sur une ou plusieurs séries qui identifient le document de façon unique, sous lequel il est inscrit au facturier de sortie ;

2° le nom ou la dénomination sociale de l'assujetti, l'adresse de son siège administratif ou social, et son numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée, visé à l'article 50 du Code de la TVA ;

3° la date de l'opération ;

4° les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe due, notamment la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité ainsi que l'objet des services ;

5° l'indication, par taux, de la base d'imposition et du montant des taxes dues.

2.2.2.6 Facturation électronique

Les mêmes règles sont applicables qu'en cas de facture 'papier'. Notons toutefois que dans le cas de lots comprenant plusieurs factures transmises par voie électronique au même cocontractant, les mentions communes aux différentes factures peuvent être reprises une seule fois dans la mesure où, pour chaque facture, la totalité de l'information est accessible.¹

2.2.3 Importation

2.2.3.1 La notion d'importation

Au préalable, il nous a semblé intéressant de donner une description exacte de la notion d'importation applicable à partir du 1^{er} janvier 1993.

Importation = l'entrée sur le territoire fiscal de la communauté de biens provenant de pays tiers

La notion d'importation est donc encore uniquement applicable sur les biens provenant de pays et de contrées qui sont exclus spécifiquement du champ d'application territorial de la TVA. L'entrée des biens dans la CEE est déterminante² et va de pair avec la circulation libre et la déclaration en consommation. Le paiement de la TVA et des droits d'entrée dans l'Etat membre d'entrée des biens ont lieu en même temps.

Les biens qui de ce fait sont apportés en libre circulation et déclarés à la consommation sont ensuite en circulation libre dans la Communauté.³

2.2.3.2 Importation avec paiement de la TVA à la douane

La taxe grevant l'importation ne peut en vertu de l'article 3, § 1^{er}, 3° de l'Arrêté royal n° 3, être déduite par l'assujetti que s'il est en possession d'un document d'importation qui le désigne comme destinataire et constate le paiement de la taxe.

Cela suppose plus précisément que, lorsque l'assujetti, bien que des biens aient été effectivement importés et qu'il est en possession de la facture du fournisseur, ne peut porter en déduction la TVA due lors de l'importation et qu'il a déjà payée à son agent en douane, lorsque ce dernier ne lui a pas encore renvoyé le document d'importation exigé (DAU).

2.2.3.3 Importation avec report de perception

Lorsque la taxe qui est due par suite d'une importation (provenant par conséquent d'un pays tiers), est payée sous le régime du report de perception, cette taxe n'est déductible que lorsqu'elle est reprise au **cadre 57** de la déclaration relative à la période au cours de laquelle elle est devenue exigible.

2.2.4 Acquisition intracommunautaire

2.2.4.1 L'acquisition intracommunautaire

Afin de pouvoir déduire la taxe grevant les acquisitions intracommunautaires de biens, l'assujetti doit :

1° détenir une facture délivrée par le cocontractant ou, à défaut d'une telle facture, le document visé à l'article 9, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1 (document d'attente)⁴ :

ET DE PLUS

2° inscrire la taxe au **cadre 55** dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle elle est exigible, soit, dans les cas visés aux articles 1^{er} et 2 de l'Arrêté royal n° 46 relatif à la déclaration de l'acquisition intracommunautaire de moyens de transport et au paiement de la TVA due y afférente, être en possession de la déclaration spéciale visée à l'article 1^{er} dudit arrêté.

1. Article 5, § 3, de l'Arrêté royal n° 1.

2. Cf. Exposé des motifs du projet de loi, Chambre, Session ordinaire 1992-1993, 14 octobre 1992, page 25.

3. Cf. Exposé des motifs du projet de loi, Chambre, Session ordinaire 1992-1993, 14 octobre 1992, page 25.

4. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 2000-2001, n° 2-35, Q. n° 834, Mme Nyssens, 12 octobre 2000.

2.2.4.2 Opération assimilée à une acquisition intracommunautaire

Nature des opérations assimilées à une acquisition intracommunautaire de biens	Conditions
1° l'acquisition d'un bien meuble par suite d'une réquisition de l'autorité publique ou en son nom et plus généralement en vertu d'une loi, d'un décret d'une ordonnance, d'un arrêté ou d'un règlement administratif	Rédaction d'une pièce +
2° l'obtention d'un bien par suite d'un prêt de consommation	Reprise de la taxe due à la grille 55 de la déclaration périodique

2.2.5 Compétence ratione loci des États membres en matière d'établissement d'une facture

En principe, ce sont les règles de l'Etat membre où la livraison de biens ou la prestation de services est réputée avoir eu lieu (également pour le self-billing)

Par dérogation, ce sont les règles de l'Etat membre où est établi le fournisseur/prestataire lorsque :

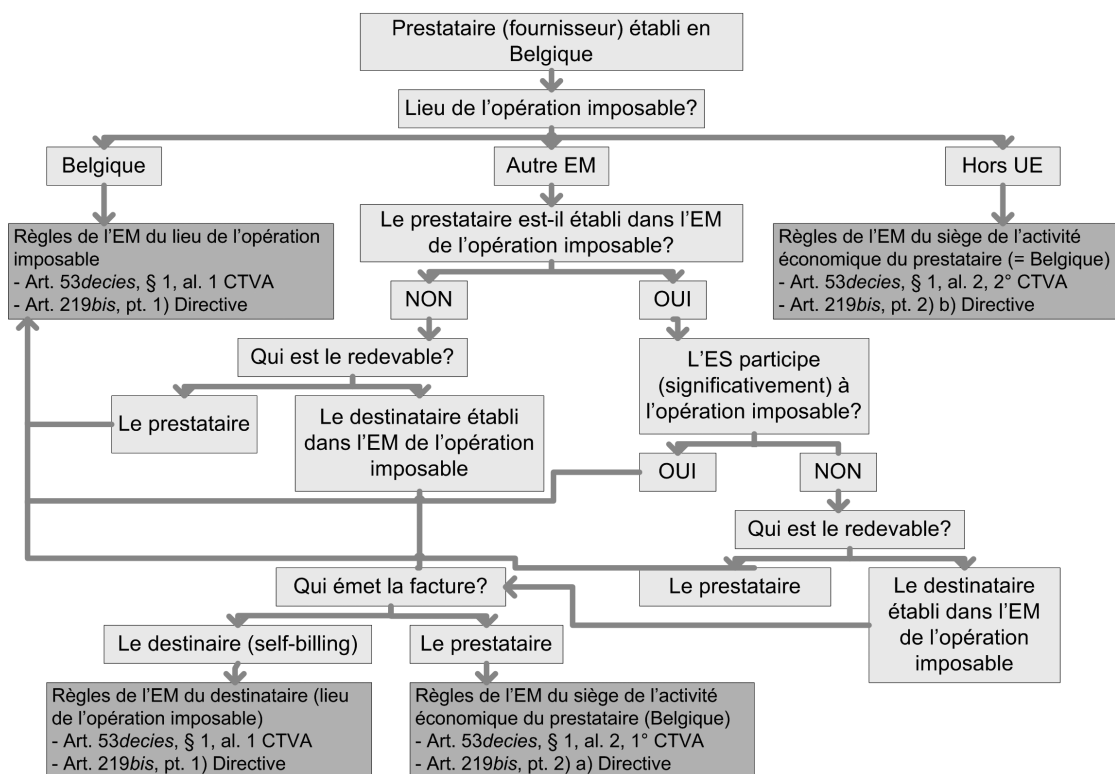
- le mécanisme de l'autoliquidation (article 196 de la Directive) s'applique (sauf self-billing) ;
- la prestation n'est pas localisée dans l'UE.

L'idée est de simplifier les obligations des fournisseurs et des prestataires en leur imposant le respect de la législation qu'ils connaissent :

- État membre où ils sont établis ;
- État membre où ils sont identifiés (si la livraison a lieu dans un État membre où ils ne sont pas établis, mais que l'autoliquidation ne s'applique pas).

Si la facture est émise par le destinataire de la facture (self-bill), c'est à lui qu'il incombera a priori de respecter les règles et l'État membre du fournisseur/prestataire devient moins pertinent.

Le schéma ci-après visualise entièrement cette problématique.



3 EXERCICE EFFECTIF DU DROIT À DÉDUCTION

3.1 Déduction globale

Tout comme la taxe qui, pour une opération est due à l'Etat ne doit pas être payée immédiatement au moment même où le fait générateur s'est produit, la déduction de la taxe qui a grevé une opération ne peut effectivement pas être effectuée au moment même où ce droit à déduction est né.

Le droit à déduction est exercé globalement au sens où l'assujetti impute le montant total de la taxe pour laquelle durant une période imposable le droit à déduction est né, lorsque les conditions pour exercer ce droit sont remplies, sur la taxe qu'il doit payer à l'Etat pour cette période imposable.

3.2 Déduction immédiate

De plus, la déduction est exercée immédiatement sans qu'il ne faille attendre jusqu'au moment où les biens et prestations de services sont effectivement utilisés pour la destination pour laquelle ils ont été acquis.

4 DELAIS POUR EXERCER LE DROIT À DÉDUCTION

4.1 Principe

L'assujetti exerce son droit à déduction en imputant sur la taxe qui est due pour une période imposable déterminée, le montant total de la taxe payée anticipativement pour lequel le droit à déduction est né durant cette même période imposable et peut être exercé effectivement parce que toutes les conditions sont remplies à cet effet.

En déterminant le moment où le droit à déduction peut être exercé, on détermine également la déclaration dans laquelle ce droit peut être exercé.

En principe, l'assujetti exerce son droit à déduction dans la déclaration relative à la déclaration périodique durant laquelle ce droit à déduction est né.

4.2 Retard lors de l'accomplissement des conditions pour l'exercice du droit à déduction

Il peut arriver que les formalités exigées pour pouvoir exercer le droit à déduction soient remplies trop tard. Il en est par exemple ainsi lorsque la facture n'a pas été délivrée dans les délais prescrits.

Dans de tels cas, l'assujetti peut encore exercer son droit à déduction s'il reçoit la facture à temps pour effectuer la déduction dans une déclaration déposée avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la taxe à déduire est devenue exigible.

Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles en cause au principal dans lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a été facturée à l'assujetti et payée par celui-ci plusieurs années après la livraison des biens en cause, le bénéfice du

droit au remboursement de la TVA est refusé, au motif que le délai de forclusion prévu par ladite réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison et aurait expiré avant l'introduction de la demande de remboursement.¹

5 L'UNITÉ TVA

5.1 Généralités

L'unité TVA consiste à considérer comme un seul assujetti des personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financiers, économiques et de l'organisation.

Bien que le principe de l'unité fiscale soit inscrit depuis 1993 dans le code TVA, les modalités de fonctionnement nécessaires n'avaient pas encore été prises. C'est chose faite depuis la Loi-programme du 27 avril 2007 publiée au Moniteur le 8 mai 2007.

Une caractéristique fondamentale de l'unité TVA est que l'Administration fiscale est l'interlocuteur de cet assujetti collectif en ce qui concerne ses droits et obligations à l'égard de la TVA.

Le législateur belge a voulu perturber le moins possible le tissu contractuel préexistant au niveau des membres de l'unité TVA. Les tiers (clients et fournisseurs) ignorent que l'ancien assujetti individuel est devenu un membre de l'unité TVA et continuent donc les relations contractuelles antérieures comme si rien n'avait changé.

Les membres de l'unité TVA conservent leur numéro de TVA individuel, ce qui aura pour conséquence que, dans les rapports avec les tiers, les membres continueront à utiliser leur propre numéro de TVA, comme avant la création de l'unité TVA.

L'unité TVA dispose par ailleurs d'un numéro de TVA qui ne devrait servir qu'au dépôt des déclarations TVA ('déclaration consolidée') et à la tenue du compte-courant TVA au nom de l'unité TVA.

Les opérations 'internes' entre les membres se situent en dehors du champ d'application de la TVA nonobstant la conservation des numéros de TVA individuel des membres.

Comme on le voit, l'unité TVA fonctionne en 'arrière plan', à l'insu des tiers. A ce niveau, il est permis directement de tracer trois caractéristiques essentielles du régime de l'unité TVA à la belge :

- consolidation au niveau de la déclaration TVA ;
- l'unité est l'interlocuteur de l'Administration ;
- les membres sont les interlocuteurs cocontractants des clients et des fournisseurs.

5.2 Importance du concept d'«utilisation finale» pour le droit à la déduction

Comme l'unité TVA ne forme qu'un seul assujetti qui se substitue à ses membres, elle exerce collectivement leurs droits et obligations en matière de TVA.

1. CJUE, arrêt Volkswagen AG, 21 mars 2018, affaire C-533/16.

C'est dès lors elle qui opère la déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services qui sont fournis à ses membres pendant son existence. Les articles 45 à 49 du Code de la TVA ainsi que les règles de l'Arrêté royal n° 3, sont applicables à l'unité TVA.

L'examen du régime applicable, en matière de déduction, à une unité TVA requiert, en principe, de considérer les opérations externes réalisées par ses membres.

Si l'unité TVA est composée d'assujettis 'totaux' ordinaires, le système de déduction est fonction sans surprise des articles 45 à 49 du Code.

Si l'unité TVA est composée d'assujettis exonérés, aucune déduction n'est autorisée.

Si l'unité TVA est composée d'assujettis mixtes, il y a lieu de distinguer.

6 L'ASSUJETTI MIXTE ET L'ASSUJETTI PARTIEL

6.1 Généralités

6.1.1 Définition

Une même personne peut, dans le cadre de son activité économique, effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et d'autres la privant de cet exercice sur base du principe d'exonération contenu à l'article 44 du Code. De telles personnes sont considérées comme assujettis mixtes peu importe que les opérations soient ou non effectuées dans des secteurs communs ou séparés d'une même entreprise.

Pour être complet, mentionnons cette distinction :

Un assujetti mixte : une personne qui réalise, dans l'exercice d'une activité économique régulière, à la fois des opérations lui ouvrant droit à déduction et des opérations qui entrent dans le champ d'application du Code mais qui sont toutefois exo-

nérées de toute TVA en aval par l'article 44 du Code et qui par conséquent ne lui ouvrent aucun droit à déduction.

Un assujetti partiel : une personne qui exerce, à la fois, une activité économique régulière qui lui confère la qualité d'assujetti permanent (exonéré ou non), et, d'autre part, une activité économique régulière qui se situe hors du champ d'application de la TVA.

6.1.2 Déduction partielle

Les assujettis mixtes ne peuvent déduire la TVA que dans la mesure où elle se rapporte à leur activité économique ouvrant droit à déduction.

Deux méthodes ont été envisagées par le législateur à l'article 46 du Code.

Droit à déduction assujetti mixte

Deux méthodes

1° la méthode du prorata général^a

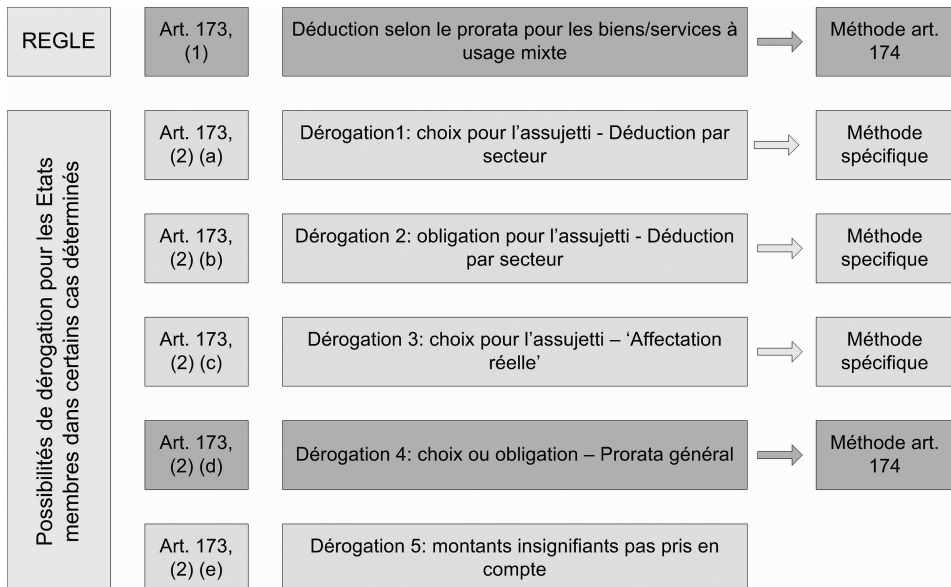
2° la méthode de l'affectation réelle^b

a. Article 46, § 1^{er}, du Code.

b. Article 46, § 2, du Code.

Dans son arrêt du 8 novembre 2012 BLC Baemarkt (C-511/10), la CJUE a précisé comment un assujetti mixte exerce son droit à déduction. Cette matière gît en premier lieu à l'article 173 de la Directive TVA.

Au cours d'un séminaire donné le 5 décembre 2012 au siège de Ernst & Young Belgique et ayant pour thème 'La TVA et les services financiers en 2013 et après', Yves Bernaerts et Bart Buelens ont présenté un schéma reprenant l'articulation suivante des modalités offertes aux Etats membres par l'article 173 de la Directive TVA. Il est repris ci-après.



CHAPITRE 8 Régime de la déduction

N.B. ‘Méthode art.174’ = prorata annuel sur base du chiffre d’affaires (règle annuelle détaillée).

Dans le cas d’un assujetti mixte, la déduction n’est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des premières opérations taxées.¹

6.1.3 Le principe de destination

Une donnée essentielle à prendre en considération pour l’application du régime de la déduction est le principe de destination. En effet, une taxe n’est déductible que dans la mesure où elle est utilisée en perspective avec une opération en aval taxée ou du moins autorisant la déduction. C’est la portée de l’article 17, paragraphe 2, de la Sixième Directive (article 45, § 1^{er}, du Code).

Encore fallait-il peaufiner la portée de cette règle. C’est à quoi la CJCE s’est attelée dans ses jurisprudences BLP, Midland et Abbey.²

6.2 Déduction suivant la règle du prorata général

6.2.1 Fonctionnement

La déduction suivant la règle du prorata général consiste à n’admettre la déduction de taxes grevant les biens et les services qui sont utilisés pour l’ensemble de l’activité économique qu’à concurrence d’un pourcentage déterminé.

6.2.2 Méthode de calcul

Ce pourcentage ou en d’autres mots le prorata général est l’expression, par année civile, de la relation entre le montant total des opérations pour lesquelles il peut être fait appel à la déduction (numérateur de la fraction) et le montant de toutes les opérations effectuées par l’assujetti mixte (dénominateur de la fraction).

Le prorata général est donc calculé en transformant en pourcentage la fraction.

6.2.3 Eléments qui ne sont pas pris en considération pour le calcul du prorata général

Il est fait abstraction pour le calcul du prorata général de déduction :

1° du produit de la cession de biens d’investissement (machines, bâtiments, véhicules) qu’un assujetti a utilisés dans son entreprise.

Un arrêt important de la CJCE vient apporter des précisions décisives en cette matière ;³

2° des produits et revenus d’opérations immobilières (vente de terrains, location de bâtiments) ou financières (vente d’actions, encaissement d’intérêts), à moins que ces opérations ne relèvent d’une activité économique spécifique à caractère immobilier ou financier de l’assujetti mixte (par exemple une banque ou un bureau immobilier), sont accessoires vis-à-vis de l’activité économique spécifique de cette société ;

les revenus provenant de dividendes d’actions ne sont à reprendre ni au numérateur ni au dénominateur⁴ ;

3° du montant d’opérations réalisées à l’étranger, lorsqu’elles sont effectuées par un siège d’exploitation distinct du siège établi en Belgique et que les dépenses relatives à ces opérations ne sont pas supportées directement par ce dernier siège (par exemple le siège d’une banque belge établi à l’étranger : les revenus et les dépenses relatives aux opérations effectuées à l’étranger par un siège établi à l’étranger et reprises distinctement dans une comptabilité).

Il va de soi que les opérations effectuées par un assujetti mixte personne physique pour la gestion de son patrimoine privé ne sont également pas prises en considération pour le calcul du prorata.

Le prorata général est appliqué sur toute la TVA pour laquelle l’assujetti pourrait invoquer le droit à déduction s’il avait été un assujetti total.

6.2.4 Prorata général provisoire et prorata général définitif

6.2.4.1 Prorata général provisoire

L’assujetti effectue, pour chaque année civile, la déduction suivant le prorata général qui est déterminé provisoirement sur base du montant des opérations qui ont été effectuées dans le courant de l’année précédente.

S’il s’agit d’un assujetti qui commence son activité professionnelle, le prorata général est évalué sur base des prévisions d’exploitation.

D’où l’usage du terme prorata provisoire.

6.2.4.2 Prorata général définitif

Le prorata général définitif est déterminé sur base du montant des opérations qui ont réellement eu lieu pendant l’année durant laquelle la déduction est effectuée. Il doit en principe être déterminé au plus tard au 20 avril de l’année suivante.

1. Voir *inter alia* CJCE, arrêt du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, point 34, et du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Rec. p. I 10409, point 17.
2. CJCE, arrêt du 6 avril 1995, BLP Group, affaire C-4/94, Rec. p. I-983 – CJCE, arrêt du 8 juin 2000, Midland, affaire C-98/98, Rec. p. I-4177 – CJCE, arrêt Abbey National plc, 22 février 2001, affaire C-408/98.
3. CJCE, arrêt Nordania Finans en BG Factoring, 6 mars 2008, affaire C-98/07.
4. CJCE, arrêt SATAM, 22 juin 1993, affaire n° 333/91, F.J.F. 93/184.

Il est important de noter que le prorata général définitif d'une année déterminée est le prorata général provisoire de l'année suivante.

6.3 Déduction suivant l'affectation réelle

6.3.1 Principe

Le fonctionnement de la règle précitée du prorata général peut entraîner des inégalités lors de l'application de la taxe :

- 1° soit dans le chef de l'assujetti du fait d'une trop petite déduction en comparaison avec l'affectation réelle ;
- 2° soit dans le chef de l'Etat par suite d'une trop grande déduction en comparaison avec l'affectation réelle.

Dans le premier cas, l'assujetti mixte peut opter pour l'application de l'affectation réelle. Il effectue cette option dans un document qu'il joint à la première déclaration dans laquelle il utilise cette règle.

Dans le deuxième cas, le bureau de contrôle TVA doit avertir l'assujetti qu'il est obligé d'effectuer la déduction suivant la règle de l'affectation réelle. Cette notification doit être motivée et mentionner la date de son entrée en vigueur. Il arrive également, qu'un régime particulier soit introduit dans des circulaires ou décisions administratives pour certains assujettis ou pour certaines opérations. Dans ce cas, la déduction suivant l'affectation réelle est imposée pour pouvoir bénéficier de ce régime particulier (p. ex. les constructeurs professionnels¹).

Il va de soi que la règle de l'affectation réelle ne peut être appliquée que lorsqu'il est possible de distinguer les biens et les prestations de services fournis à un assujetti mixte de manière à savoir lesquels de ces biens et de ces prestations de services sont utilisés pour des opérations sur lesquelles le droit à déduction existe et pour des opérations sur lesquelles le droit à déduction n'existe pas.

6.3.2 Champ d'application

La déduction suivant l'affectation réelle des biens et prestations de services est effectuée de la manière suivante :

- 1° la taxe grevant les biens et prestations de services que l'assujetti mixte destine à des opérations pour lesquelles le droit à déduction existe, est déductible suivant les règles générales applicables pour les assujettis complets ;
- 2° la taxe grevant les biens et prestations de services qui sont destinés à des opérations pour lesquelles aucune déduction n'est possible, n'est pas prise en compte pour la déduction ;
- 3° la taxe grevant les biens et les prestations de services qui sont destinés tant à des opérations visées sous 1° que pour des opérations visées sous 2° (p. ex. la TVA sur des frais généraux) est prise en compte en proportion de l'affectation réelle pour chaque catégorie d'opérations. Dans ce cas, l'assujetti doit joindre à sa déclaration un

document dans lequel il mentionne les critères utilisés lors du calcul de ce prorata. S'il n'était pas possible de déterminer de la sorte un prorata particulier parce que l'affectation réelle est difficile ou impossible à calculer pour chaque catégorie d'opérations, l'assujetti peut appliquer la règle du prorata général pour la déduction de la TVA grevant les frais visés, à moins que l'Administration ne s'y oppose formellement.

6.3.3 Option de l'assujetti mixte

L'assujetti mixte peut opter pour le régime de l'affectation réelle des biens et prestations de services. Il doit au préalable en avertir par écrit l'Administration.

Dans la pratique, cette option a lieu en joignant à la première déclaration périodique dans laquelle il souhaite faire usage de cette règle de l'affectation réelle, une pièce dans laquelle il confirme son choix.

6.3.4 Application obligatoire

Le bureau de contrôle duquel relève l'assujetti peut lui imposer l'obligation d'effectuer la déduction suivant la règle de l'affectation réelle, à chaque fois qu'il est établi que l'usage du prorata général entraîne une inégalité lors de la perception de la taxe.

En principe, cette notification sera à chaque fois envoyée lorsque l'on établira que la déduction suivant le prorata général entraîne une déduction visiblement plus élevée que celle provenant de l'application de la règle de l'affectation réelle. De cette manière, l'assujetti mixte serait mieux traité pour son activité impossible qu'un assujetti complet exerçant une même activité.

6.4 Révisions de la déduction

La question s'est posée de savoir si un assujetti partiel, qui pour ses déductions, applique la règle de l'affectation réelle des biens et des services est tenu d'appliquer les articles 12, § 1^{er}, 3°, et 19 du Code, lorsque les biens utilisés et les travaux exécutés sont exclusivement affectés aux besoins du secteur non-assujetti de son entreprise.

La réponse est affirmative.

D'une part les dispositions précitées sont applicables à tout assujetti, sans distinguer selon qu'il est total ou partiel et, dans cette seconde hypothèse, selon qu'il applique la règle du prorata général ou celle de l'affectation réelle.

D'autre part, le but de ces dispositions est de mettre l'assujetti, qui se livre à lui-même des biens ou des services pour les besoins de son entreprise, dans la même situation, au plan de la déduction, que s'il recourait à un tiers pour la fourniture desdits biens et services ; il est clair que cet objectif n'est atteint que par une taxation uniforme des livraisons à soi-même chez l'assujetti, quels que soient sa qualité et le mode de déduction adopté.²

1. Circulaire n° 17/75, n° 4, Revue TVA n° 22/75.

2. Décision du 12 août 1981, n° E.T. 33.110, Revue TVA n° 51/81, page 611, n° 772.

Exemple

Un assujetti partiel, qui applique la règle de la déduction selon l’affectation réelle des biens et des services, a un secteur non-assujetti comportant la location d’immeubles, pour lesquels il affecte des membres de son personnel à des travaux immobiliers.

La taxe est due en vertu de l’article 19, § 2, 1°, du Code, sur la valeur normale de ces travaux et elle n’est pas déductible vu l’affectation au secteur non-assujetti.

7 RÉVISION DE LA DÉDUCTION

7.1 Révision de la déduction d’autres TVA que celles grevant des biens d’investissement

7.1.1 Aperçu schématique

L’assujetti doit revoir la déduction effectuée à l’origine dans les cas repris schématiquement ci-après :

Causes de la révision	Remarques, renvois
1° La déduction initialement opérée est plus élevée ou moins élevée que la déduction que l’assujetti était en droit d’opérer	Erreurs matérielles Estimation erronée de l’usage privé
2° Lors de la réception d’une note de crédit avec TVA du fournisseur ou du prestataire de service	Remboursement à l’Etat dans la mesure où la TVA originelle a été portée en déduction
3° Modification dans les données qui ont été prises en considération lors du calcul de la TVA originelle portée en compte	Situation dans laquelle la destination originelle présumée a été modifiée ayant pour conséquence qu’une TVA moins élevée ou plus élevée peut être portée en déduction
4° Perte de la qualité d’assujetti	Situation dans laquelle l’assujetti cesse toutes activités soumises à la TVA fin de commencer une autre activité exemptée

IMPORTANT

Notez que lors de la perte de la qualité d’assujetti ou lors de la cessation de toute activité économique indépendante, les biens non cédés sont toutefois soumis au prélèvement visé à l’article 12, § 1er, 5°, du Code.

Cela signifie plus particulièrement que, si les conditions d’application prévues pour le prélèvement visé à l’article 12, § 1er, 5°, du Code sont remplies, le prélèvement doit être appliqué et de ce fait la révision est exclue.

7.1.2 Moment ou la révision doit avoir lieu

Le moment où l’assujetti doit réviser la déduction effectuée à l’origine diffère pour chacune des causes de la révision précitées.

Le moment auquel la révision doit avoir lieu est donné ci-après pour chacune de ces causes :

Causes de la révision	Remarques, renvois
1° la déduction originelle est plus élevée ou moins élevée que la déduction que pouvait appliquer l’assujetti	<u>La déduction originelle est trop peu élevée</u> La déduction complémentaire est effectuée dans la déclaration relative à la période durant laquelle l’erreur a été constatée <u>La déduction originelle est trop élevée</u> La révision, par voie de remboursement doit avoir lieu dans la déclaration relative à la période durant laquelle l’erreur est constatée
2° Lors de la réception d’une note de crédit avec TVA du fournisseur ou du prestataire de services	La révision, par voie de remboursement, de cette TVA doit avoir lieu dans la déclaration dans laquelle l’assujetti a reçu la note de crédit
3° Modification dans les données qui ont été prises en considération lors du calcul de la TVA originelle portée en déduction	La révision doit en principe avoir lieu dans la déclaration relative à la période durant laquelle la modification a eu lieu
4° Perte de la qualité d’assujetti	La révision doit en principe avoir lieu dans la dernière déclaration que l’assujetti doit introduire

7.1.3 Modalités de la révision

La révision a lieu dans les grilles 61, 62 ou 63 de la déclaration périodique.

Voyez ci-après la manière précise d'inscription dans la déclaration périodique TVA.

Causes de la révision	Grilles de la déclaration
1° la déduction originelle est plus élevée ou moins élevée que la déduction que pouvait appliquer l'assujetti	<u>Déduction originelle trop peu élevée</u> grille 62 <u>Déduction originelle trop élevée</u> grille 61
2° Lors de la réception d'une note de crédit avec TVA du fournisseur ou du prestataire de services	grille 63
3° Modification dans les données qui ont été prises en considération lors du calcul de la TVA originelle portée en déduction	<u>Déduction originelle trop peu élevée</u> grille 62 <u>Déduction originelle trop élevée</u> grille 61
4° Perte de la qualité d'assujetti	grille 62

7.2 Révision de la déduction de la TVA grevant des biens d'investissement

Les biens d'investissement, pour lesquels la déduction de la taxe est soumise à révision sont les biens corporels autres que les droits réels visés à l'article 9, deuxième alinéa, 2°, du Code lorsqu'ils sont destinés à être utilisés de manière durables comme instrument de travail ou moyen d'exploitation et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement.

7.2.1 Révision normale de la déduction de la TVA grevant des biens d'investissement

Tout comme pour les autres taxes que celle grevant des biens d'investissement, l'assujetti doit réviser la déduction originelle de la TVA grevant des biens d'investissement, dans les cas suivant :

- 1° lorsque cette déduction est plus élevée ou moins élevée que celle qu'il pouvait effectuer au moment où il a effectué son droit à déduction ;
- 2° lorsque son fournisseur ou son prestataire de services qui a obtenu le remboursement total ou partiel du remboursement initial de la taxe imputée à l'origine, le crédite à concurrence de la TVA qu'il a récupérée.

Cette révision normale est indépendante de la révision quinquennale ou quinquennale qui est propre aux biens d'investissement.

7.2.2 La révision quinquennale ou quinquennale relative aux biens d'investissement

7.2.2.1 Généralités

a Révision quinquennale

En principe, la déduction de la TVA grevant des biens d'investissement est soumise à révision durant une période de cinq ans.

b Révision quinquennale

En ce qui concerne la TVA grevant des opérations qui tendent ou concourent à la construction, l'acquisition avec paiement de la taxe, d'un bâtiment neuf ou à la constitution, la cession ou la rétrocession avec paiement de la taxe d'un droit réel au sens de l'article 9, deuxième alinéa, 2°, du Code sur un bâtiment neuf, la période de révision s'élève à 15 ans.

Relevons ici que la Deuxième Directive de simplification aurait permis depuis le 1^{er} janvier 1996 de porter la période de révision pour biens immobiliers à 20 ans (faculté)¹.

En date du 30 décembre 1995, le Moniteur belge a publié l'Arrêté royal du 22 décembre 1995. L'article 14 de cet arrêté a remplacé, dans l'article 48, § 2, dernière phrase du Code, les mots 'dix' et 'dixième' par les mots 'quinze' et 'quinzième'.

Le délai de révision est donc désormais de 15 ans au lieu de 10 ans avant le 1^{er} janvier 1996.

1. Directive 95/7/CE du Conseil du 10 septembre 1995, J.O.CE n° 102/18 du 5 mai 1995.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

c Délai de 25 ans

L'article 48, § 2, alinéa 3 du Code applicable à partir du 1^{er} janvier 2019, prévoit que la période de révision est de 25 ans en ce qui concerne la taxe qui a grevée des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenante, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d) et la révision s'opère chaque année, selon le cas, à concurrence d'un 1/5^{ème} ou d'un 25^{ème} du montant de ces taxes¹.

En ce qui concerne les contrats de location de biens immeubles par nature pour lesquels l'option visée à l'article 44, § 3, 2°, d) du Code a été exercée, la révision intervient à cet égard selon les principes de base suivants :

- le délai de révision est porté à 25 ans ;
- la révision aura lieu sur la base d'un montant révisable qui correspond à 1/25^{ème} ou 1/5^{ème}, selon les cas, de la TVA qui a initialement été déduite.

À ce sujet, remarquons que le point 7 de l'avis du Conseil d'État n° 63.256/3 du 17 mai 2018 n'a pas été suivi. Le Conseil d'État constatait qu'un délai de révision maximal de 20 ans est prévu dans une disposition obligatoire de la Directive TVA (article 187 de la Directive TVA).

Comment lui donner tort ?

Le délai de révision commence à courir le premier jour de l'année au cours de laquelle l'immeuble a été mis en service.

Une révision doit, par exemple, être opérée lorsque le locataire perd la qualité d'assujetti et continue à occuper les locaux².

7.2.2.2 Commencement de la période de révision

Deux possibilités doivent être prises en considération :

- 1° soit la période de révision de cinq ou quinze ans commence le 1^{er} janvier de l'année durant laquelle le droit à déduction est né, ce qui est la règle la plus appliquée ;
- 2° dans certains cas, il peut toutefois être admis ou prescrit que la période de révision commence à courir à partir du

1^{er} janvier de l'année durant laquelle le bien d'investissement est utilisé, ce qui est l'exception à la règle.

La Décision n° E.T. 121.450 du 27 mars 2012 a amendé ce qui précède en ce sens que pour les biens d'investissement immobilier, le point de départ est toujours le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle ces biens d'investissement ont été mis en service par l'assujetti. Cette décision s'applique à tous les biens d'investissement qui sont mis en service à dater du 1^{er} janvier 2012. Cela concerne donc des biens d'investissement acquis antérieurement mais qui ne sont mis en service qu'en 2012.

À partir du 1^{er} janvier 2019, la règle fixant le point de départ de la période de révision des déductions au 1^{er} janvier de l'année durant laquelle les biens d'investissement ont été mis en service (article 9, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 3).

Concrètement, cette règle est applicable :

- aux biens d'investissement immobiliers mis en service à partir du 1^{er} janvier 2012 ;
- sans intervention de l'Administration, aux autres biens d'investissement pour lesquels le droit à déduction de la TVA qui les a grevés a pris naissance pour la première fois au plus tôt le 1^{er} janvier 2019.

Les autres biens d'investissement que ceux de nature immobilière, pour lesquels le droit à déduction de la TVA qui les a grevés a pris naissance avant le 1^{er} janvier 2019, restent soumis à l'article 9 de l'Arrêté royal n° 3, précité, dans sa version en vigueur avant le 27.05.2019 : le point de départ de la période de révision est l'année de naissance du droit à déduction (celle de l'exigibilité de la taxe) à moins qu'il ne s'agisse de l'année de la mise en service effective sur autorisation ou prescription de l'Administration (les biens d'investissement immobiliers mis en service avant le 1^{er} janvier 2012 suivent la même règle, en cette matière).

7.2.2.3 Cas de révision

L'assujetti doit effectuer une révision de la TVA initialement déduite lors de l'année d'acquisition et grevant les biens d'investissement, durant la période de révision, dans les cas suivants :

Causes de la révision quinquennale ou quinquennale

- 1° Le bien d'investissement est utilisé totalement ou partiellement par l'assujetti à des fins privées, soit à la réalisation d'opérations qui ne donnent pas droit à la déduction ou qui donnent droit à déduction dans une autre proportion que celle qui a servi comme base pour la déduction originelle.

Attention : cette disposition n'est pas applicable en cas d'application de l'article 12, § 1^{er}, 1° ou 2°, du Code (prélèvement).

- 2° Des modifications sont intervenues dans les facteurs qui, en tenant compte de l'activité économique exercée, ont servi à la base d'imposition pour le calcul de la déduction effectuée pour le bien d'investissement.
-

1. L'article 6 de la Loi du 14 octobre 2018 remplace avec effet au 1^{er} janvier 2019 l'article 48 du Code de la TVA (MB 25 octobre 2019).

2. Voir « *Taxation optionnelle des loyers : l'ouvrage est en cours d'exécution* », Y. Benaerts, Actualités fiscales, n°35/2018, p. 1 et suiv.

- 3° Le bien d'investissement fait l'objet d'une livraison qui permet la déduction et dans la mesure où la déduction de la TVA grevant de ce bien a subi une limitation autre que celle provenant de l'article 45, § 2 (véhicules automobiles, etc.), du Code.

Attention : Le montant de la taxe, qui par suite de la révision peut être récupéré par l'assujetti, est limité au montant qui est obtenu en multipliant la base d'imposition pour la livraison par le taux auquel la taxe, sur laquelle la déduction est révisée, a été calculée.

- 4° Le bien d'investissement cesse d'exister dans l'entreprise, à moins qu'il ne soit démontré qu'il s'agisse de la conséquence d'une livraison qui accorde le droit à déduction ou que le bien d'investissement a été détruit ou volé. Il est sans importance que le bien d'investissement ait été détruit, volontairement ou non^a.

- 5° Il perd la qualité d'assujetti ou n'effectue plus que des opérations qui ne donnent pas droit à la déduction en ce qui concerne les biens immeubles par nature et les droits réels soumis à révision à moins que ces biens n'aient fait l'objet d'une livraison qui attribue le droit à déduction ou que ces droits réels aient été cédés ou rétrocédés avec application de la taxe.

a. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2000-2001, n°2-25, Q. n°649, de Clippele, 15 mai 2000.

L'arrêt de la Cour d'appel de Mons du 11 avril 2016 fait toutefois valoir qu'il n'y a pas lieu à révision mais à un rejet de la déduction, lequel se prescrit à l'expiration de la 3ème année au cours de laquelle la TVA était due. Il y a révision de la TVA lors d'un changement de l'usage d'un bien d'investissement.

L'article 7 de la Loi du 14 octobre 2018 (MB 25 octobre 2019) a complété l'article 49 du Code de la TVA par un point 5° rédigé comme suit : « 5° la manière dont les révisions doivent être opérées en ce qui concerne la taxe ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d) :

a) en cas d'inoccupation totale ou partielle du bâtiment ou de la fraction de bâtiment ;

b) en cas de cession totale ou partielle de ces bâtiments ou fractions de bâtiments au cours du contrat de location et en cas de cession de bail ;

c) en cas de conclusion du contrat ou en fin de contrat de location ».

Il s'agit de causes de révision spécifiques aux assujettis ayant opté pour la taxation des loyers, à partir du 1^{er} janvier 2019, en vertu de l'article 44 § 3, 2°, d) du Code.

La déduction est couplée à une période de révision nouvelle et spécifique portée à vingt-cinq ans en ce qui concerne les taxes qui ont grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments donnés en location (article 48, § 2, alinéa 3 du Code de la TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2019).

Le délai de révision commence à courir le premier jour de l'année au cours de laquelle l'immeuble a été mis en service.

Exemple :

Un contrat est conclu pour 3 ans avec un locataire assujetti pour un immeuble de bureau. À l'expiration de ce contrat, un nouveau bail est conclu pour le même immeuble de bureau avec un holding passif (non-assujetti).

Une révision doit être effectuée portant sur 22/25 de la TVA déduite.

En ce qui concerne le cas de révision concernant l'inoccupation totale ou partielle du bâtiment, la CJUE a déjà considéré qu'une telle révision n'est pas autorisée si le bailleur démontre qu'il a entrepris des démarches suffisantes en vue de relouer¹.

En effet, une telle révision est en contradiction avec les arrêts Inzo et Ghent Coal de la CJUE selon lesquels un assujetti conserve le droit à déduction, dès lors que ce droit a pris naissance, même si cet assujetti n'a pas pu, pour des raisons indépendantes de sa volonté, utiliser les biens ou les services à l'origine de la déduction dans le cadre d'opérations taxées².

Pour éviter une telle révision, il y aura donc lieu de prouver, à la satisfaction de l'Administration, que des démarches suffisantes en vue de relouer ont été effectuées³.

7.3 La révision et l'assujetti mixte

7.3.1 Introduction

Comme mentionné au n° 6.3.3, ci-avant, l'assujetti mixte ne peut porter que partiellement en déduction la TVA grevant ses dépenses professionnelles.

Ce droit à déduction est exercé soit :

1° suivant la règle du prorata général ;

2° soit suivant le système de l'affectation réelle.

1. CJUE, arrêt Imofloresmira, 28 février 2018, affaire C-672/16.

2. CJUE, arrêt Inzo, 29 février 1996, affaire C-110/94 et CJUE, arrêt Ghent Coal, 15 janvier 1998, affaire C-37/95.

3. Voir « Taxation optionnelle des loyers : l'ouvrage est en cours d'exécution », Y. Bernaerts, Actualités fiscales, n°35/2018, p. 1 et suiv.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

La déduction limitée de l'assujetti mixte peut également être soumise à révision, soit la révision normale, soit la révision particulière relative aux biens d'investissement.

7.3.2 L'assujetti mixte qui applique la règle du prorata général

7.3.2.1 Révision de la déduction d'autres taxes que celles grevant les biens d'investissement

a Principe

La révision des autres taxes que celles grevant les biens d'investissement a lieu en comparant chaque année le prorata général provisoire avec le prorata général définitif.

Lorsque le prorata général définitif est plus élevé que le prorata général provisoire, l'assujetti peut effectuer une déduction complémentaire qui est égale à la différence entre la déduction calculée conformément au prorata général définitif et la déduction calculée conformément au prorata provisoire.

Dans le cas contraire, l'assujetti doit reverser un montant d'impôt égal à la différence constatée.

b Dispense de la révision

L'assujetti est dispensé d'opérer la révision prévue par les articles 15 (comparaison entre le prorata provisoire de l'année d'acquisition et le 1^{er} prorata définitif) et 16 (révisions concernant les années subséquentes à l'année d'acquisition) de l'Arrêté royal n° 3 lorsque la différence entre les proratas à prendre en considération n'atteint pas dix pour cent.

Cette disposition n'est pas applicable en cas de révision d'un prorata estimé provisoirement d'après les prévisions d'exploitation.

L'assujetti peut renoncer à la dispense de révision susvisée, à condition que cette renonciation s'étende sur cinq années consécutives au moins et qu'elle soit portée à la connaissance de l'Administration dans la feuille de calcul à joindre à la déclaration périodique dans laquelle le prorata est utilisé.¹

7.3.2.2 Révision de la déduction de la taxe grevant des biens d'investissement

a Révision quinquennale ou quindécennale dont le point de départ est le premier janvier de l'année durant laquelle le droit à déduction est né

La déduction de la TVA grevant des biens d'investissement est, suivant les cas, revue durant une période de cinq ou quinze ans.

Lorsque les prorata généraux déterminés pour chaque année par un assujetti mixte subissent des modifications, la déduction originelle doit être revue.

La déduction originelle est effectuée sur base du prorata général provisoire de l'année durant laquelle le droit à déduction est né et il est revu sur base du prorata général définitif de l'année d'acquisition.

Cette première révision porte sur la totalité des taxes déduites lors de l'année d'acquisition sur base du prorata provisoire.

Les révisions subséquentes sont opérées annuellement par 1/5 ou 1/15, le cas échéant, par rapport au montant de TVA déduit compte tenu de la première révision, laquelle porte sur la totalité des taxes (révision conforme au premier prorata général définitif de l'année d'acquisition). Les révisions subséquentes sont donc effectuées en comparant le premier prorata général définitif avec le prorata général définitif de chacune des quatre ou quatorze années concernées.

b Révision quinquennale ou quindécennale dont le point de départ est le premier janvier de l'année durant laquelle le bien d'investissement est mis en service

L'assujetti qui a été autorisé par l'Administration à prendre comme point de départ de la période de révision des déductions le premier janvier de l'année durant laquelle le bien d'investissement a été mis en service ou qui s'est vu imposer cette méthode par le contrôleur en chef de l'office de contrôle dont il relève, effectue cette première révision suivant le prorata général définitif de l'année durant laquelle la mise en service a lieu.

Les révisions suivantes ont trait annuellement à un cinquième ou un dixième, le cas échéant, de la déduction effectuée conformément au prorata général définitif de l'année de la mise en service. Elles sont effectuées en comparant ce prorata général avec le prorata général définitif de chacune des quatre ou neuf années concernées.

7.3.2.3 Moment des révisions

Les révisions sont effectuées dans les déclarations qui doivent être introduites dans le courant du mois d'avril de chaque année, suivant qu'il s'agisse d'un déclarant mensuel ou trimestriel (grille 61 ou 62).

7.3.3 Assujetti mixte qui applique la règle de l'affectation réelle

7.3.3.1 Révisions de la déduction

Sont uniquement visées ici, tout comme pour les assujettis qui effectuent la déduction suivant le prorata général, les révisions qui sont spécifiques aux assujettis mixtes qui effectuent la déduction suivant la règle de l'affectation réelle.

1. Article 17, § 2 de l'Arrêté royal n° 3.

a Révision de la déduction d'autres taxes que celles grevant des biens d'investissement

La déduction doit être révisée si les biens et les prestations de services ne sont pas utilisées dans le secteur professionnel auquel ils étaient destinés initialement.

Restitution

La révision a pour conséquence la restitution de la taxe originelle portée en déduction lorsque les biens et les services, sont cédés totalement ou partiellement, d'un secteur de l'entreprise dont l'opération donne droit à déduction, vers un secteur de l'entreprise dont les opérations ne donnent pas droit à déduction.

Déduction complémentaire

Elle a pour conséquence une déduction complémentaire dans le cas contraire.

b Révision de la déduction de la taxe grevant des biens d'investissement

La révision doit être effectuée lorsque une modification de l'usage des biens d'investissement entre en vigueur avant l'expiration de la quatrième ou de la quatorzième année, indépendamment du bien d'investissement, après que le droit à déduction soit né.

Lorsqu'un bien d'investissement est transféré d'un secteur de l'entreprise qui est soumis à la taxe vers un secteur de l'entreprise qui est soumis à la taxe, le montant à restituer est égal à la taxe originelle déduite, diminuée d'un cinquième ou d'un quinzième, le cas échéant, par années expirées avant l'année durant la modification est entrée en vigueur.

7.4 Révision des déductions – Passage de la qualité d'assujetti exonéré vers celle d'assujetti ordinaire – Législation 2012

7.4.1 Introduction

La Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses (MB, 30 décembre 2011, p. 81.644) comporte une importante modification en son chapitre 4 intitulé : *Modifications en matière de taxe sur la valeur ajoutée*. Cette modification entre en vigueur le 1^{er} janvier 2012.

L'article 54 de la loi précitée modifie l'article 49 du Code de la TVA en ce sens que le 3^o l'article 49 du même Code est remplacé par ce qui suit :

3^o la manière dont les déductions et régularisations sont opérées et calculées lorsqu'une personne perd la qualité d'assujetti ou lorsque, étant un assujetti, des variations sont intervenues dans les éléments pris en considération pour le calcul des déductions.

7.4.2 Droit à déduction par voie de régularisation pour l'assujetti exonéré devenant assujetti ordinaire – Régularisation par voie d'imputation sur la TVA due dans la déclaration périodique

La régularisation s'effectue par imputation sur le montant de la taxe due à l'Etat repris en grille 71 du cadre VI de la déclaration périodique visée à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code, à due concurrence.

Lorsque cette imputation fait apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur les périodes des déclarations suivantes, à due concurrence, de la grille 71 de ces déclarations.

Ceci signifie, ni plus ni moins, qu'un décalage chronologique de la déduction est instauré, par exemple, pour les assujettis dont le solde débiteur repris dans les déclarations périodiques n'atteint pas le montant de la TVA à régulariser.

En d'autres termes, pour obtenir la régularisation complète de la TVA historique, certains assujettis exonérés prêteront sans intérêt de l'argent à l'Etat belge.

7.4.3 Décalage de la déduction pour les assujettis ayant opté pour la taxation des loyers au 1^{er} janvier 2019

Une Communication du SPF Finances du 9 janvier 2019 annonce un exercice décalé de la déduction pour les assujettis qui construisent un immeuble en vue de le louer avec application de la TVA¹.

7.4.3.1 Option pour la taxation des loyers

La Loi du 14.10.2018 (MB du 25.10.2018) a instauré la possibilité d'opter sous certaines conditions pour soumettre à la TVA la location immobilière à partir du 01.01.2019 par une nouvelle disposition, l'article 44, § 3, 2^o, d), du Code de la TVA.

Cette taxation optionnelle ouvrira par conséquent un droit à déduction, y compris sur la TVA historique, c'est-à-dire celle qui est devenue exigible avant le 01.01.2019, qui n'a pu, avant cette date, être déduite.

7.4.3.2 Déduction de la TVA en principe

Pourra ainsi, notamment, être déduite dans la déclaration relative à la première période de l'année 2019 (à déposer soit le 20.02.2019 pour les assujettis soumis au régime de dépôt mensuel ou le 20.04.2019 pour les assujettis soumis au régime de dépôt trimestriel), la TVA ayant grevé :

- les travaux immobiliers relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments qui pourront bénéficier du nouveau régime, dans la mesure où ces opérations concourent spécifiquement à leur construction et pour lesquelles la

1. Communication du SPF Finances, le 09.01.2019 – Administration générale de la Fiscalité – TVA Réf. interne : 134.816.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

TVA est devenue exigible pour la première fois au plus tôt le 01.10.2018 ;

- les services intellectuels relatifs à ces bâtiments ou fractions de bâtiments tels que les services des architectes et des géomètres, des coordinateurs de sécurité, les études préliminaires et ce même si la TVA relative à ces services est devenue exigible avant le 01.10.2018 ;
- les travaux relatifs à la démolition préalable d'un bâtiment afin de construire en lieu et place un bâtiment visé au premier point et ce même si la TVA est devenue exigible avant le 01.10.2018 ;
- les travaux relatifs au sol (les travaux de sondage, d'assainissement, de terrassement, de stabilisation du sous-sol ou de la surface...) sur lequel un bâtiment tel que visé au premier point sera construit et ce même si la TVA est devenue exigible avant le 01.10.2018.

7.4.3.3 Déduction par voie d'imputation... et donc décalée

En ce qui concerne l'exercice du droit à déduction de la TVA devenue déductible à la suite de l'instauration du régime de la taxation optionnelle des locations immobilières, le montant de la TVA historique devenue déductible est imputé à concurrence du montant de la TVA due tel qu'il découle de la case 71 de la déclaration périodique selon les règles normales.

Si, à la suite de cette imputation, un montant de cette TVA historique doit encore faire l'objet d'une déduction, ce montant est reporté sur les périodes de déclarations suivantes jusqu'à ce que ce montant soit totalement apuré.

Le montant de TVA qui n'aura pas pu être apuré dans les onze premières déclarations mensuelles ou les trois premières déclarations trimestrielles de l'année 2019, pourra être inscrit dans la déclaration de décembre ou la déclaration du quatrième trimestre de l'année 2019, quel que soit le résultat final de cette déclaration et ne sera donc plus reporté.

L'assujetti concerné devra remettre au team gestion dont il relève, un inventaire des biens et services concernés et pour lesquels il postule la déduction de la TVA y relative.

7.4.3.4 Observation

S'agissant d'immeubles à construire, il n'y aura pas de TVA due à imputer sur la TVA déductible avant que la location ne soit effective...

En clair, cela signifie que le droit à déduction est décalé – tant que des loyers avec TVA n'auront pas été facturés – jusqu'à fin 2019. En pratique, c'est donc seulement en fin d'année que l'exercice du droit sera réalisé. Encore que cela ne soit pas précisé, il s'agit d'un décalage de la déduction en application de l'article 21*bis* de l'Arrêté royal n° 3.

Il faut noter que la restitution des crédits d'impôts afférents aux déclarations de décembre ou la déclaration du quatrième trimestre de l'année 2019 n'auront lieu qu'au plus tôt le 20 février 2020 ou le 20 mars 2020 en cas de contrôle.

Nul doute que des considérations budgétaires sont à l'origine de ce décalage.

Notons encore que la dernière phrase de l'article 44, § 3, 2°, d), du Code de la TVA prévoit : « *Le Roi détermine le moment auquel l'option doit être exercée et les formalités à observer* ».

À ce jour, la publication de l'Arrêté royal n'a pas eu lieu.

8 PARTICULARITÉS

8.1 Limitation du droit à déduction pour les moyens de transport neufs dans le chef de personnes visées à l'article 45, § 1^{er}*bis*, du Code

8.1.1 Assujetti occasionnel d'office

Dans le cadre du régime particulier en matière de moyens de transport neufs et afin d'assurer que la TVA revienne à l'Etat membre de consommation, l'article 8*bis* élargit la notion d'assujetti¹ à toute personne qui effectue à titre occasionnel une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf dans les conditions prévues à l'article 39*bis* du Code.

Il s'agit plus particulièrement :

1° des particuliers ;

2° des personnes morales non assujetties.

8.1.2 Moyens de transport visés

Il s'agit de biens stratégiques par excellence pour lesquels le Conseil des Ministres, organe législatif prépondérant au niveau communautaire, a considéré qu'il est essentiel de prévenir tout détournement de trafic.

C'est pourquoi la taxation dans le pays de destination a bien entendu été décidée.

Relevons que sont considérés comme 'moyens de transport neufs' :²

- les bateaux d'une longueur de plus de 7,5 mètres ;
- les aéronefs dont le poids total au décollage excède 1.550 kilogrammes ;
- les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts,
- destinés au transport de personnes ou de marchandises ;

1. Elargissement prévu à l'article 28*bis*, § 4, de la Directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991.

2. Cf. article 8*bis*, § 2, du Code.

- à l'exception des bateaux destinés au transport rémunéré de personnes ou au sauvetage en mer visés à l'article 42, § 1^{er}, 1°, a et b, et des aéronefs autres que ceux destinés à être utilisés par l'État visés à l'article 42, § 2, 1° du Code.

Ne sont pas considérés comme 'neufs', les moyens de transport mentionnés ci-avant lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément respectées :

- la livraison est effectuée plus de six mois après la date de la première mise en service pour les véhicules terrestres et plus de trois mois après la 1^{ère} mise en service pour les bateaux et aéronefs ;
- le moyen de transport a parcouru plus de 6.000 km s'il s'agit d'un véhicule terrestre, a navigué plus de 100 heures s'il s'agit d'un bateau, ou a volé plus de 40 heures s'il s'agit d'un aéronef ;¹
- pour les tracteurs agricoles non équipés d'un compteur kilométrique, on considère que 600 heures d'utilisation équivalent à 6.000 km (=10 km/h).

Ces règles s'appliquent *mutatis mutandis* aux navires et aéronefs.

8.1.3 Personnes visées en ce qui concerne le droit à déduction prévu à l'article 45, § 1^{er}bis, du Code

Les personnes suivantes, cédants occasionnels de moyens de transport neufs se voient octroyer un droit à déduction dans le cadre du régime particulier des moyens de transport neufs :

- les assujettis occasionnels d'office au sens de l'article 8bis du Code ;
- les assujettis franchisés ;
- les assujettis forfaitaires agricoles ;
- les assujettis exonérés.

8.1.4 Montant de la TVA déductible

Ces personnes ne peuvent déduire que la TVA ayant grevé la livraison, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire d'un moyen de transport neuf dans la limite ou à concurrence du montant de la taxe qui serait exigible si elle n'était pas exemptée par l'article 39bis du Code.²

8.1.4.1 Limite absolue

Il existe une limite absolue : la totalité de la TVA acquittée lors de la livraison, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire du moyen de transport neuf cédé ultérieurement à une personne établie dans un autre Etat membre.

Application :

Un particulier belge a acheté avec application de la TVA un véhicule pour 15.125,00 EUR (TVA comprise de 21 %).

S'il le revend en tant que véhicule neuf pour 15.000,00 EUR à toute personne quelconque établie dans un autre Etat membre, il sera limité dans son droit à déduction à $12.500,00 \text{ EUR} \times 21 \% = 2.625,00 \text{ EUR}$, même s'il avait supporté des TVA ayant grevé des prestations de services relatives à ce moyen de transport (par exemple des frais de réparations).

8.1.4.2 Limite relative au prix de vente

Si le particulier ci-avant visé cède le moyen de transport neuf pour 10.000,00 EUR, il peut déduire $10.000,00 \text{ EUR} \cdot 21 \% = 2.100,00 \text{ EUR}$.

8.1.4.3 Objectif du droit à déduction

Par le biais du mécanisme de la déduction, le moyen de transport neuf est 'nettoyé' de TVA ce qui permet la taxation dans le pays de destination de l'Union européenne.

8.1.4.4 Naissance du droit à déduction

Il prend naissance au moment de la livraison.

8.2 Limitation de droit à déduction pour les véhicules destinés au transport de personnes conformément à l'article 45, § 2, du Code

8.2.1 Renvoi au texte

Cette disposition a été modifiée : le Moniteur belge du 30 décembre 2005, deuxième édition, a publié la Loi-programme du 27 décembre 2005, dont l'article 107 modifie le contenu de l'article 45, § 2, du Code de la TVA.

Cette modification est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

Le texte de cette disposition s'articule désormais comme suit :

Pour la livraison, l'importation et l'acquisition intracommunautaire de véhicules automobiles destinés au transport par route de personnes et/ou de marchandises, et pour les biens et les services se rapportant à ces véhicules, la déduction ne peut dépasser en aucun cas 50 % des taxes qui ont été acquittées.

Cette disposition n'est toutefois pas applicable aux véhicules automobiles suivants :

- les véhicules d'une masse maximale autorisée supérieure à 3.500 kg ;

1. Pour la période du 1^{er} janvier 1993 au 31 décembre 1994, les données en matière de véhicules terrestres étaient fixées à 3.000 km et 3 mois.
2. Article 45, § 1bis, du Code.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

- b) les véhicules pour le transport des personnes comportant plus de huit places assises, celle du conducteur non comprise ;
- c) les véhicules spécialement aménagés pour le transport des malades, des blessés et des prisonniers et pour les transports mortuaires ;
- d) les véhicules qui, en raison de leurs caractéristiques techniques, ne peuvent pas être immatriculés dans le répertoire matricule de la Direction pour l'Immatriculation des Véhicules ;
- e) les véhicules spécialement aménagés pour le camping ;
- f) les véhicules visés à l'article 4, § 2, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ;
- g) les cyclomoteurs et motocyclettes ;
- h) les véhicules destinés à être vendus par un assujetti dont l'activité économique consiste dans la vente de véhicules automobiles ;
- i) les véhicules destinés à être donnés en location par un assujetti dont l'activité économique consiste dans la location de véhicules automobiles accessible à quiconque ;
- j) les véhicules destinés à être utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes ;
- k) les véhicules neufs au sens de l'article 8bis, § 2, 2°, 1^{er} tiret, autres que ceux visés sous h), i) et j), qui font l'objet d'une livraison exemptée par l'article 39bis. Dans ce cas, la déduction ne peut toutefois être opérée que dans la limite ou à concurrence du montant de la taxe qui serait exigible en raison de la livraison, si elle n'était pas exemptée par l'article 39bis précité.

8.2.2 Location de véhicules

En ce qui concerne la notion 'un assujetti dont l'activité économique consiste dans la location de véhicules automobiles accessible à quiconque', la loi dans son libellé applicable à partir du 1^{er} janvier 2006 avait été modifiée pour la calquer ... sur la position administrative.

Celle-ci ressort clairement d'une réponse du Ministre des Finances : par assujetti dont l'activité économique spécifique consiste en la location de voitures automobiles, il y a lieu d'entendre les véritables entreprises de location au sens strict, c'est-à-dire les entreprises qui sont connues sur le marché comme loueurs de voitures et qui offrent leurs services au public en général, de manière telle que quiconque

souhaite prendre en location un véhicule automobile pour le transport de personnes peut s'adresser à cette entreprise.¹

Cette position administrative a toutefois été rejetée par la Cour de Cassation dans deux arrêts du 19 janvier 2007² concernant la portée de l'article 45, § 2, alinéa 2, point i, du Code de la TVA (article 45, § 2, alinéa 2, point a, avant le 1^{er} janvier 2006).

A ce niveau, la Cour de Cassation a respectivement rejeté les différentes théories élaborées *ultra vires* par l'Administration fiscale :

- rejet de la théorie de l'activité unique ou principale ;
- rejet de la théorie de l'obligation de location à quiconque ;
- rejet de la théorie de la dépendance économique (activité liée – 'nevenactiviteit').³

Il s'ensuit que la législation actuelle viole la clause de standstill visée à l'article 176, alinéa 2, de la Directive 2006/112/CE. La loi actuellement en vigueur est donc à écarter, sauf à l'interpréter en lui donnant la même portée que la loi en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006.

Le Ministre des Finances avait déjà à ce sujet déclaré publiquement : 'Dans le cadre des dispositions légales, on pourrait envisager d'ailleurs d'omettre dans le texte de la loi la référence 'à quiconque', pour qu'il n'y ait aucune difficulté'.⁴

Mieux vaut très tard que jamais ... L'Administration a reconnu que cette position était illégale dans sa décision E.T. 113.611 du 7 novembre 2007 : l'application de la limitation de déduction prévue à l'article 45, § 2, du Code TVA (voir pour ce qui est des véhicules concernés la circulaire AAF N° 12/2006 du 6 juin 2006) n'est plus défendable quand un assujetti :

- met à la disposition de ses clients des voitures de remplacement dans l'attente de la réparation ou l'entretien du véhicule de ces derniers ;
- met à la disposition de ses clients des voitures de remplacement dans l'attente de la livraison d'une nouvelle voiture ;
- met à la disposition de ses clients une voiture de remplacement dans le cadre d'un service d'assistance ;
- met des voitures à la disposition de sociétés liées.

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2000- 2001, n° 2-40, Q. n° 1218 de Mme Nyssens du 19 mars 2001 – Voir aussi *inter alia* la circulaire n° 73 du 11 juillet 1972, Rev. TVA, n° 9, novembre 1972, page 491 – Quest. parl. n° 140, du 18 juin 1976, de M. le Sénateur Lagae, Bull. QR, Sénat, session 1975-1976, n° 40, p. 1.673-1.674 – Décision administrative du 12 février 1999, n° ET 94.588.

2. Cassation 19 janvier 2007, C040107N et 19 janvier 2007, F 05 0082 N.

3. Voir en ce sens Yves Bernaerts, 'Actualités fiscales' n° 8/2007.

4. Compte Rendu Analytique, Commission des Finances de la Chambre, Com. 1106, p. 8-9, Question orale n° 13053 de M. Gustin du 22 novembre 2006.

Quelques jours après la décision précitée, la Cour de Cassation a eu l'occasion de confirmer la teneur de ses deux arrêts rendus le 19 janvier 2007 en cassant un arrêt de la Cour d'appel de Liège qui avait validé la position traditionnelle de l'Administration fiscale selon laquelle l'activité de location de véhicules exercée par un garagiste n'est pas offerte 'au grand public mais seulement à ses clients qui apportent leurs véhicules à l'entretien ou en vue d'y faire effectuer des réparations'.

Par son arrêt du 30 novembre 2007, la Cour de Cassation a ainsi précisé pour la troisième fois en une année qu'une activité économique spécifique de location de véhicules n'implique pas nécessairement qu'il s'agit d'une activité de location de voitures offertes au grand public¹.

De plus, cet arrêt est remarquable car il apporte une précision d'importance pour ceux qui en douteraient encore : 'Dans la mesure où l'article 45, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA instaure un régime d'exception à la règle générale de la déduction intégrale de la taxe en amont, dans le chef des assujettis, règle générale justifiée par le principe de neutralité de la TVA, il doit être interprété strictement, tandis que l'alinéa 2 de la même disposition constitue, quant à lui, une limitation à ce régime d'exception et doit, dès lors, être interprété largement'.

8.2.3 Transformation

L'expression 'voitures automobiles servant au transport de personnes, y compris les véhicules qui peuvent servir tant au transport de personnes qu'au transport de marchandises' apparaît pour la première fois dans un projet de loi publié dans les Documents Parlementaires de la Chambre n° 97-1, p. 3, relatifs à la session extraordinaire 1971-1972, qui tendait à modifier le texte initial de l'art. 45, § 2, du Code de la TVA de 1969.

Les voitures automobiles visées par ce projet étaient non seulement celles qui servaient au transport de personnes, mais également celles qui, telles les 'breaks' ou les 'station-wagons' pouvaient servir au transport de personnes et de marchandises.²

Les critères de classification des véhicules à moteur sont fixés par la circulaire TVA n° 10/1987³. Ces critères valaient aussi bien pour la TVA que pour l'immatriculation de ces véhicules : il en découlait que les camionnettes ne tombaient pas sous l'effet de la limitation de déduction de l'article 45 du Code de la TVA.

Certains véhicules qui ont été d'abord immatriculés comme voiture ou voiture mixte ont également reçu ultérieurement un agrément comme camionnette 'à double cabine'. Toutefois, cela n'entraîne aucune conséquence sur le plan de la déduction de TVA étant donné que les critères pour l'application de la TVA restent applicables. Il n'y a

donc en aucune façon atteinte aux principes de confiance et de sécurité juridique.

Certaines marques automobiles offrent sur le marché belge l'un ou l'autre type de véhicule qui n'existe que dans une version visée par la limitation de déduction de l'article 45, § 2, du Code de la TVA.

Il peut toutefois arriver que, intéressés par les caractéristiques fonctionnelles d'un des types de véhicules invoqués à l'alinéa précédent, des clients assujettis à la TVA avec droit à déduction portent leur choix sur un tel véhicule mais dans la perspective bien affirmée de sa transformation immédiate aux fins de l'usage 'utilitaire' qu'ils entendent en faire.

Les solutions suivantes trouvent à s'appliquer, en fonction de (ou des) convention(s) conclues par le client.

1° Si la convention conclue avec le vendeur porte à la fois sur la vente du véhicule et sa transformation avant livraison, par le vendeur ou par un tiers pour le compte du vendeur, en manière telle que l'acheteur n'aura eu à aucun moment la disposition du véhicule non transformé et que ce véhicule n'aura donc pas, avant la transformation, été immatriculé à son nom ou utilisé par lui sous le couvert d'une plaque Z du vendeur, la livraison a pour objet un véhicule transformé, qui n'entre pas dans les prévisions de l'article 45, § 2, du Code s'il satisfait après transformation aux critères énumérés sous les points 6 et 10 de la circulaire du 11 septembre 1987, n° 10, telle que modifiée par la circulaire du 11 décembre 1990, n° 25.

Il en est ainsi aussi bien si les parties conviennent d'un prix de vente global correspondant au véhicule après transformation ou si le vendeur reprend distinctement dans sa facture, d'une part le prix du modèle non transformé et, d'autre part, le coût des travaux de transformation et le prix des pièces utilisées à l'occasion de cette transformation.

2° D'autre part, si l'acheteur contracte lui-même avec un tiers en vue de la transformation, force est de constater qu'il y a livraison, par le vendeur à l'acheteur, d'un véhicule auquel s'applique à bon droit la limitation de déduction de l'article 45, § 2. Cette limitation est du reste définitive, nonobstant la transformation qui s'ensuivra, car il n'existe, en pareil cas, aucune cause de révision en faveur de l'acheteur (on notera plus particulièrement que, la taxe déduite n'étant pas inférieure à celle que l'acheteur était en droit de déduire, l'article 8, 1°, de l'AR n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions ne saurait pas être invoqué).

En revanche, la taxe grevant les travaux de transformation par le tiers en un véhicule non visé par l'article 45, § 2, échappe quant à elle à la limitation prévue par cette disposition.

1. Cassation, 30 novembre 2007, rôle n° F.06.0062.F.

2. Chambre, session extraordinaire 1971-1972, Doc.Parl. n° 97-1, p. 2 cité par les conclusions de l'Etat, adm. de la TVA, page 7, alinéa 3.

3. Revue TVA n° 78/87, page 273.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

3° Enfin, dans la situation sous 1° comme dans celle sous 2°, la limitation de déduction de l'article 45, § 2, du Code de la TVA n'atteint évidemment pas les taxes grevant les réparations et entretiens effectués au véhicule après sa transformation.

La Cour (Cass. 4 février 2016 (Horcon nv / Etat Belge), rôle n° : F.14.0162.N) dit que la limitation de la déduction à 50 % de la TVA payée relativement aux véhicules automobiles destinés au transport de personnes est applicable dès que le véhicule peut être utilisé pour le transport de marchandises ou de personnes. Lorsqu'un véhicule destiné au transport de personnes est transformé en véhicule destiné au transport de marchandises, la limitation de la déduction ne s'applique pas dans la mesure où la transformation est définitive et irréversible.

8.3 Portée de la limitation

8.3.1 Principe de la limitation imposée légalement

La limite de déduction a uniquement trait aux véhicules visés au n° 8.2.1, ci-avant pour lesquels, l'assujetti fait des frais et qui sont utilisés par lui à des fins propres et qu'il a :

- soit en propriété ;
- pris en location ;

- en leasing ;
- pris en prêt.

Cela suppose qu'il n'existe pas de droit à déduction dans le chef d'assujettis qui ne disposent, en ce qui concerne un véhicule, d'aucun droit, ni de propriété, ni de jouissance ou d'utilisation.

Le droit à déduction reste limité à 50 % peu importe que toutes les dépenses relatives au véhicule sont utilisées entièrement pour l'activité économique imposable de l'assujetti et peu importe qu'elles soient admises intégralement par l'Administration des contributions directes comme frais professionnels.¹

La limitation de 50 % s'applique également aux véhicules de société faisant l'objet d'un avantage de toute nature lorsqu'ils sont utilisés par les membres du personnel et/ou les administrateurs à des fins privées. Il ne peut y avoir double imposition de la société car la TVA est due par les bénéficiaires de l'avantage.²

8.3.2 Opérations pour lesquelles la limitation de la déduction est applicable

La limitation de la déduction telle qu'elle est déterminée légalement par l'article 45, § 2, du Code est applicable en ce qui concerne les opérations qui sont reprises schématiquement ci-après :

Enumération des opérations sur lesquelles s'applique la limitation de la déduction (article 45, § 2, du Code)	
1°	Livraison en Belgique
2°	Acquisition intracommunautaire
3°	Importation en Belgique
4°	Mise en service comme bien d'investissement
5°	Location d'un véhicule visé sans chauffeur
6°	Leasing d'un véhicule visé
7°	Livraison de certains biens relatifs à un véhicule visé : carburants, y compris les prélèvements de carburant du stock destinés à de tels véhicules ; huile de graissage ; produits d'entretien ; pièces de rechange ; accessoires ; pneus...
8°	Les prestations de services qui consistent en la réparation, l'entretien et le nettoyage des véhicules visés, y compris les pièces de rechange et accessoires éventuellement utilisés

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre. session 1985-1986, n° 7, Q. n° 67 Baudson, Revue TVA n° 71/ 86, n° 7.

2. Appel, Anvers, 2 février 1995, F.J.F. n° 94/177, Fisk. 520/95.

Enumération des opérations sur lesquelles s'applique la limitation de la déduction (article 45, § 2, du Code)

- 9° Livraisons de biens, éventuellement avec placement qui contribuent à l'amélioration ou à l'équipement de ces véhicules :
- autoradio
 - toit ouvrant
 - installation LPG
 - installation air conditionné
 - installation d'une alarme
 - mobiloophone destiné exclusivement à être utilisé dans ces véhicules
 - porte bagages
 - attache remorque
-
- 10° L'apport de publicité, de textes publicitaires, soit par le biais de peinture, soit à l'aide de panneaux non amovibles.^a Ceci n'est plus valable depuis la Décision administrative n° E.T. 129.852 du 15 juin 2016.
-

a. Décision du 27 février 1975, n° E.T. 18.944, Revue TVA n° 21, 226.

8.3.3 Cas particuliers

a Mobilophone, kit GSM 'mains libres' et frais de téléphone y accessoires

La limitation du droit à déduction n'est pas applicable à la taxe grevant la livraison d'un mobilophone portable d'un type tel qu'il peut véritablement servir indifféremment dans ou en dehors d'une voiture.¹

L'installation, par un garagiste, d'un mobilophone uniquement destiné à être utilisé dans une voiture automobile est soumise à la limitation du droit à déduction prévue par l'article 45, § 2, du Code.²

La limitation du droit à déduction prévue par l'article 45, § 2, du Code de la TVA.³

b Installation d'une alarme

La TVA facturée pour livraison avec ou sans placement d'un système d'alarme est soumise à la limitation de la déduction de l'article 45, § 2, du Code pour autant que l'installation ait trait à une voiture, voiture mixte, minibus, etc.

c Parkings et garages

La TVA facturée en matière d'utilisation de parkings et garages tombe sous le champ d'application de l'article 45, § 2, du Code.⁴

Il n'en est pas de même pour la TVA grevant les frais de construction, d'entretien et de réparation d'un garage notwithstanding l'arrêt du 19 avril 1985 de la Cour d'appel de Gand⁵ qui avait conclu à l'application de la limitation du droit à déduction prévue par l'article 45, § 2, du Code.

Cette interprétation erronée de la Cour reposait, selon le Ministre, sur un malentendu !⁶

Les frais qu'un exploitant de parking ou de garage porte en compte à un assujetti pour la mise à disposition d'un emplacement pour garer les véhicules des clients et fournisseurs de ce dernier, ne sont pas des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4°, du Code. La taxe perçue sur ces frais est par conséquent entièrement déductible.⁷

d Déduction de la TVA grevant un péage

L'octroi du droit d'accéder à des voies de communication et du droit de les utiliser est une prestation de services visée à l'article 18, § 1, alinéa 2, 15°, du Code. Cette prestation ne doit toutefois pas être considérée comme 'un service se rapportant à un véhicule' tel que visé par l'article 45, § 2, précité. La limitation de cet article 45, § 2, ne s'applique donc pas à la TVA grevant un péage.⁸

e L'apposition de publicité sur une voiture

L'apposition de publicité (une couleur d'un ton déterminé, la dénomination ou raison sociale de la firme, des mentions à caractère publicitaire) sur une voiture automobile ne doit

1. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 1989-1990, n° 28, Q. n° 141, Wintgens, 21 mars 1990, Revue TVA n° 90, 262.
2. Décision du 28 janvier 1986, n° E.T. 54.978, Revue TVA n° 71, 153.
3. Décision n° E.T. 101.400 du 30 novembre 2001.
4. Circulaire 73/1972, Revue TVA n° 9/72, p. 491.
5. Gand, 19 avril 1985, F.J.F. n° 86/165, T.F.R. n° 87, 1989.
6. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 1993-1994, n° 100, Q. n° 921 Van Parys, 18 février 1994.
7. Décision du 10 janvier 1973, n° E.T. 13.732, Revue TVA n° 11, p. 200.
8. Décision E.T. 103.391 du 27 octobre 2005.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

pas être considérée comme un service relatif à un tel véhicule mais constitue un service de publicité.

Par conséquent, la TVA ayant grevé ces dépenses publicitaires, n'est pas visée par la limitation de déduction à 50 %, prévue à l'article 45, § 2, alinéa 1er du Code TVA.¹

9 EXCLUSIONS DU DROIT À DÉDUCTION

9.1 Enumération

Les dépenses mentionnées ci-après effectuées par des assujettis qui ont trait à leur activité économique sont exclus par la loi de tout droit à déduction :²

1° les livraisons et les acquisitions intracommunautaires de tabacs manufacturés ;

2° les livraisons et les acquisitions intracommunautaires de boissons spiritueuses autres que celles qui sont destinées à être revendues, à être fournies en exécution d'une prestation de services ou à être offertes à titre d'échantillon ou dans le cadre d'une dégustation ;

3° les frais de logement, de nourriture et de boissons, au sens de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 10° et 11°, à l'exception de ceux qui sont exposés :

- pour le personnel chargé de l'exécution, hors de l'entreprise, d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ;
- par des assujettis qui à leur tour fournissent les mêmes services à titre onéreux ;

4° les frais de réception ;

5° les frais effectués par les agences de voyages au sens de l'article 1^{er}, § 7, alinéa 1^{er}, 2° : il s'agit plus précisément de la taxe grevant les biens et les services que d'autres assujettis leur fournissent aux fins des prestations visées à l'article 18, § 2, alinéa 2, et qui profitent directement aux voyageurs.

9.2 Frais de réception

Le jurisprudence de la Cour de Cassation en la matière signifie assurément une évolution importante de la notion de 'frais de réception'.³

La Cour considère que par frais de réception, il faut entendre des frais de détente et d'agrément pour les clients ou les invités, comme entre autres de créer une atmosphère généralement favorable à l'entreprise, sans que ne soit recherché un autre avantage, et que, si les frais supportés l'ont été en vue de faire de la publicité pour des produits particuliers, il y a un rapport direct entre la publicité et les dé-

penses effectuées. Dans ces circonstances, il apparaît que les événements organisés ont eu effectivement un lien direct et concret de nature publicitaire.

Par une décision du 24 juillet 2005, E.T. 109.832, l'Administration 'rappelait' que même si la Cour de Cassation avait qualifié de frais publicitaires les frais consentis pour de telles réceptions, la déduction sur les frais de logement, et de fourniture de boissons et nourriture devait être rejetée sur base d'une autre disposition du Code TVA. En effet, le débat devant la Cour de Cassation s'était concentré sur l'art. 45, § 3, 4°, du Code TVA (non déductibilité des frais de réception), ce qui permettait toujours, aux yeux de l'Administration, la pleine et entière application de l'article 45, § 3, 3°, du même Code (non déductibilité des frais de logement, nourriture et boissons fournis à des tiers hors le cadre de l'activité normale de l'entreprise).

Cette interprétation douteuse de l'Administration est contredite par un arrêt de la Cour d'appel de Gand du 14 février 2006.

Dans un arrêt du 11 mars 2010, la Cour de Cassation confirme ce que presque tout le monde attendait l'exclusion de la déduction de la TVA en ce qui concerne les frais de nourriture et de boissons ne peut jouer dès que ceux-ci sont à comprendre en tant qu'élément incitatif d'une prestation de publicité.

Il ressort de la Décision administrative du 13 Mars, 2015, n° 124 247 que l'Administration suit finalement l'arrêt du 11 mars 2010 de la Cour de Cassation sur les frais de logement, et de fourniture de boissons et nourriture.

Compte tenu des éléments de fait des causes dans lesquelles la Cour a rendu ses arrêts, l'Administration reconnaît le droit à déduction de la TVA ayant grevé les frais qu'un assujetti expose dans le cadre d'un événement, qu'il organise pour ses clients existants ou potentiels, et qui a principalement et directement pour but de promouvoir la vente de produits ou de services déterminés. Dans ces circonstances, les frais visés ne sont pas considérés comme des frais de logement, de nourriture et de boissons au sens de l'article 45, § 3, 3°, du Code, ni comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4°, du Code, mais comme des frais de publicité qui ont un caractère professionnel.⁴

Il est à remarquer que la déduction de la TVA y afférents est à prouver par l'assujetti qui a fait l'application du droit de déduire la TVA par les différents documents qui existent. Ce n'est pas toujours facile à prouver le caractère des frais publicitaires.

1. Décision n° E.T. 129.852 du 15 juin 2016.

2. Article 45, §§ 3 et 4, du Code.

3. Cassation, 8 avril 2005, rôle n° C020419N, aff. Sansma, anciennement Mediaxis.

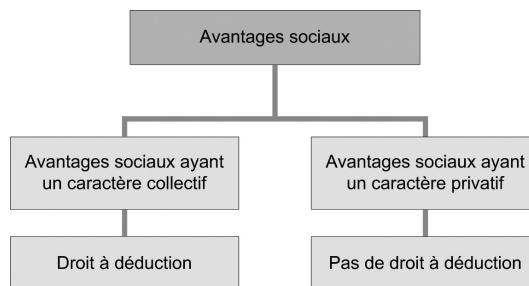
4. Décision TVA n° E.T.124.247 d.d. 13.03.2015

10 AVANTAGES SOCIAUX

10.1 Notion d'avantages sociaux en matière de législation TVA

10.1.1 Distinction avantages sociaux collectifs et privatifs

En ce qui concerne la déduction de la TVA grevant des avantages sociaux, la distinction suivante doit être effectuée :



10.1.2 Avantages sociaux collectifs

10.1.2.1 Définition

- = les avantages dont il n'est pas possible en raison des modalités de leur octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires^a
- = les avantages qui sont applicables à tous les membres du personnel se retrouvant dans les mêmes circonstances et lorsqu'il n'est fait aucune distinction.

a. Art.38 CIR.

10.1.2.2 Principe

En ce qui concerne les avantages sociaux collectifs précités, la TVA imputée est déductible compte tenu toutefois des limitations introduites par l'article 45, § 3, du Code.

10.1.2.3 Applications

- la distribution gratuite de boissons aux membres du personnel¹ ;
- le transport gratuit des ouvriers par autocar de leur domicile ou d'un lieu proche vers l'entreprise et vice-versa ;
- les avantages qui sont applicables à tous les membres du personnel se retrouvant dans les mêmes circonstances et lorsqu'il n'est fait aucune distinction ;

- les présentations de films culturels, tels que les représentations de films dans la société ;
- l'achat et l'entretien d'équipements sportifs et d'accessoires qui sont utilisés par le personnel pour faire du sport et qui ne deviennent pas leur propriété ;
- l'achat de fleur à l'occasion de l'enterrement de quelqu'un qui était employé par l'entreprise, pour autant que la personne décédée ne faisait pas partie des organes de la société (administrateur, gérant...) et n'exerçait qu'une activité de salarié ou d'appointé. Il en va de même lorsque l'employeur prend à sa charge les frais d'enterrement qui lui sont facturés ;²
- l'aménagement et l'entretien d'un club, d'installations sanitaires, d'une crèche pour enfants, d'un terrain sport en faveur des membres du personnel ;
- les fêtes et les réceptions en faveur des membres du personnel organisées dans l'entreprise à l'occasion de nominations, de décorations,... Il faut toutefois tenir compte des limitations introduites en matière de boissons spiritueuses ;
- les biens et les services utilisés à des fins collectives pour une réception ou une fête donnée à l'occasion d'une nomination, d'une remise de décorations à des lauréats du travail, d'une fête de Saint-Nicolas, et d'autres fêtes de ce genre ;

Les biens et les services utilisés à des fins collectives pour une réception ou une fête donnée à l'occasion d'une nomination, d'une remise de décorations à des lauréats du travail, d'une fête de Saint-Nicolas, et autres fêtes de ce genre (fleurs utilisées pour la décoration du local où se déroule la fête ou la réception, animation...). Que la réception ou la fête ait lieu dans les locaux de l'entreprise ou non n'a, à cet égard, aucune incidence.

Il s'agit de certains avantages sociaux de caractère collectif qui sont consentis, par une entreprise au profit exclusif de l'ensemble des membres de son personnel et qui ne sont pas considérés comme constitutifs d'avantages de toute nature pour l'application du CIR, mais dont les biens et services utilisés pour assurer ces avantages sont admis en charge pour l'application dudit code. L'attention est attirée sur le fait que, dans l'hypothèse où la réception ou la fête n'est pas organisée au profit exclusif des membres du personnel, les frais susmentionnés (fleurs, animation,...) doivent être considérés, pour le tout, comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4^o, du code précité et, dès lors, aucune déduction des taxes grevant ces frais ne peut être opérée.³

On ne peut cependant perdre de vue que les dispositions de l'article 45, § 3, 2^o et 3^o, du Code qui excluent, en

1. Décision du 25 septembre 1975, n° E.T. 20.494, Revue TVA n° 22/75, n° 548 - Q. et Rép., Sénat, 1984-1985, n° 17, Q. n° 111, de Clippele, Revue TVA n° 7/ 85, n° 6.
 2. Décision du 12 septembre 1975, n° E.T. 21.496, Revue TVA n° 22/75, n° 547 – Décision du 2 février 1977, n° E.T. 24.637 et du 8 février 1977, n° E.T. 25.111, Revue TVA n° 29/77, n° 605.
 3. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 2003-2004, n° 3-5, Q. n° 3-239 de M. de Caluwé du 5 septembre 2003.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

principe, du droit à déduction les taxes grevant les livraisons et les acquisitions intracommunautaires de besoins spiritueuses et les frais de logement, de nourriture et de boissons, doivent toujours être respectées ;¹

- les cadeaux distribués à l’occasion des fêtes de fin d’année aux membres du personnel pour autant qu’il soit satisfait aux conditions suivantes :

1° ils doivent être distribués à tous les membres du personnel ;

2° le prix d’achat des cadeaux ou s’il n’y a pas de prix d’achat, la valeur normale doit être moins élevée que 50 EUR² (jusqu’au 31.12.2001 : 12,39 EUR) hors TVA ;

3° la dépense est considérée comme frais général par l’Administration des contributions directes et non comme avantage de toute nature ;

- les cadeaux (jouets) qui sont distribués à l’occasion de fêtes de la Saint Nicolas aux enfants des membres du personnel pour autant qu’il soit satisfait aux conditions suivantes ;³

1° ils doivent être distribués à tous les enfants des membres du personnel à condition que ces derniers répondent aux critères d’âge établis ;

2° le prix d’achat du cadeau du jouet ou s’il n’y a pas de prix d’achat, la valeur normale, est moins élevée que 50 EUR⁴ (jusqu’au 31.12.2001 : 12,39 EUR) hors TVA ;

3° la dépense est considérée comme frais général par l’Administration des contributions directes et non comme avantage de toute nature ;⁵

- les avantages que les membres du personnel retirent du fait de la constitution, par l’entreprise qui les emploie, d’un fonds de pension en leur faveur, constituent des avantages sociaux de caractère collectif.⁶ La TVA grevant les dépenses nécessaires à la gestion desdits fonds est dès lors déductible dans le chef de cette entreprise, selon les règles normales.⁷

Par la Circulaire 2017/C/32 du 29 mai 2017 l’Administration a commenté la déductibilité de la TVA concernant les échantillons et cadeaux commerciaux, les articles publicitaires et les autres biens transmis à titre gratuit. Par relation professionnelle, un seul cadeau commercial de faible valeur est pris en considération par année civile pour la déduction de la TVA. Lorsqu’au cours de la même année civile plusieurs cadeaux d’une valeur inférieure à 50 EUR,

TVA non comprise, sont offerts à une même relation professionnelle, la déduction ne peut être exercée que pour l’un de ces cadeaux commerciaux.

10.1.3 Avantages sociaux privatifs

10.1.3.1 Définition

=	avantages personnellement individualisables
=	avantages dont ne bénéficient pas tous les membres du personnel qui se trouvent dans une situation similaire et envers qui par conséquent une distinction peut être effectuée

10.1.3.2 Principe

La TVA grevant les avantages sociaux privatifs n’est pas déductible.

Si auparavant la déduction a été appliquée parce que la destination d’origine et présumée le permettait, la déduction effectuée antérieurement doit faire l’objet d’une régularisation.

10.1.3.3 Exemples

- les fleurs et les cadeaux offerts à l’occasion du mariage d’un membre du personnel ;
- les cadeaux offerts à l’occasion de la fête du travail aux membres du personnel qui ont certain nombre d’années de travail ;⁸
- les cadeaux et distinctions remis lors d’une réception ou d’une fête aux membres du personnel ou à des membres de leur famille à l’occasion d’une mise à la pension ou d’une nomination.⁹

11 EXCLUSION DU DROIT À DÉDUCTION POUR LES OPÉRATIONS À TITRE GRATUIT

11.1 Introduction

Lorsque des biens faisant partie du patrimoine économique d’un assujetti sont remis à titre gratuit ou lorsque des prestations de services sont effectuées sans aucune contrepartie de la part du bénéficiaire, aucune TVA ne doit lui être portée en compte.

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1999-2000, n° 034, Q. n° 202, Pieters, 20 janvier 2000.
2. Circulaire AFER n° 28/2002 du 16 décembre 2002.
3. Décision du 4 janvier 1983, n° E.T. 44.335, Revue TVA n° 57/83, n° 801.
4. Circulaire AFER n° 28/2002 du 16 décembre 2002.
5. Décision du 2 février 1981, n° E.T. 36.857, Revue TVA n° 49/81, n° 759.
6. Voir n° 351, 4°, du Manuel de la TVA et art. 38, § 1^{er}, 18° et 19°, du CIR.
7. Décision n° E.T. 110.502 du 9 février 2006.
8. Décision du 10 août 1978, n° E.T. 29.256, Revue TVA n° 37/78, n° 675.
9. Décision du 10 août 1978, n° E.T. 29.256, Revue TVA n° 37/78, n° 675.

Dans de tels cas, lorsqu'une déduction a été initialement effectuée par l'assujetti, il y a lieu d'envisager, selon le cas, un prélèvement, une révision des déductions ou une utilisation imposable en tant que mécanisme correcteur (voir chapitre 3, ci-avant).

11.2 Frais de démonstration et échantillons

Les frais de démonstration sont des frais effectués par un assujetti par suite de considérations publicitaires en vue de faire connaître ses produits par le public de manière à en stimuler la vente.

Les frais de démonstration sont généralement causés par :

- 1° la distribution gratuite d'échantillons (p. ex. échantillons de savons) ;
- 2° utilisation gratuite de produits offerts en dégustation (p. ex. dégustation de vin).

La TVA grevant l'achat, l'importation ou les acquisitions intracommunautaires de ces biens et/ou prestations de services est entièrement prise en considération pour la déduction, à moins que ces frais ne soient pas acceptés comme des frais généraux par l'Administration des contributions directes.

11.3 Cadeaux

11.3.1 Cadeaux commerciaux

Par notion de cadeaux commerciaux, il faut entendre tous les biens donnés à des relations commerciales à des fins publicitaires pour lesquels aucune contrepartie n'est attendue et qui ne peuvent pas être assimilés à une transaction commerciale bien définie.

Si la destination définitive d'un bien acquis est connue au préalable et que par conséquent, l'on sait que le bien sera offert comme cadeau à une relation d'affaires, la déduction de la TVA n'est pas admise.

Lorsque la destination en tant que cadeau commercial ne peut être déterminée au préalable avec certitude, la déduction est accordée mais le prélèvement à l'entreprise doit être soumis à une TVA non déductible¹ (transmission à titre gratuit imposable par assimilation).

11.3.2 Cadeaux commerciaux de faible valeur

Par cadeaux commerciaux de faible valeur, il faut entendre tous les objets offerts dans le cadre d'une relation commerciale normale et dont les frais de revient sont comptabilisés comme frais généraux et dont le prix de revient ou en cas d'absence la valeur normale, de l'ensemble du cadeau est moins élevé que 50 EUR, hors TVA.

S'il est satisfait aux conditions en matière d'acceptation en tant que frais généraux et en matière de la valeur inférieure à 50 EUR, la déduction de la TVA est accordée.

La Circulaire n° 2017/C/32 du 29 mai 2017 concerne le droit à déduction de la TVA et les éventuelles régularisations à l'occasion de la distribution gratuite d'échantillons, de cadeaux commerciaux de faible valeur, d'articles publicitaires, de cadeaux de circonstance au personnel, de même qu'à l'occasion de dons aux victimes d'une catastrophe ou de dons de surplus alimentaires.

Par relation professionnelle, **un seul cadeau commercial** de faible valeur est pris en considération par année civile pour la déduction de la TVA. Lorsqu'au cours de la même année civile plusieurs cadeaux d'une valeur inférieure à 50 EUR, TVA non comprise, sont offerts à une même relation professionnelle, la déduction ne peut être exercée que pour l'un de ces cadeaux commerciaux.

11.3.3 Cadeaux privés

Lorsque des biens ou des objets sont donnés en tant que cadeaux privés, nous nous retrouvons dans une situation qui n'a rien à voir avec l'activité économique de l'assujetti.

Par conséquent, la déduction n'est pas accordée si la destination était connue au préalable.

S'il n'y a pas de certitude absolue, la déduction est exercée mais le prélèvement à exercer conformément à l'article 12, § 1^{er}, 1°, du Code est soumis à la TVA. Cette taxe n'est pas déductible.

11.3.4 Publicité sur vêtements sportifs, articles de sport ou autre matériel

Il arrive souvent que certaines entreprises aident des clubs sportifs en leur offrant toutes sortes d'objets allant de l'équipement sportif à tout autre matériel.

La question se pose si la TVA grevant l'acquisition de ces biens et/ou objets doit être prise en considération pour la déduction.

L'Administration admet que lorsque le logo, le nom ou la dénomination commerciale de l'assujetti concerné sont repris sous une forme quelconque sur des vêtements sportifs, sur des articles sportifs ou sur un autre matériel, on peut estimer qu'il y a un engagement (tacite) de la part des clubs sportifs ou des sportifs pour faire la publicité de l'assujetti précité.

Cela sous-entend que la TVA grevant l'achat et l'apport de la publicité est également déductible.

D'autre part la mise à disposition de ces articles sportifs est imposable, étant donné que l'opération précitée trouve son origine dans un contrat à titre onéreux ayant pour objet la publicité.

En principe, il en va de même pour les articles sportifs comportant les publicités précitées dont le prix de revient par unité est moins élevé que 50.00 EUR, hors TVA. Toutefois l'Administration continue à considérer ces biens comme des cadeaux,

1. Article 12, § 1^{er}, 2°, du Code.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

de telle sorte que la TVA grevant les achats est déductible, même lorsque la remise ne rend pas la TVA exigible.¹

11.3.5 Clubs de sport – Boissons offertes

Pour pouvoir déduire la TVA grevant les biens et les services qui leur sont fournis, les clubs sportifs doivent déterminer si les biens et les services reçus seront normalement affectés, ou non, à la réalisation d'opérations autorisant la déduction.

La TVA grevant les biens et les services destinés à être fournis à titre gratuit ne peut, en aucun cas, être déduite, conformément à l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA et à l'article 1^{er}, § 2, alinéa 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les clubs sportifs ne peuvent donc pas opérer la déduction de la TVA grevant l'achat de boissons lorsqu'ils savent d'avance que ces boissons sont normalement destinées à être offertes gratuitement à leurs joueurs.

12 FRAUDE CARROUSEL ET DÉDUCTION

12.1 Objet

La CJCE a eu l'occasion de se prononcer dans une affaire d'importance relative à la fraude carrousel et à l'influence de celle-ci sur les déductions opérées par les entreprises impliquées, de bonne foi ou non, dans un carrousel.²

12.2 La décision de la CJCE

Des opérations telles que celles en cause au principal, qui ne sont pas elles-mêmes entachées de fraude à la TVA, constituent des livraisons de biens effectuées par un assujetti agissant en tant que tel et une activité économique au sens des articles 2, point 1, 4 et 5, paragraphe 1, de la Sixième Directive, dès lors qu'elles satisfont aux critères objectifs sur lesquels sont fondées lesdites notions, indépendamment de l'intention d'un opérateur autre que l'assujetti concerné intervenant dans la même chaîne de livraisons et/ou de l'éventuelle nature frauduleuse, dont cet assujetti n'avait et ne pouvait avoir connaissance, d'une autre opération faisant partie de cette chaîne de livraisons, antérieure ou postérieure à l'opération réalisée par ledit assujetti.

Le droit d'un assujetti effectuant de telles opérations de déduire la TVA acquittée en amont ne saurait non plus être affecté par la circonstance que dans la chaîne de livraisons dans laquelle s'inscrivent ces opérations, sans que cet assujetti le sache ou puisse le savoir, une autre opération, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ce dernier, est entachée de fraude à la TVA.

En effet, ainsi que la Cour l'a rappelé à maintes reprises, le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la Sixième Directive fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont.³

La question de savoir si la TVA due sur les opérations de ventes antérieures ou ultérieures portant sur les biens concernés a ou non été versée au Trésor public est sans influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont.⁴

Des opérations qui ne sont pas elles-mêmes entachées de fraude à la TVA, constituent des livraisons de biens effectuées par un assujetti agissant en tant que tel et une activité économique au sens des articles 2, point 1, 4 et 5, paragraphe 1, de la Sixième Directive, dès lors qu'elles satisfont aux critères objectifs sur lesquels sont fondées lesdites notions, indépendamment de l'intention d'un opérateur autre que l'assujetti concerné intervenant dans la même chaîne de livraisons et/ou de l'éventuelle nature frauduleuse, dont cet assujetti n'avait et ne pouvait avoir connaissance, d'une autre opération faisant partie de cette chaîne, antérieure ou postérieure à l'opération réalisée par ledit assujetti. Le droit d'un assujetti effectuant des telles opérations de déduire la TVA acquittée en amont ne saurait être affecté par le fait que dans la chaîne de livraisons dans laquelle s'inscrivent ces opérations, sans que ce même assujetti le sache ou puisse le savoir, une autre opération, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ce dernier, est entachée de fraude à la TVA.⁵

12.3 Position actuelle de la Cour de Cassation

Finalement, la Cour de Cassation s'est prononcée après l'arrêt Kittel de la CJCE. Elle a conclu que, lorsqu'une entreprise a toujours été de bonne foi et n'a eu pour seul objectif que de poursuivre des opérations commerciales régulières, elle était en droit de déduire les taxes payées à son vendeur.⁶

Quoi qu'il en soit, cet arrêt ne prive en aucune façon le juge national de décider qu'un contrat est nul pour être entaché de fraude. Au contraire, cet arrêt renforce cette position : les opérations frauduleuses sont en dehors du champ d'application : elles sont donc bien nulles. En effet, si la fraude qui est à l'origine de la nullité absolue de conventions litigieuses est une fraude à la TVA, cette fraude fausse le libre jeu de la concurrence.

Il est donc clair qu'une TVA ne peut être déduite en cas de fraude fiscale.⁷

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre.

2. CJCE, 12 janvier 2006, aff. C-354/03, 355/03 et 484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. en Bond House Systems Ltd.

3. Voir, notamment, arrêts du 6 juillet 1995, BP Supergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18, et Gabalfrija e.a., point 43.

4. Voir, en ce sens, ordonnance du 3 mars 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, point 26.

5. CJCE 12 janvier 2006, aff. C-354/03, 355/03 et 484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. en Bond House Systems Ltd.

6. Cassation, 22 mars 2007, C.01.0155.F/ 13.

7. Voir en ce sens François T'Kint, *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, 2006, page 1053 à 1062.

13 DÉCISIONS ADMINISTRATIVES, JURISPRUDENCES ET QUESTIONS PARLEMENTAIRES

13.1 Décisions administratives

13.1.1 Travaux de réparation, d'entretien, de transformation ou d'amélioration à un bâtiment loué

La déduction de la taxe acquittée par un assujetti pour les travaux de réparation, d'entretien, de transformation ou d'amélioration qu'il a effectué au bâtiment qu'il a pris en location et qu'il utilise, en tout ou en partie, dans l'exercice de son activité d'assujetti, a lieu compte tenu des distinctions suivantes :

- 1° Si le locataire supporte lui-même le coût de ces travaux, il peut déduire la taxe portée en compte par l'entrepreneur dans la mesure où les dépenses se rapportent à la partie du bâtiment qui est utilisée pour son activité d'assujetti.
- 2° Si les dépenses engagées par le locataire lui sont remboursées, en tout ou en partie, sous l'une ou l'autre forme, par le propriétaire ou par le locataire principal, il est censé, en vertu de l'article 20, § 1^{er}, du Code, avoir fourni un service à ce propriétaire ou à ce locataire principal, dans la mesure où les travaux effectués ont été supportés par ces derniers. Le locataire doit délivrer une facture au propriétaire ou au locataire principal, conformément aux règles habituelles. La base de perception est formée par la rémunération en argent, ou à défaut, par la valeur normale de la contrepartie, que celle-ci consiste en l'obligation de diminuer le montant du loyer, l'engagement de ne pas augmenter celui-ci durant une période déterminée ou l'engagement de livrer des biens pour un prix inférieur à celui qui est demandé normalement. Dans cette mesure, le locataire peut déduire la taxe payée à l'entrepreneur. Il va de soi que la taxe réclamée par le locataire au propriétaire ou au locataire principal ne peut en aucun cas être déduite par ces derniers, étant donné que la location immobilière ne rentre pas dans le champ d'application de la taxe, à l'exception de l'option visée à l'article 44 du Code.¹

Lorsque le propriétaire paie au locataire une indemnité à l'expiration du contrat de bail, par application de l'article 9 de la Loi du 30 avril 1951, concernant les baux commerciaux, ou de l'article 26 de la Loi du 4 novembre 1969, concernant les baux à ferme, il n'y a pas lieu de considérer que le locataire a fourni pour autant un service au propriétaire.

Enfin, au cas où le propriétaire ou le locataire principal livre des biens au locataire pour des prix inférieurs aux prix qu'il pratique normalement, eu égard aux travaux effectués par ce dernier, la taxe due sur ces livraisons doit être calculée

sur les prix qui auraient été réclamés si le locataire n'avait pas effectué les travaux.²

13.1.2 Achat d'un terrain – Commission

La taxe grevant la commission qu'une agence immobilière réclame à son client assujetti pour son intervention dans l'achat d'un terrain sur lequel ce client fera ériger des bâtiments qu'il destine à son usage professionnel doit être considérée comme une taxe grevant un bien d'investissement au sens du Code.

L'opération de courtage concourt, en effet, à la constitution d'un bien d'investissement et la taxe grevée est prise en considération pour la déduction.³

13.1.3 Bien d'investissement acquis et facturé au nom de l'un des conjoints

Lorsqu'un bien d'investissement est acquis par un des conjoints et est facturé à son nom mais qu'il est destiné à l'autre conjoint qui l'utilise pour les besoins de sa propre activité professionnelle soumise à la TVA, la taxe perçue sur l'acquisition de ce bien peut être déduite comme si l'acquisition du bien avait été faite par le conjoint qui l'utilise pour son activité assujettie, et la facture établie à son nom.

Cette règle s'applique quel que soit le régime matrimonial des époux et quel que soit le conjoint qui a acquis le bien.

Elle est également applicable lorsque les deux époux exercent chacun une activité d'assujetti. Dans ce cas, la déduction de la taxe grevant l'acquisition du bien, doit s'opérer suivant l'affectation réelle à des fins professionnelles par chacun des époux.

On procédera du reste de la même manière lorsqu'un époux exerce une activité d'assujetti et l'autre une activité qui ne lui confère par la qualité d'assujetti.⁴

Lorsqu'un véhicule est utilisé tantôt par le mari tantôt par la femme et que la facture est établie au nom d'un des deux, la TVA ayant grevé l'achat du véhicule est déductible selon les règles normales en tenant compte de la limitation de 50 %. Tout se passe comme si le véhicule avait été acquis et facturé au conjoint exerçant une activité économique.

Si les deux conjoints exercent une activité économique leur ouvrant le droit à déduction, celle-ci est également autorisée.

Application

Un véhicule destiné au transport de personnes est acheté pour 12.400 EUR + 2.604 EUR (TVA : 21 %). La facture est établie au nom du mari. Le véhicule est utilisé à la fois pour l'activité économique du mari et de son épouse et à la fois pour leur usage privé.

1. Décision du 27 janvier 1972, n° E.T. 9.284 ; Revue TVA n° 6/72, n° 273.
2. Décision du 27 janvier 1972, n° E.T. 9.284, Revue TVA n° 6/72, n° 273.
3. Décision du 10 avril 1973, n° E.T. 11.298 ; Revue TVA n° 13/73, n° 420.
4. Décision du 14 avril 1976, n° E.T. 17.998, Revue TVA n° 26, 576.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

L'usage économique est évalué à 4/7 pour le mari et 1/7 pour son épouse. L'usage privé est évalué à 2/7.

Comment opérer la déduction ?

La ventilation de l'usage économique total est la suivante : 4/5 pour le mari et 1/5 pour la femme.

Etant donné que l'usage économique est supérieur à 50 %, la limitation contenu dans l'article 45, § 2, du Code s'applique.

Il en résulte que le montant déductible au maximum est de 1.302 EUR. Le mari déduira 4/5 de 1.302 EUR (soit 1.041,6 EUR) et la femme 1/5 de 1.302 EUR (soit 260,4 EUR).

Reprenons un exemple analogue mais le mari est salarié et la femme tient une boutique de mode.

La répartition de l'usage du véhicule est la suivante :

- 5/7 pour l'activité non imposable du mari ;
- 1/7 pour l'activité économique permettant la déduction exercée par l'épouse ;
- 1/7 pour l'usage privé.

La déduction s'élève à $2.604 \text{ EUR} \times 1/7 = 372 \text{ EUR}$.

13.1.4 Déduction de la TVA grevant les services utilisés pour les besoins d'une cession visée aux articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA

Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 22 février 2001 dans l'affaire C-408/98, *Abbey National plc c. Commissioners of Customs & Excise*, la CJCE a dit pour droit que, lorsqu'un Etat membre a fait usage de la faculté accordée par l'article 5, paragraphe 8, de la Sixième Directive (article 19, alinéa 1^{er}, de la Directive 2006/112/CE) de sorte que la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens est considérée comme n'étant pas une livraison de biens, les dépenses exposées par le cédant pour les services acquis afin de réaliser cette transmission font partie des frais généraux de cet assujetti et entretiennent donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique dudit assujetti.

La décision n° E.T. 108.026 du 23 décembre 2004 commente les conséquences de cet arrêt.

Assujetti cédant avec droit à déduction total

Il résulte de cet arrêt que la taxe ayant grevé les dépenses exposées par un assujetti pour effectuer la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité visée aux articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA, est entièrement déductible lorsque l'assujetti cédant n'effectue ou n'effectuait, dans le cadre de son activité économique, que des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe.

Assujetti cédant avec un droit partiel à la déduction

Si le cédant effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit, il résulte de l'article 17, paragraphe 5, de la Sixième Directive (article 173 de la Directive 2006/112/CE), il peut uniquement déduire la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Toutefois, si les différents services acquis par le cédant afin de réaliser la transmission présentent un lien direct et immédiat avec une partie clairement délimitée de ses activités économiques, de sorte que les coûts desdits services font partie des frais généraux afférents à ladite partie de l'entreprise, et que toutes les opérations relevant de cette partie de l'entreprise sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, cet assujetti peut déduire la totalité de la TVA qui a grevé les dépenses qu'il a exposées pour acquérir lesdits services.

Assujetti appliquant la règle du prorata

Si l'assujetti cédant est soumis à la règle du prorata général visée à l'article 46, § 1^{er}, dudit Code, la taxe déductible est déterminée en appliquant le prorata général de déduction au montant de la TVA ayant grevé les dépenses exposées en vue de la cession de l'universalité des biens ou de la branche d'activité.

A cet égard, l'attention est attirée sur le fait qu'en cas de cession d'une branche d'activité, le prorata général de déduction est donc applicable même si la branche d'activité cédée ne consiste qu'en opérations ouvrant droit à déduction totale de la taxe, la philosophie même du prorata général de déduction imposant d'appliquer celui-ci aux taxes ayant grevé tous les biens et services fournis à l'assujetti, quelle que soit l'affectation donnée à ces biens et services.

Assujetti appliquant la faculté de l'affectation réelle

Lorsque les dépenses précitées sont exposées par un assujetti qui applique la faculté de l'affectation réelle visée à l'article 46, § 2, du Code de la TVA, et que ces dépenses ne sont pas spécifiquement afférentes à un secteur d'activité ou à une branche d'activité déterminé(e), ouvrant ou non droit à déduction, elles doivent être considérées comme des frais généraux se rapportant à l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise, la taxe déductible doit alors être déterminée sur base d'un prorata spécial d'affectation. Ce prorata spécial sera en principe celui déjà utilisé par l'assujetti, sauf cas particuliers.

En revanche, lorsque les dépenses exposées par l'assujetti peuvent être clairement affectées à un secteur ou à une branche d'activité déterminé(e), il va de soi que l'assujetti opère la déduction en fonction de cette affectation.

13.1.5 Déduction de la TVA grevant les biens et les services utilisés pour les besoins d'une cession visée aux articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA et constituant la seule opération effectuée par l'assujetti cédant

Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 29 avril 2004 dans l'affaire C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-land c. Faxworld, la CJCE a dit pour droit qu'une société de personnes, créée dans le seul but de constituer une société de capitaux, est en droit de déduire la taxe en amont pour la fourniture de prestations de services et de biens, lorsque, conformément à son objet social, sa seule opération en aval a été la cession des prestations fournies par un acte à titre onéreux à ladite société de capitaux une fois créée et lorsque, en raison du fait que l'Etat membre concerné a fait usage des options prévues aux articles 5, paragraphe 8, et 6, paragraphe 5, de la Sixième Directive (articles 19, alinéa 1^{er}, et 29 de la Directive 2006/112/CE), aucune livraison de biens ou aucune prestation de services n'intervient lors de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens.

Par cette décision, la CJCE confirme d'abord que le seul fait de céder une universalité de biens confère bien la qualité d'assujetti à celui qui l'effectue et ensuite que cet assujetti dispose d'un droit à déduction même s'il s'agit de la seule opération qu'il effectue, ce droit à déduction reposant essentiellement sur la fiction de continuation de la personne du cédant par le cessionnaire.

13.1.6 Biens acquis à titre de placement – Œuvres d'art

Les biens qui, comme les œuvres d'art originales (peintures, sculptures, etc.) sont acquis par un assujetti sans intention de revendre mais à titre de placement et dont la valeur ne se déprécie pas par l'usage, ne sont ni des biens d'investissement ni, plus généralement, des biens destinés à être utilisés pour l'exécution d'opérations donnant droit à déduction.

La taxe qui a grevé l'acquisition n'est pas déductible.

La même solution est applicable pour l'achat d'encadrements, socles, et autres supports destinés à protéger ou à exposer les œuvres précitées.

Aucune distinction ne doit être faite suivant que l'assujetti est une personne morale ou physique.

La revente ultérieure de ces biens est une opération qui n'est pas soumise à la TVA.¹

13.1.7 Moment de l'exercice du droit à déduction

13.1.7.1 Cessation, honoraires comptable

La TVA due en raison de l'assistance prêtée par un expert fiscal à une personne qui fait l'objet d'un contrôle effectué

après le dépôt de sa déclaration de cessation d'activité peut encore être déduite à condition que cette personne introduise une demande en restitution dans la forme et dans le délai de cinq ans à compter du moment où le droit à déduction a pris naissance.²

13.1.7.2 Cessation, généralité

La TVA qui était prise en compte pour la déduction avant la perte de la qualité d'assujetti, par exemple par suite de cessation, mais qui pour une raison non déterminée n'a pas été portée en déduction, est encore susceptible d'être récupérée à condition que cette personne introduise une demande en restitution dans un délai de cinq ans à compter du moment où ce droit à déduction a pris naissance.³

Lorsque pour une opération qui n'est pas visée par le Code un assujetti délivre une facture dans laquelle il porte une TVA en compte à un autre assujetti, ce dernier ne peut opérer aucune déduction car la taxe n'est pas due.

Lorsque, pour une opération qui n'est pas visée par le Code de la TVA, un assujetti délivre une facture dans laquelle il porte un montant comme TVA en compte à un autre assujetti, ce dernier ne peut opérer aucune déduction car la taxe n'est pas due.

Il en est notamment ainsi en cas de cession d'une universalité de biens, dans les conditions de l'article 11 du Code. Par conséquent, si dans un tel cas, le cédant a porté la taxe en compte au cessionnaire, ce dernier ne peut pas opérer la déduction de cette taxe.

En revanche, le cédant peut, pour autant qu'il ait versé au Trésor la taxe qu'il a portée en compte au cessionnaire, obtenir la restitution de cette taxe. Quant au cessionnaire, s'il déduit la taxe qui lui a été portée en compte par le cédant, il doit, puisqu'il n'avait aucun titre pour opérer la déduction, régulariser la situation en procédant au versement de la taxe déduite, même si le cédant n'en a pas obtenu la restitution.⁴

13.1.8 Location immobilière avec fourniture de services dits accessoires – Déduction suivant l'affectation réelle

Lorsque le bailleur d'un bien immeuble par nature s'engage à l'égard du preneur à lui fournir des services dits accessoires, l'opération reste en règle entièrement exemptée de la taxe.

Ces services dits accessoires parmi lesquels le chauffage, l'électricité, l'eau, la climatisation, peuvent toutefois être soumis à la taxe lorsqu'ils sont fournis au preneur par le bailleur lui-même et qu'un prix distinct a été stipulé (Circ. 4/1973, n° 94 à n° 97).

1. Décision du 19 janvier 1973, n° E.T. 13.210, Revue TVA n° 11, 200 et décision du 6 décembre 1974, n° E.T. 19.449, Revue TVA n° 19, 83.
2. Décision du 15 mars 1977, n° E.T. 23.991, Revue TVA n° 31/77, page 440, n° 623.
3. Décision du 20 juin 1980, n° E.T. 28.453 ; Revue TVA n° 46/80, n° 744.
4. Décision du 28 septembre 1978, n° E.T. 14.725, Revue TVA n° 38/79 n° 104.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

Les canalisations et l'infrastructure du chauffage, de l'électricité, de l'eau et de la climatisation sont cependant des éléments du bien immobilier par nature ou y sont attachés à perpétuelle demeure et font, par conséquent, partie de la location immobilière exemptée. Le bailleur ne peut dès lors, en aucun cas, porter en déduction, la TVA grevant cette infrastructure.

Cette décision remplace la Décision du 13 juillet 1973, n° E.T. 15.928 et n° E.T. 16.214¹. Il ne sera toutefois pas revenu sur le passé. C'est notamment le cas de la déduction de la TVA exercée régulièrement, sur la base des décisions précitées, grevant les investissements mentionnés à l'alinéa précédent et, le cas échéant, de la révision de cette déduction.

Cette nouvelle décision est-elle acceptable ?

Sur base de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes, il nous semble qu'elle est pour le moins contestable. Ne s'agit-il pas en l'espèce d'une prestation multiple ?

La CJCE a effectivement une tout autre vision : elle considère que les services accessoires doivent faire l'objet, en toute hypothèse, d'une taxation à la TVA. Il ne s'agit plus d'une faculté mais d'une obligation².

In speciem, distinctement du loyer, des frais de nettoyage afférents aux parties communes d'un immeuble à appartement, sont portées en compte aux locataires par le propriétaire.

La question soumise à la CJCE : les frais de nettoyage doivent-ils partager le sort fiscal de la location (exonérée de TVA) du bien immobilier ?

La CJCE rappelle un principe : chaque prestation est (i) distincte et (ii) indépendante (point 17 de l'arrêt Tellmer).

Par dérogation, une prestation est considérée comme unique lorsqu'elle comprend des prestations distinctes mais qui ne sont pas indépendantes.

Les prestations de nettoyage des parties communes accompagnent l'utilisation de l'immeuble mais elles ne relèvent pas nécessairement de la notion de location immobilière.

La location et le nettoyage sont des prestations distinctes qui sont indépendantes l'une de l'autre.

Par conséquent, il s'agit d'une prestation multiple. La partie du prix relatif au nettoyage doit être soumise à la TVA ... ce qui sous-tend une déduction des dépenses y afférentes.

13.1.9 Prestations au-delà de la téléphonie – Droit à déduction limité ?

Le secteur des télécommunications offre chaque jour un nombre croissant de services qui dépassent largement le cadre de la téléphonie au sens strict du terme.

Ainsi, par exemple, par l'intermédiaire d'un numéro de téléphone à tarif majoré, spécialement commercialisé à cet effet (ci-après dénommé 'numéro spécial'), un assujetti peut offrir au public des services de nature très diverses – tels la fourniture d'informations (météo, bourse, ...), la participation à des jeux ou des concours, la réservation de places de parking, l'obtention de titres de transport, la souscription d'assurances, etc. Dans certains cas, des biens sont même fournis de cette manière. Cette offre de services et de biens se développera et se diversifiera d'ailleurs encore davantage dans le futur.

La technique par laquelle ce contenu est fourni, se développera et se diversifiera également davantage. Ainsi, il est déjà actuellement possible, dans le cadre de l'offre de la télévision numérique, de recevoir un contenu déterminé par une simple pression sur un 'bouton'. Dans ce cas, ce mode d'offre de contenu n'est en fait pas différent de celui qui consiste à utiliser un numéro spécial.

La circulaire 50/2009 (entrée en vigueur le 1^{er} avril 2010) précise les règles applicables en matière de TVA dans ce secteur d'activité, dont le point de départ du processus est 'l'envoi par un 'utilisateur', via un moyen de télécommunications, d'un message par lequel il passe commande ferme d'un contenu déterminé, et ce moyennant l'obligation ou pas du paiement d'un prix'.

Au sujet des relations entre les fournisseurs de contenu et les utilisateurs de contenu, il y a lieu de remarquer en fonction de ce système prévu dans la circulaire 50/2009 une influence certaine sur le droit à déduction.

En effet, pour déterminer le régime applicable en matière de TVA, il convient avant tout de déterminer la nature exacte du contenu, en faisant abstraction du service de télécommunications (le contenant), qui ne constitue que le moyen utilisé pour fournir l'opération principale (le contenu).

Ainsi, à titre d'exemple, le fournisseur de contenu doit soumettre à la TVA au taux de 21 % les fournitures d'informations et à celui de 6 % les ventes de titres de transport, tandis qu'il doit exempter de la TVA l'organisation de jeux ou les opérations d'assurances. De ce fait, il devient un assujetti mixte avec un droit à déduction limité.

13.2 Jurisprudences – Factures

13.2.1 Factures

13.2.1.1 Mentions obligatoires – Absence d'un numéro d'ordre du facturier de sortie

L'absence de certaines mentions ne fait pas nécessairement obstacle à la déduction à condition toutefois qu'un contrôle de l'opération soit encore réalisable. La mention de la date d'achèvement d'une prestation apparaît comme essentielle du fait qu'elle détermine le moment de l'exigibilité de la TVA et par conséquent aussi le moment de la déduction.³

1. Revue TVA n° 16, p. 265, n° 477.

2. CJCE, arrêt Tellmer Property, 11 juin 2009, C-572/07.

3. Trib. Bruxelles, 10 juin 2004.

La facture qui est irrégulière quant à la forme en fonction des dispositions de l'article 5 de l'Arrêté royal n° 1 ne donne droit à déduction que s'il n'y a aucun doute que l'opération facturée a réellement eu lieu.

L'assujetti doit par conséquent prouver l'exactitude d'une facture contestée et irrégulière quant à la forme.

Bien que l'Administration des contributions directes ait accepté la facture contestée comme frais professionnels déductibles, la décision du directeur régional de cette Administration n'engage pas les autres administrations fiscales qui appliquent d'autres règles.¹

Dans un arrêt du 13 octobre 2000, la Cour de Cassation a précisé que : pour pouvoir exercer son droit à déduction de la taxe grevant les biens ou les services qui lui ont été fournis, l'assujetti doit détenir une facture établie conformément à l'article 2 de l'Arrêté royal n° 1 du 23 juillet 1969². Il s'ensuit que l'assujetti ne peut compléter les mentions essentielles de la facture à la lumière d'autres documents en vue de fonder son droit à la déduction de la taxe.

Cette dernière jurisprudence confirme d'autres arrêts de la Cour de Cassation³. Toutefois, il ne faudrait pas en déduire qu'une interprétation substantielle devrait être systématiquement écartée. En effet, dès lors que la réalité d'une opération contractuelle est établie, l'absence de certaines mentions sur les factures peut être assimilée à un problème factuel, dans l'hypothèse où cette absence n'empêche pas l'Administration d'exercer le contrôle de la taxe.⁴

Nous pensons effectivement qu'une lecture stricte de la jurisprudence de la Cour de Cassation en la matière ne s'impose pas.

13.2.1.2 Factures fictives

Afin de pouvoir invoquer un droit à déduction, l'assujetti doit prouver que les factures établies et émises concernent des biens et des services réellement effectués.

Cette preuve n'est pas fournie par la seule facture, lorsqu'il est uniquement question de factures fictives, ni par le paiement lorsqu'il ressort d'une enquête pénale que le montant des factures a été immédiatement remboursé à l'exception de la TVA ou encore que seule la TVA sur le montant de la facture a été payée.⁵

13.2.2 Droit de superficie

13.2.2.1 Absence de renonciation au droit d'accession

Un assujetti ne peut déduire la TVA que dans la mesure où les biens et services lui ont été réellement livrés ou fournis.

Lorsqu'un bâtiment commercial a été construit sur un terrain appartenant à un associé de la société et que l'associé concerné, au moment de l'achèvement des travaux de construction, n'a pas encore renoncé à son droit d'accession, la déduction de la TVA ayant grevé ces travaux doit être rejetée dans le chef de la société.⁶

13.2.2.2 Révision obligatoire en cas de prêt à usage suivi immédiatement d'une location

Un tel cas a été soumis à la Cour d'appel de Gand.⁷

Une SA a fait procéder à des travaux d'aménagement à un immeuble de bureaux dont elle a la disposition en vertu d'une convention de prêt à usage. A l'expiration de ce prêt à usage, elle prend le bâtiment immédiatement en location. Faut-il procéder à une révision de la TVA que la société a déduite en rapport avec les travaux d'aménagement qu'elle a effectués durant la période de prêt à usage ?

La SA estime que non puisque tant la convention de prêt à usage que le contrat de location prévoient une renonciation au droit d'accession au profit de l'emprunteur ou du locataire. Il n'y a donc pas eu d'interruption dans la renonciation au droit d'accession. Par conséquent, il n'y a aucune raison de revoir la TVA à l'expiration du prêt à usage.

L'Administration comme la Cour d'appel de Gand rejettent toutefois cette thèse.

Selon la Cour, les travaux d'aménagement constituent des biens d'investissement dans le chef du titulaire du droit réel d'usage (la SA) (cf. art. 6, § 2 et art. 9 AR-TVA n° 3). La SA doit donc procéder à une révision de la TVA lorsque le bien d'investissement cesse d'exister dans son entreprise (art. 10, al. 1, 40 AR-TVA n° 3). La Cour estime que tel est le cas en l'espèce.

La Cour analyse la convention de prêt à usage comme étant une renonciation au droit d'accession assortie d'un droit de bâtir. Selon la Cour, cela implique la constitution d'un 'droit de superficie autonome'. La loi sur le droit de superficie prévoit qu'à l'expiration de ce droit, le tréfoncier acquiert la propriété des immeubles et travaux que le superficiaire a érigés ou exécutés.

1. Appel Liège, 7 avril 1989, Revue TVA n° 95/91, n° II.

2. Cassation, 13 octobre 2000, numéro de rôle : C980402N.

3. Cassation, 4 décembre 1989, Revue TVA n° 94, p. 99 – Cassation, 7 juin 1996, Revue TVA n° 124 – Cassation, 19 septembre 1996, F.J.F. n° 94/245.

4. Voir en ce sens e.a. Appel Liège, 7 avril 1984, Revue TVA n° 95, p. 215 et Trib. Bruxelles, 7 mars 1996, Courrier Fiscal, n° 11, 391.

5. Appel Gand, 24 juin 1988, Revue TVA n° 84/89, n° I et II.

6. Appel, Liège, 7 septembre 1989, Revue TVA n° 96/91, n° II.

7. Appel, Gand, 6 avril 2004, Fiscologue n° 951, p. 12.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

Selon la Cour, cela signifie qu'à l'expiration du prêt à usage, le tréfoncier a acquis la propriété des travaux d'aménagement réalisés par la SA et que, dans le chef de cette dernière, ces travaux 'ne peuvent plus être qualifiés de bien d'investissement'. Le bien d'investissement a donc cessé d'exister dans l'entreprise de la SA, de sorte qu'il faut procéder à une révision de la TVA.

La Cour ajoute que la renonciation au droit d'accession inscrite dans le contrat de location ne porte que sur les travaux effectués durant la durée de ce contrat. Par conséquent, les clauses afférentes à la renonciation au droit d'accession figurant respectivement dans le contrat de location et dans la convention de prêt à usage sont 'indépendantes l'une de l'autre et ne portent nullement sur les mêmes travaux d'aménagement'. Il ne saurait, dès lors, être question d'une 'renonciation continuée au droit d'accession'.

13.2.2.3 Droit à déduction dans le chef de celui au profit duquel un droit réel est constitué

Comment l'usufruitier, le superficiaire ou l'emphytéote doivent-ils exercer leur droit à la déduction en cas d'utilisation d'un bien immobilier utilisé à la fois pour des opérations ouvrant droit à la déduction et pour des besoins privés (location de la partie privée) ?

Priorité est accordée de ce cas au critère des surfaces : déduction pour la partie professionnelle. Relevons que le critère dit des surfaces a été validé par le tribunal de 1^{ère} instance de Bruges¹. La Cour d'appel de Gand a toutefois invalidé ce jugement du tribunal de 1^{ère} instance de Bruges précité. Pour la Cour d'appel, si des données fiables et objectives sont disponibles pour déterminer le droit à la déduction sur base d'un critère économique, ce critère du rendement est préférable au critère des surfaces car il permet de mieux approcher la réalité.

En l'espèce, la société avait fait calculer la valeur locative des deux parties de ses biens immobiliers par un expert immobilier. A ce titre, il est été justifié, selon la Cour d'appel, fidèlement d'utiliser une ventilation sur base de la valeur locative au lieu du critère de superficie.

Par ailleurs, la Cour d'appel constate qu'une ventilation sur base des revenus cadastraux qui ont été attribués respectivement à la partie de bureaux et à l'appartement aboutit quasiment au même résultat.²

13.2.3 Déduction en cas d'activité économique envisagée – Arrêt Inzo

L'arrêt Inzo³ instruit au sujet de la position adoptée par la Cour de Justice en matière de déduction lorsqu'un assujetti identifié à la TVA n'effectue par la suite jamais d'opérations imposables.

Dès lors que l'Administration a admis la qualité d'assujetti d'une société qui avait déclaré son intention de commencer une activité économique imposable, la commande d'une étude de rentabilité afférente à cette activité peut être considérée comme une activité économique.

Sauf cas de mauvaise foi, la qualité d'assujetti ne peut donc être retirée à cette société avec effet rétroactif même si elle n'a jamais effectué des opérations imposables.

13.3 Questions parlementaires – Déduction de la TVA en cas de refacturation de frais de restaurant et de voiture

Une réponse du Ministre à une question parlementaire fait le point en la matière.⁴

Son contenu est reproduit ci-après.

Si un assujetti refacture en son propre nom à une autre personne, des frais qui lui ont été portés en compte, sans que cette facturation ne s'inscrive dans la fourniture d'un ensemble de prestations, les articles 13, § 2, et 20, § 1^{er}, du Code de la TVA s'appliquent alors, pour autant que ces frais soient relatifs à des livraisons de biens ou à des services visés par ce Code.

L'assujetti est dès lors considéré comme ayant lui-même reçu et fourni les services et les livraisons auxquels se rapportent les coûts qui sont répercutés. Par conséquent, tant dans la relation entre l'assujetti qui refacture et son fournisseur ou prestataire de services, que dans la relation entre le premier nommé et son cocontractant à qui les frais sont refacturés, les règles normales en matière de TVA sont applicables, selon la nature de l'opération faisant l'objet de la refacturation.

Si les frais exposés et refacturés ont contribué à la réalisation d'une ou de plusieurs prestations qui doivent être considérées comme une seule livraison ou un seul service et que ces frais forment en fait un élément du prix de cette livraison ou de ce service, il y a lieu de considérer, pour la perception de la taxe, que la refacturation desdits frais fait partie, pour le tout, du bien livré ou du service presté.

Lorsqu'il s'agit de frais relatifs à des services consistant en la fourniture de logement, de nourriture et de boissons, au sens de l'article 18, § 1^{er}, 2^{ème} alinéa, 10^o et 11^o, du Code de la TVA, et qu'ils sont refacturés comme la rémunération d'une opération contractuelle ayant pour objet ce type de services, la TVA ayant grevé ces frais, par le prestataire de services qui est un assujetti ou par celui qui, en vertu des articles 13, § 2, et 20, § 1^{er}, du Code de la TVA, est assimilé à un prestataire de services, est déductible par celui-ci, selon les règles normales.⁵

1. Trib., Brugge, 08.10.2008, Rôle n° 07/1055/A.

2. Appel, Gand, 19 janvier 2010.

3. CJCE, aff. 110/94, 29 février 1996.

4. Bull. des Q. et R. Parl, Chambre, session 1994-1995, n° 144, Q. n° 1411 Breyne, 2 février 1995, Revue TVA n°114, 648.

5. Article 45 § 3, 3, b), du Code.

L'exclusion de la déduction de la TVA ayant grevé lesdits frais, établie par l'article 45, § 3, 3°, du Code de la TVA, ne vaut alors que dans le chef du preneur des services précités.

Lorsque le prestataire de services ne refacture pas en tant que tels les frais de logement, de nourriture et de boissons, parce que ceux-ci constituent un élément du prix de l'opération principale, la TVA ayant grevé ces frais de logement, de nourriture et de boissons n'est pas déductible dans le chef du prestataire de services.¹

Pour la livraison, l'importation et l'acquisition intracommunautaire de voitures automobiles servant au transport de personnes, y compris les véhicules qui peuvent servir tant au transport de personnes qu'au transport de marchandises, et pour les biens et les services se rapportant à ces véhicules, la déduction ne peut dépasser en aucun cas 50 % des taxes qui ont été acquittées.²

Cette limitation du droit à déduction est de stricte application et seules quelques exceptions sont admises, dans les cas prévus au deuxième alinéa de la disposition légale précitée, c'est-à-dire en ce qui concerne :

- 1° les véhicules destinés à être vendus ou donnés en location par un assujetti dont l'activité économique spécifique consiste dans la vente ou la location de voitures automobiles ;
- 2° les véhicules destinés à être utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes.

Compte tenu de ce qui précède, la limitation de la déduction à 50 % est toujours applicable, même si le prestataire de services porte en compte et mentionne séparément sur la facture lesdits frais de voiture.

13.4 Circulaire 2019/C/22 concernant les travaux effectués par un assujetti à la TVA à un bâtiment qu'il prend en location

En ce qui concerne les relations entre le locataire et le bailleur, il convient d'envisager deux types de situations :

13.4.1 Le locataire supporte intégralement le coût des travaux qui profitent directement ou indirectement au bailleur (pas d'opération à titre onéreux)

La situation visée est celle où le locataire ne reçoit, de la part du bailleur, aucun remboursement du coût des travaux, sous quelque forme que ce soit.

À défaut d'existence d'un lien direct entre lesdits travaux effectués par le locataire et une quelconque contrepartie reçue en échange de la part du bailleur, des prestations réciproques ne sont pas échangées. Par conséquent, on se situe hors du champ d'application de la TVA, défini à l'article 2 du Code de la TVA.

Toutefois, le locataire peut déduire, selon les règles habituelles, la taxe grevant les travaux qu'il supporte lui-même, dans la mesure où les dépenses se rapportent à la partie d'un bâtiment qui est utilisée pour son activité d'assujetti lui conférant un droit à déduction (article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA).

Seule la taxe acquittée pour les travaux de constitution, de transformation ou d'amélioration est sujette à la révision de déduction propre aux biens d'investissement (article 48, § 2, premier alinéa, du Code de la TVA ; article 10, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 3). Le cas échéant, le locataire doit opérer cette révision en cours ou en fin de bail, selon les situations rencontrées.

13.4.2 Le bailleur rembourse au locataire tout ou partie de ses dépenses

13.4.2.1 Opération à titre onéreux

La situation visée est celle où le bailleur rembourse le locataire du coût des travaux, totalement ou partiellement, sous l'une ou l'autre forme.

En ce qui concerne les travaux portant sur des immeubles détenus en location, les parties disposent d'une large liberté contractuelle puisque, dans la plupart des cas, la loi ne prévoit pas de dispositions impératives.

Donc, les travaux sont souvent prévus conventionnellement par le contrat de bail ou en cours de bail.

Le régime TVA applicable doit notamment être déterminé à la lumière des enseignements tirés de la jurisprudence européenne selon laquelle une opération est considérée comme effectuée à titre onéreux par la seule existence d'un lien direct entre elle-même et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti, même si cette opération est effectuée à un prix inférieur ou supérieur au prix de revient (Cour de Justice de l'Union Européenne, arrêts *Hotel Scandic Gässabäck AB*, affaire C-412/03, du 20.01.2005 et *Campsa Estaciones de Servicio SA*, affaire C-285/10, du 09.06.2011).

Un tel lien direct est notamment établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (Cour de Justice de l'Union Européenne, arrêts *RCI Europe*, affaire C-37/08, du 03.09.2009 et *Lebara Ltd.*, affaire C-520/10 du 03.05.2012).

Ainsi, la contrepartie d'une opération peut consister en une prestation de services et en constituer la base d'imposition, à condition qu'il existe un lien direct entre l'opération et la prestation de services et que la valeur de cette dernière puisse être exprimée en argent (Cour de Justice de l'Union Européenne, arrêt *Bertelsmann AG*, affaire C-380/99, du 03.07.2001 et jurisprudence y citée).

1. Article 45, § 3, 3, b), du Code.
2. Article 45, § 2, du Code.

CHAPITRE 8 Régime de la déduction

Par exemple, une prestation de remise en état d'un immeuble pris en location, effectuée aux frais du locataire, doit être considérée comme effectuée à titre onéreux dans la mesure où le bailleur, en contrepartie de cette prestation, verse une somme d'argent ou consent expressément un avantage quelconque, comme une diminution de loyer, une dispense de loyer ou une dispense d'augmentation de loyer, tandis qu'il récupère le bien aménagé à la fin du contrat (voir Cour de Justice de l'Union Européenne, arrêt Serebryannay vek EOOD, affaire C-283/12, du 26.09.2013).

Dans une telle situation, le lien direct entre la prestation et la contrepartie réellement reçue en échange, par le prestataire de celle-ci, est clairement établi.

La circonstance que la prestation de services en cause ne bénéficiera au bailleur qu'après l'expiration du contrat ne change rien à cet égard, puisque, dans le cas d'un contrat synallagmatique, les parties s'engagent l'une envers l'autre à effectuer des prestations réciproques (voir par analogie, Cour de Justice de l'Union Européenne, arrêts Kennemer Golf & Country Club, affaire C-174/00, du 21.03.2002 et RCI Europa, précité, points 31 et 33).

En résumé, lorsque le contrat de bail et/ou son exécution démontre un lien direct entre les travaux et les avantages consentis par le bailleur, même s'ils n'en couvrent pas intégralement la valeur économique, le locataire effectue une opération à titre onéreux en faveur du bailleur.

Cette opération est qualifiée au cas par cas de prestation de services à défaut d'être une livraison de biens et est passible de la taxe, sur la base des principes généraux de taxation (articles 2, 4, 10, §§ 1^{er} et 2, a), 18, §§ 1^{er} et 2, du Code de la TVA).

Le locataire doit délivrer une facture au bailleur, conformément aux règles habituelles. Si les conditions de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée sont remplies, notamment, s'il s'agit d'une opération visée au paragraphe 2 de cet article, la mention « Auto-liquidation » doit être apposée sur la facture et le report de perception doit être pratiqué.

Compte tenu de tout ce qui précède, on peut souligner qu'il n'est donc pas relevant de faire appel à la notion de commissionnaire au sens des articles 13, § 2, et 20, § 1^{er}, du Code de la TVA.

La position administrative, telle que mentionnée au point 2° de la décision n° E.T.9.284 du 27.01.1972, a d'ailleurs été invalidée par la Cour de Cassation, dans son arrêt n° F.11.0079.N du 15.03.2013.

13.4.2.2 Base d'imposition

La base d'imposition est constituée par la rémunération exprimable en argent dont bénéficie le locataire (éventuellement sous forme d'intervention financière, de diminution ou de dispense de loyer ou encore de dispense d'augmenta-

tion de loyer) ou, le cas échéant, par la valeur normale de la contrepartie obtenue ou à obtenir par ce prestataire.

13.4.2.3 Droit à déduction

Le locataire peut, non seulement, déduire la taxe grevant les travaux visés, supportés par lui-même mais également celle perçue sur les travaux supportés par le bailleur.

Dans ce dernier cas, même s'il s'agit de travaux de constitution, de transformation ou d'amélioration, la déduction n'est pas sujette, dans le chef du locataire, à la révision propre aux biens d'investissement puisqu'il agit alors en principe comme prestataire de services vis-à-vis du bailleur.

Par conséquent, en fin de bail, le locataire ne doit pas opérer la révision de la déduction de la TVA ayant grevé la partie des travaux de constitution, de transformation ou d'amélioration dont il obtient le remboursement.

En revanche, il doit, le cas échéant, opérer cette même révision pour la partie de ces travaux dont il n'obtient pas le remboursement (article 48, § 2, premier alinéa, du Code de la TVA ; article 10, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 3).

Exemple

Un assujetti avec droit à déduction total prend en location un immeuble à usage de bureaux, utilisé exclusivement pour son activité économique.

En 2017, il fait installer une nouvelle chaudière au gaz dans la cave (coût : 5.000 EUR + 1.050 EUR de TVA) et il fait placer des cloisons supplémentaires à l'étage supérieur (coût : 15.000 EUR + 3.150 EUR de TVA). Les travaux sont achevés et facturés au locataire le 04.06.2017.

Le locataire convient avec le bailleur que ce dernier remboursera exclusivement l'installation de la chaudière au gaz (cette opération est considérée comme une prestation de services soumise à la TVA). Le locataire ne reçoit aucune rémunération en ce qui concerne les cloisons (à l'expiration du contrat non plus).

Le locataire peut porter en déduction le montant de TVA équivalent à 1.050 EUR + 3.150 EUR = 4.200 EUR.

Le contrat de bail expire le 05.04.2019.

Seule la TVA ayant grevé la chaudière au gaz est exclue de la révision de la déduction. La TVA perçue sur le placement des cloisons est sujette à la révision de la déduction au détriment du locataire, relativement aux années 2019, 2020 et 2021, soit pour un montant de $3.150 \times 3/5 = 1.890$ EUR.

Il va de soi que la taxe due par le bailleur pour l'installation de la chaudière au gaz ne peut être déduite par ce dernier dans le cas où la location immobilière constitue une opération effectivement exemptée de la taxe en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA.

Toutefois, depuis le 01.01.2019, par exception à l'exemption précitée, il est possible d'opter pour soumettre à la taxe la location immobilière. Moyennant le respect de toutes les conditions de fond et de forme prévues en la matière et la levée conjointe de l'option pour ladite taxation, par le bailleur et le locataire (voir article 44, § 3, 2°, d), du Code de la TVA), la TVA réclamée par le locataire au bailleur deviendrait déductible dans le chef de ce dernier.

13.4.3 Mesure abrogative

La présente circulaire remplace la Décision n° E.T.9.284 du 27.01.1972 ainsi que tous les commentaires administratifs contraires à la teneur de cette circulaire.

13.5 Communication : restitution de la TVA historique en matière de location immobilière taxable

La loi du 14.10.2018 (MB du 25.10.2018) a instauré la possibilité d'opter sous certaines conditions pour soumettre à la TVA la location immobilière à partir du 01.01.2019.¹

Cette taxation optionnelle ouvrira par conséquent un droit à déduction, y compris sur la TVA historique, c'est-à-dire celle qui est devenue exigible avant le 01.01.2019, qui n'a pu, avant cette date, être déduite. Pourra ainsi, notamment, être déduite dans la déclaration relative à la première période de l'année 2019 (à déposer soit le 20.02.2019 pour les assujettis soumis au régime de dépôt mensuel ou le 20.04.2019 pour les assujettis soumis au régime de dépôt trimestriel), la TVA ayant grevé :

- les travaux immobiliers relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments qui pourront bénéficier du nouveau régime, dans la mesure où ces opérations concourent spécifiquement à leur construction et pour lesquelles la TVA est devenue exigible pour la première fois au plus tôt le 01.10.2018 ;

- les services intellectuels relatifs à ces bâtiments ou fractions de bâtiments tels que les services des architectes et des géomètres, des coordinateurs de sécurité, les études préliminaires et ce même si la TVA relative à ces services est devenue exigible avant le 01.10.2018 ;
- les travaux relatifs à la démolition préalable d'un bâtiment afin de construire en lieu et place un bâtiment visé au premier point et ce même si la TVA est devenue exigible avant le 01.10.2018 ;
- les travaux relatifs au sol (les travaux de sondage, d'assainissement, de terrassement, de stabilisation du sous-sol ou de la surface...) sur lequel un bâtiment tel que visé au premier point sera construit et ce même si la TVA est devenue exigible avant le 01.10.2018.

En ce qui concerne l'exercice du droit à déduction de la TVA devenue déductible à la suite de l'instauration du régime de la taxation optionnelle des locations immobilières :

- l'assujetti concerné devra remettre au team gestion dont il relève, un inventaire des biens et services concernés et pour lesquels il postule la déduction de la TVA y relative ;
- le montant de la TVA historique devenue déductible est imputé à concurrence du montant de la TVA due tel qu'il découle de la case 71 de la déclaration périodique selon les règles normales. Si, à la suite de cette imputation, un montant de cette TVA historique doit encore faire l'objet d'une déduction, ce montant est reporté sur les périodes de déclarations suivantes jusqu'à ce que ce montant soit totalement apuré. Le montant de TVA qui n'aura pas pu être apuré dans les onze premières déclarations mensuelles ou les trois premières déclarations trimestrielles de l'année 2019, pourra être inscrit dans la déclaration de décembre ou la déclaration du quatrième trimestre de l'année 2019, quel que soit le résultat final de cette déclaration et ne sera donc plus reporté.

1. Nouvel article 44, § 3, 2°, d), du Code.

CHAPITRE 9 Les restitutions

1 CLASSIFICATION DES RESTITUTIONS

Aux termes de l'article 75 du Code, la TVA ne peut être restituée que dans les cas prévus par les articles 76 et 77 du Code.

Toute personne qui demande le remboursement de la taxe doit pouvoir établir son droit à restitution au moyen de documents probants :

- facture ;
- déclaration d'importation ;
- certificat d'invalidité, etc.

Lorsque l'ayant droit au remboursement est un assujetti tenu au dépôt d'une déclaration périodique visée à l'article 53, alinéa 1^{er}, 3°, du Code, la justification de la cause du remboursement ne doit cependant être fournie qu'à la demande d'un agent chargé du contrôle de la TVA. Il en est de même lorsque la restitution est constatée dans une déclaration spéciale visée à l'article 53ter, 1°, du Code.

Afin d'apporter un élément structurel au niveau de la compréhension des restitutions, il a paru judicieux de présenter d'entrée une classification des restitutions selon deux critères :

- la qualité de l'ayant-droit à la restitution ;
- la fonction de la disposition légale.

1.1 Premier critère : la qualité de l'ayant-droit

Ce critère nous permettra de classer les restitutions selon la structure suivante :

- cas de restitutions ne concernant que les assujettis ;
- cas de restitutions pouvant concerner aussi bien les assujettis que les non-assujettis ;
- cas de restitutions ne pouvant concerner que les non-assujettis.

1.1.1 Cas de restitution concernant exclusivement les assujettis

Sont ici concernées différentes catégories d'assujettis (ordinaires déposants et autres) pour des opérations soumises à la TVA ou même exonérées de TVA qu'elles aient lieu à titre habituel ou même occasionnel.

Tant il est vrai que les personnes ici concernées sont toutes assujetties à la TVA et effectuant d'une manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs activités économiques au sens de l'article 4, § 2, de la Sixième Directive, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.¹

1.1.1.1 Restitution du crédit d'impôt

Article 76, § 1^{er}, du Code

Il s'agit de la restitution de l'excédent des TVA déduites par un assujetti, tenu au dépôt de déclarations périodiques visées à l'article 53, alinéa 1^{er}, 3°, du Code, par rapport au montant des TVA dues par celui-ci.

1.1.1.2 Restitutions pour certaines catégories particulières d'assujettis

Article 76, § 2, du Code

1° les assujettis occasionnels volontaires visés à l'article 8, §§ 1^{er}, 2 et 3, du Code ;

2° les assujettis occasionnels d'office visés à l'article 8bis, § 1^{er}, du Code et les assujettis y assimilés pour l'application de l'article 45, § 1bis, du Code (vendeurs occasionnels de moyens de transport neufs à un acheteur établi dans un autre Etat membre) ;

3° les assujettis établis à l'étranger qui n'ont pas de représentant responsable en Belgique (exercice du droit à déduction prévu par la Huitième et la Treizième Directive).

Il s'agit ici de permettre l'exercice d'un droit à déduction à des catégories d'assujettis qui ont comme caractéristique commune de ne pas déposer de **déclarations périodiques** à la TVA au sens de l'article 53, alinéa 1^{er}, 3°, du Code.

1.1.2 Cas de restitution concernant aussi bien les assujettis que les non-assujettis

1.1.2.1 Restitutions de TVA pour des opérations imposables contractuelles localisées en Belgique

Article 77, § 1^{er}, du Code

Sont ici visées les restitutions de TVA pour des opérations imposables contractuelles localisées sur le territoire natio-

1. Comp. article 256 A du Code général des impôts français – voir aussi Cour administrative d'appel de Nancy, 2ème Chambre, 30 avril 1992, req. n° 91-219.

nal (livraisons de biens, prestations de services et acquisitions intracommunautaires).

1.1.2.2 Restitutions de TVA pour les importations

Article 77, § 1bis, du Code

Il ne s'agit ici que des restitutions trouvant leur origine dans le cadre d'importations.

1.1.3 Cas de restitutions concernant exclusivement les non-assujettis

1.1.3.1 Restitutions de TVA en faveur de certaines catégories d'invalides et de handicapés

Article 77, § 2, du Code

Ne sont ici visés que les cas de restitutions à des personnes – invalides ou handicapées – répondant à certaines conditions.

1.1.3.2 Restitutions de TVA en faveur de personnes morales non-assujetties

Article 77bis du Code

Lorsque, dans la situation visée à l'article 25quinquies, § 4, des biens acquis par une personne morale non assujettie sont expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers vers un Etat membre autre que la Belgique, la TVA acquittée en cas d'importation des biens en Belgique est restituée à l'importateur, dans la mesure où ce dernier établit que l'acquisition intracommunautaire qu'il effectue a été soumise à la taxe dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

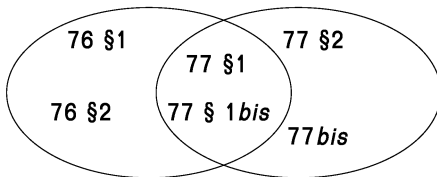
Afin de permettre une approche didactique, les différentes notions abordées ci-avant et qui feront l'objet d'un développement complet ultérieur, sont présentées sous forme d'un schéma explicatif qui offre l'avantage, ici prépondérant, d'illustrer le propos et de mettre en évidence le premier critère de classification des restitutions.

Classification des restitutions

PREMIER CRITERE : LA QUALITE DE L'AYANT-DROIT

Assujettis :	restitutions concernant exclusivement les assujettis.
Intersection :	restitutions pouvant concerner aussi bien les assujettis que les non-assujettis.
Non-assujettis :	restitutions concernant exclusivement les non-assujettis.

Assujettis Intersection Non-assujettis



article 76, § 1 ^{er}	: Restitution du crédit d'impôt
article 76, § 2	: Restitutions pour certaines catégories particulières d'assujettis
article 77, § 1 ^{er}	: Restitutions pour les opérations imposables contractuelles localisées en Belgique
article 77, § 1bis	: Restitutions pour les importations
article 77, § 2	: Restitutions en faveur de certaines catégories d'invalides et de handicapés
article 77bis	: Restitutions en faveur de personnes morales non-assujetties

1.2 Second critère : la fonction de la disposition légale

1.2.1 Restitutions proprement dites

Sont ici regroupés les cas de restitutions au sens premier du terme, à savoir :

1.2.1.1 Restitution du crédit d'impôt

Article 76, § 1^{er}, du Code

Il s'agit de la restitution de l'excédent des TVA déduites par un assujetti, tenu au dépôt de déclarations périodiques

CHAPITRE 9 Les restitutions

visées à l'article 50, § 1^{er}, 3°, du Code, par rapport au montant des TVA dues par celui-ci.

1.2.1.2 Restitutions de TVA pour des opérations imposables contractuelles localisées en Belgique

Article 77, § 1^{er}, du Code

Sont ici visées les restitutions de TVA pour des opérations imposables localisées sur le territoire national.

1.2.1.3 Restitutions de TVA pour les importations

Article 77, § 1bis, du Code

Il ne s'agit ici que des restitutions trouvant leur origine dans le cadre d'importations.

1.2.1.4 Restitutions de TVA en faveur de certaines catégories d'invalides et de handicapés

Article 77, § 2, du Code

Ne sont ici visés que les cas de restitutions à des personnes – invalides ou handicapées – répondant à certaines conditions.

1.2.1.5 Restitutions de TVA en faveur de personnes morales non-assujetties

Article 77bis du Code

Lorsque, dans la situation visée à l'article 25quinquies, § 4, des biens acquis par une personne morale non assujettie

sont expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers vers un Etat membre autre que la Belgique, la TVA acquittée en cas d'importation des biens en Belgique est restituée à l'importateur, dans la mesure où ce dernier établit que l'acquisition intracommunautaire qu'il effectue a été soumise à la taxe dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

1.2.2 Restitutions improprement dites

Par opposition aux restitutions proprement dites, les restitutions improprement dites ne consacrent en réalité que l'exercice du droit à déduction accordé par la loi¹ à certains assujettis non déposants.

Article 76, § 2 du Code

1° les assujettis occasionnels volontaires visés à l'article 8, §§ 1^{er}, 2 et 3, du Code ;

2° les assujettis occasionnels d'office visés à l'article 8bis, § 1^{er}, du Code et les assujettis y assimilés pour l'application de l'article 45, § 1bis, du Code (vendeurs occasionnels de moyens de transport neufs à un acheteur établi dans un autre Etat membre) ;

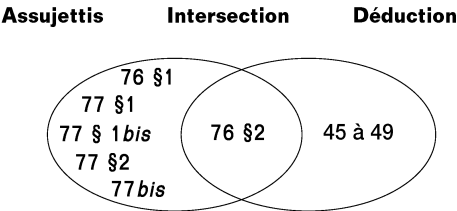
3° les assujettis étrangers qui n'ont pas d'établissement stable ni de représentant responsable en Belgique (exercice du droit à déduction prévu par la Huitième et la Treizième Directive) ;

Il s'agit ici de permettre l'exercice d'un droit à déduction à des catégories d'assujettis qui ont comme caractéristique commune de ne pas déposer de **déclarations périodiques** à la TVA au sens de l'article 53, alinéa 1^{er}, 3°, du Code.

CLASSIFICATION DES RESTITUTIONS

SECOND CRITERE : LA FONCTION DE LA DISPOSITION LEGALE

Restitutions :	Restitutions proprement dites.
Intersection :	Restitutions improprement dites (consacrant l'exercice d'un droit à déduction).
Déduction :	Champ d'application du droit à déduction.



1. Cf. articles 45 à 49 du Code.

article 76, § 1 ^{er}	Restitution du crédit d'impôt
article 77, § 1 ^{er}	Restitutions pour les opérations imposables contractuelles localisées en Belgique
article 77, § 1bis	Restitutions pour les importations
article 77, § 2	Restitutions en faveur de certaines catégories d'invalides et de handicapés
article 76, § 2	Restitutions pour certaines catégories particulières d'assujettis
article 77bis	Restitutions en faveur de personnes morales non-assujetties
articles 45 à 49	Droit à déduction

2 RESTITUTION DU CREDIT D'IMPOT

2.1 Principe général

Conformément aux dispositions reprises en son premier alinéa, l'article 334 de la Loi-programme du 27 décembre 2004 instaure une figure juridique *sui generis* en ce qui concerne toute somme à restituer ou à payer à un redevable dans le cadre de l'application des dispositions légales en matière d'impôt sur les revenus et de taxes y assimilées, de taxes sur la valeur ajoutée ou, en vertu des règles de droit civil, relatives à la répétition de l'indu. Le deuxième alinéa de l'article 334 stipule en plus que les dispositions mentionnées au premier alinéa restent applicables en cas de saisie, de cession, de situation de concours ou de procédure d'insolvabilité. L'intention du législateur est donc manifestement d'appliquer cette figure juridique sur toute somme à restituer ou à payer à un redevable et qui répond aux conditions fixées au premier alinéa, quelle que soit la phase de la procédure de faillite durant laquelle une telle somme doit être restituée ou payée. Le législateur a ainsi expressément voulu qu'aucune différence ne puisse être faite entre la période préalable au jugement de faillite, la période allant du jugement de faillite à la clôture des opérations de la faillite et la période postérieure au jugement de clôture des opérations de la faillite. De plus, à la suite de deux questions préjudicielles, la Cour d'arbitrage s'est prononcée positivement sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 334, alinéa 2, de la Loi-programme du 27 décembre 2004 en ce qu'il permet, dans le cadre de l'application de cet article, la compensation des créances fiscales nonobstant l'existence d'une situation de saisie, de cession, de concours ou de procédure d'insolvabilité.¹ Il se déduit des articles 1675-⁷, § 1^{er}, du Code judiciaire et 334, alinéa 2, de la Loi-programme du 27 décembre 2004 que la règle énoncée au premier alinéa de cette seconde disposition suivant laquelle le fonctionnaire compétent est autorisé sous certaines conditions à affecter toute somme à restituer ou à payer à un redevable entre autres dans le cadre de dispositions légales en matière d'impôts, au paiement notamment de diverses dettes fiscales, s'applique lorsque

le contribuable a été admis au bénéfice de la procédure de règlement collectif de dettes.²

L'article 76, § 1^{er}, du Code établit le principe général selon lequel il y a remboursement lorsque le montant des déductions prévues par les articles 45 à 48 excède le montant des taxes dues.

2.2 Délai de remboursement normal

La lecture de ce texte nous apprend en outre que le législateur a établi un délai de remboursement normal : dans les trois mois, c.-à-d. avant le 1^{er} avril pour les crédits d'impôts constatés à la fin de l'année civile.

Avant d'aborder les autres délais légaux de remboursement prévus à l'article 76, § 1^{er}, du Code, signalons que le crédit d'impôt visé à l'article 76, § 1^{er}, du Code est exclusivement constitué par l'excédent des déductions par rapport aux TVA dues et non pas, d'une manière générale par le solde créateur du compte courant ouvert par l'Administration au nom de tout assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques.³

En effet, le compte courant d'un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques peut être créateur pour d'autres raisons – non prévues à l'article 76, § 1^{er}, du Code – que l'excédent de TVA déduites par rapport aux TVA dues.

2.3 Délai trimestriel de remboursement

L'article 76, § 1^{er}, alinéa 2, du Code prévoit la possibilité d'une restitution de l'excédent avant la fin de l'année civile selon des conditions prévues à l'article 8-¹ de l'Arrêté royal n° 4.

2.4 Délai mensuel de remboursement

La Circulaire n° E.T. 115.806 (AFER 9/2009) du 3 mars 2009 expose de manière détaillée le régime de la restitution mensuelle de la TVA. Les entreprises dont l'activité est en grande partie exemptée de TVA parce qu'elles pratiquent le commerce international, ou dont l'activité n'est pas soumise à la TVA en Belgique, par exemple parce que leurs opérations n'y sont pas effectuées, alors que pour leurs

1. Compte Rendu Analytique, Commission des Finances de la Chambre, Com 978, p. 4-6, Question orale n° 11822 de M. Massin du 30 mai 2006.
 2. Cassation, 14 décembre 2007, rôle F.06.0076.F.
 3. Voir Arrêté royal n° 24 du 29 décembre 1992.

CHAPITRE 9 Les restitutions

opérations à l'entrée elles doivent payer la TVA, se trouvent pratiquement en permanence en situation de crédit d'impôt envers l'Etat qui n'est en principe remboursé qu'au bout de trois mois seulement. Il en est de même par exemple des entreprises qui facturent leurs clients en Belgique selon la procédure de l'autoliquidation dans le secteur immobilier.

Pour atténuer la charge du préfinancement qu'occasionnent de tels crédits d'impôt, l'article 8-1, § 2, alinéa 1^{er}, 3^o, et § 5, de l'Arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée pris en exécution de l'article 76 du Code, tel qu'il a été modifié par les Arrêtés royaux du 29 décembre 1992, du 14 avril 1993, du 25 février 1996 et du 16 juin 2003, 20 février 2004, 1^{er} septembre 2004 et du 10 février 2009, a prévu pour les assujettis qui ont régulièrement des crédits d'impôt la possibilité de demander dans chaque déclaration mensuelle à la TVA la restitution du crédit d'impôt résultant de cette déclaration dans la mesure où certaines conditions et formalités déterminées sont observées.

Les assujettis qui effectuent les opérations imposables suivantes peuvent obtenir une restitution mensuelle lorsque la somme due par l'Etat après le dépôt de la déclaration mensuelle si elle atteint 245 EUR, lorsque cet assujetti a bénéficié, au cours de l'année civile précédente, d'un excédent d'au moins 12.000 EUR et a réalisé, au cours de la même période pour au moins trente pour cent de son chiffre d'affaires :

1° des livraisons de biens et des prestations de services exemptées par les articles 39, 39bis et 39quater du Code ;

2° des livraisons de biens et des prestations de services exemptées par les articles 40, § 2, 1^o et 2^o, 41, § 1^{er}, 2^o à 7^o et 42 du Code ;

3° des livraisons de biens et des prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le cocontractant conformément aux articles 51, § 2, 5^o et 51, § 4, du Code ;

4° des livraisons de biens et des prestations de services pour lesquelles le taux réduit de TVA s'applique conformément aux articles 1^{er}bis, 1^{er}quater à 1^{er}sexies de l'Arrêté royal n° 20 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux et aux rubriques XXXI, XXXII, XXXIII, XXXVI et XXXVII du tableau A de l'annexe à l'Arrêté royal précité ;

5° des livraisons de biens et des prestations de services localisées à l'étranger, pour autant que l'excédent résulte du préfinancement de la taxe ayant grevé ces biens et ces services.

Par sa Circulaire n° 2019/C/128 du 11 décembre 2019, l'Administration a apporté quelques éclaircissements sur les modifications apportées à l'Arrêté royal n° 4 (publiées au Moniteur belge du 5 septembre 2019) concernant les restitutions de TVA à l'égard des assujettis qui commencent leur activité économique.

Assujettis visés

Les assujettis visés par la nouvelle mesure de restitution mensuelle du crédit d'impôt TVA sont les assujettis qui débutent leur activité économique. Il s'agit des assujettis qui ont déposé une déclaration de commencement d'activité (par le biais d'un document n° 604A ou, pour les unités TVA, par le biais d'un document n° 606A) depuis moins de 24 mois.

À compter de sa demande d'identification à la TVA, un assujetti peut dès lors bénéficier de la restitution mensuelle de ses crédits d'impôt TVA en tant que « starter » pendant une période de 24 mois.

Sont donc visés :

- les nouveaux assujettis qui n'ont jamais été identifiés à la TVA auparavant et qui déposent une déclaration de commencement d'activité (document n° 604A) ;
- les assujettis qui ont cessé leur activité (dépôt d'un document n° 604C) et qui débutent une nouvelle activité, pour autant qu'au moins trois mois se soient écoulés entre la date de cessation (le dépôt du document n° 604C) et la date de dépôt de la nouvelle déclaration de commencement d'activité (document n° 604A) ;
- les assujettis qui déposent une déclaration de commencement d'activité (document n° 604A) en choisissant le régime de la franchise de la taxe et qui, au cours des 24 premiers mois de leur activité, passent au régime normal de taxation en matière de TVA (ils restent des assujettis starters jusqu'à l'expiration des 24 mois) ;
- les nouvelles unités TVA (même dont les membres étaient déjà tous identifiés à la TVA) et qui déposent une déclaration de commencement d'activité (document n° 606A).

Ne sont, par contre, jamais considérés comme des « starters » les titulaires d'un numéro global d'identification à la TVA (dont le numéro commence par BE 0796.6 ou BE 0796.5).

Conditions d'application

Pour que l'assujetti « starter » puisse obtenir la restitution mensuelle de son crédit d'impôt, les conditions d'application qui suivent doivent être remplies simultanément.

- Le crédit TVA doit se rapporter à une période comprise dans les 24 mois qui suivent la date de début de l'activité économique. Cette date est celle mentionnée par l'assujetti dans sa déclaration de commencement d'activité (document n° 604A).
- Le régime de la restitution mensuelle des crédits d'impôt est réservé aux assujettis starters tenus au dépôt mensuel de leurs déclarations périodiques.
- Le crédit TVA doit atteindre 245 EUR minimum.

- La déclaration périodique à la TVA doit être déposée au plus tard le vingtième jour du mois qui suit le mois à l'expiration duquel la somme due par l'État est constatée. La déclaration périodique à la TVA doit obligatoirement être déposée par voie électronique, par le biais de l'application INTERVAT. Aucune dérogation à ce principe ne pourra être accordée.
- L'assujetti doit expressément demander la restitution du crédit d'impôt à l'expiration de chaque mois pour lequel un excédent d'impôt est restituable. Pour ce faire, il appose une croix dans le cadre prévu à cet effet dans la rubrique « Demande de restitution » de la déclaration mensuelle à la TVA relative aux opérations de la période concernée.

Le régime de restitution mensuelle du crédit d'impôt TVA aux starters et les modifications apportées aux conditions d'application pour les titulaires de l'autorisation de restitution mensuelle entrent en vigueur au 01.01.2020.

2.5 Autres origines du crédit d'impôt

Lorsque le compte courant d'un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques présente un solde créditeur, ceci peut également, par exemple, être le fait d'un assujetti qui a payé au Trésor des sommes trop importantes par rapport à celles qu'il a déclarées dans sa déclaration périodique.

Un tel solde créditeur n'est pas visé à l'article 76, § 1^{er}, du Code et doit être remboursé par l'Administration selon le principe du remboursement de tout paiement indu : celui qui reçoit par erreur ou sciemment ce qui ne lui est pas dû, s'oblige à le restituer à celui de qui il l'a indûment reçu.¹

Une décision de l'Administration de la TVA semble toutefois contredire ce qui précède.

Conformément à l'article 19, § 3, de l'Arrêté royal n° 1, l'assujetti qui, à la date du 1^{er} décembre de l'année civile en cours, est tenu au dépôt de déclarations mensuelles en matière de TVA, doit payer un acompte sur la taxe due pour ses opérations du mois de décembre de cette même année.

Cependant, lorsque les données de la déclaration relative aux opérations du mois de décembre font apparaître que le montant de la taxe due sur ces opérations est inférieur à l'acompte payé, la question se pose de savoir si la différence est restituable par application de l'article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code, parce qu'elle représente une taxe qui n'est pas due.

L'Administration a répondu à cette question en précisant que, sur base des articles 5 et 7 de l'Arrêté royal n° 4, ce montant entre en ligne de compte pour déterminer si, en fin d'année civile, il existe en faveur de l'assujetti un excédent au sens de l'article 76, premier alinéa du Code.²

Cette décision est paradoxale dans la mesure où un tel solde créditeur est évidemment constitutif d'un excédent de paiements et non pas d'un excédent de TVA déductibles.

Quoi qu'il en soit, il n'en reste pas moins que cet excédent de paiements est – en toute hypothèse – restituable même si le motif de la restitution à invoquer dans un tel cas semble plutôt à notre avis reposer sur le principe de répétition de l'indu comme indiqué ci-avant.

2.6 Mesure destinée à lutter contre la fraude fiscale

La Loi-programme du 27 décembre 2006 (MB du 28 décembre 2006) entend intégrer dans le Code de la TVA, à l'article 79, § 2, alinéa 2, une disposition destinée à contrer la fraude, l'évasion fiscale et les abus.

La personne qui a opéré la déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services qui lui sont fournis, les biens qu'elle a importés et les acquisitions intracommunautaires qu'elle a effectuées, doit reverser à l'Etat les sommes ainsi déduites si au moment où elle a effectué cette opération, elle savait ou devait savoir que la taxe due, dans la chaîne des opérations, n'est pas versée ou ne sera pas versée à l'Etat dans l'intention d'éluder la taxe.

Il va de soi que ce reversement reste soumis au contrôle des courtes et tribunaux.

3 PROCÉDURE COMMUNE DE REMBOURSEMENT

Quelle que soit l'origine du solde créditeur du compte courant (excédent de TVA expressément visé à l'article 76, § 1^{er}, du Code ou tout autre), il n'existe qu'une seule procédure légale de remboursement.

Aucun doute ne peut exister à ce sujet à la lecture de l'article 7 de l'Arrêté royal n° 24 lequel prévoit que les soldes en faveur de l'assujetti qui sont accusés par le compte courant après les imputations prévues, sont remboursés aux époques, aux conditions et selon les modalités fixées par les articles 8-1, 12, § 1^{er}, et 13 de l'Arrêté royal n° 4.

Aucune demande particulière de restitution ne doit être introduite par l'assujetti.

Il nous faut donc examiner les conditions, les époques et les modalités de la restitution du crédit d'impôt, peu importe son origine.

3.1 La règle : le report du crédit d'impôt

L'article 8-1, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 4 prévoit que lorsque les données de la déclaration font apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur la période de déclaration suivante.

Comme il est permis de le constater, le solde créditeur est en principe – en l'absence de demande expresse de l'assujetti – reporté sur la période de déclaration suivante.

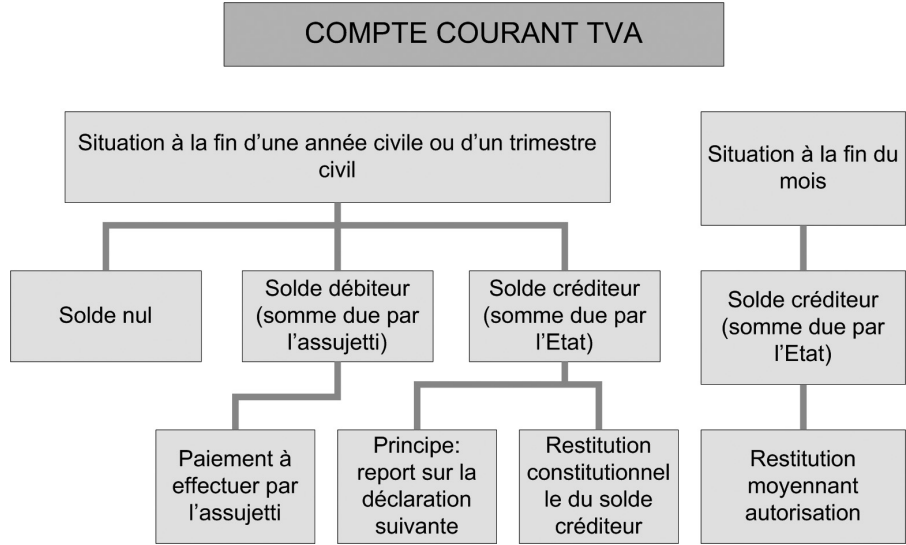
Avant d'aborder la procédure de restitution effective du solde créditeur du compte courant TVA, le schéma ci-après

1. Cf. article 1376 du Code civil.

2. Voir décision du 19 janvier 1978, n° E.T. 27.132 – Revues TVA n° 34, p. 298 et n° 35, p. 416.

CHAPITRE 9 Les restitutions

permettra de visualiser les trois situations que peut présenter un compte courant.



3.2.3 Remboursement mensuel moyennant autorisation

Réservé aux assujettis déposant des déclarations périodiques mensuelles et titulaires d'une autorisation (voir ci-avant) et pour les assujettis qui commencent leur activité économique.

3.2.4 Modes de restitution du solde créateur

A partir du 1^{er} avril 2009, la procédure de remboursement des crédits sur les comptes courants est modifiée. Les remboursements s'effectueront directement sur les comptes des assujettis.

L'Administration doit donc assurer la collecte des numéros de compte, la gestion et l'exécution complète des remboursements sur les numéros de compte individuels.

Une des conditions pour le lancement de cette nouvelle procédure repose sur le fait que les institutions financières communiquent à l'Administration les numéros de compte sous format SEPA (BIC +IBAN) des mandats qui leur ont été donnés par les assujettis. Cette communication a été réglée par un protocole signé au cours du mois de janvier 2009 entre FEBELFIN, représentant des institutions financières, et le SPF Finances.

La nouvelle procédure débutera le 1^{er} avril 2009. A cette date,

- Les assujettis à la TVA ne doivent plus déposer le formulaire n° 690 à la Banque de la Poste ni auprès des institutions financières. Ils communiquent à l'Administration le numéro de compte sur lequel ils souhaitent obtenir le remboursement comme suit :
- Les nouveaux assujettis utilisent le formulaire 604A adapté (Demande d'identification à la TVA lors du commencement d'activité).
- Les assujettis qui modifient leur numéro de compte ou qui n'ont pas communiqué un numéro de compte depuis le début de leur activité utilisent à cette fin le formulaire 604B adapté (Déclaration modificative d'une identification).
- Ces formulaires peuvent être obtenus à partir du 1^{er} avril 2009 auprès des offices de contrôle TVA et être téléchargés (www.minfin.fgov.be puis cliquer sur Finform).
- L'assujetti doit communiquer un compte de la zone des pays 'SEPA' et doit en principe être titulaire de ce numéro de compte. L'office de contrôle TVA peut demander la communication de la carte bancaire ou d'un extrait de compte afin de vérifier que le compte est bien établi au nom de l'assujetti.

L'Administration admet, à titre exceptionnel, que le numéro de compte ne soit pas établi au nom de l'assujetti, par exemple en cas d'association de fait, d'assujetti étranger avec représentant responsable... Dans ces cas, le nom du titulaire du compte bancaire (BIC et IBAN) doit être complété, suivi de son adresse complète (rue, numéro, lieu, code postal et pays) ainsi que des possibilités de contact (numéro de télé-

phone, télécopie et courriel). Le numéro d'entreprise doit, le cas échéant, également être complété. Pour les cas limités où il est admis que le compte n'est pas établi au nom de l'assujetti, un mandat écrit et signé par l'assujetti doit exister (mandat spécial destiné à cette fin ou un mandat général dont il résulte de manière explicite cette possibilité).

La modification d'un numéro de compte, qui est communiquée via un formulaire 604B avant la fin du mois qui suit la période de déclaration, prend cours, pour le remboursement de la déclaration à laquelle il est référé, à partir du début du 2^{ème} mois qui suit cette même période de déclaration.

Dans le courant du mois de mai 2009 et après la communication par les institutions financières des mandats qu'elles détiennent, chaque assujetti titulaire d'un compte auprès de ces dernières pour le remboursement des crédits TVA, recevra de l'Administration une lettre l'informant de la nouvelle procédure. Cette lettre précisera le n° de compte communiquée par l'institution financière mandatée et permettra, si nécessaire, à chaque assujetti par retour de courrier à l'office de contrôle TVA de rectifier l'information reçue (numéro de compte et nom du titulaire).

Enfin, l'Administration a communiqué que les derniers remboursements qui auront lieu suivant la procédure actuelle seront ceux qui résultent :

- des déclarations du premier trimestre 2009 ou du mois de mars 2009 (sans autorisation de remboursement mensuel). Ces remboursements seront effectués au plus tard fin juin 2009 ;
- des déclarations du mois de mars 2009 avec autorisation de remboursement mensuel. Ces remboursements interviendront au plus tard fin mai 2009.

3.3 La présomption légale de demande de restitution à concurrence de la dette d'impôt à apurer

Puisque nous avons vu qu'une des conditions à l'obtention de la restitution est le fait par l'assujetti de cocher la case *ad hoc* (cadre I) de sa déclaration périodique, il serait logique de déduire qu'en l'absence de cette mention expresse, il n'y a pas de restitution et partant, que le solde créateur du compte courant est reporté sur la période suivante.

En réalité, il n'en est pas toujours ainsi.

En vertu de l'article 8-1, § 3, de l'Arrêté royal n°4 l'assujetti est censé, par une présomption légale, avoir demandé la restitution même lorsque la case *ad hoc* n'est pas cochée à concurrence de la dette d'impôt à apurer.

Restitution obligatoire

En effet, l'article 8-1, § 3, alinéa 1 à 3, de l'Arrêté royal n° 4 prévoit que l'assujetti ait opté ou non pour la restitution de l'excédent qui apparaît en sa faveur à la date du dépôt de la déclaration périodique visée à l'article 53, alinéa 1^{er}, 3°, du Code, cette restitution est toujours censée de-

mandée à concurrence de la dette d'impôt à apurer, lorsque, à la date de l'ordonnancement visé à l'Arrêté royal du 17 juillet 1991 portant coordination des lois sur la comptabilité de l'Etat ou de l'opération équivalente à un paiement, l'assujetti est redevable, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, de taxes, d'amendes, d'intérêts ou de frais accessoires qui résultent d'infractions commises avant l'expiration de la période à laquelle se rapporte la déclaration visée ci-dessus.

Si la dette d'impôt visée à l'alinéa 1^{er} constitue une créance certaine, liquide et exigible dans le chef de l'Administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines, ce qui est notamment le cas lorsqu'elle n'est pas contestée ou lorsqu'elle a donné lieu à une contrainte visée à l'article 85 du Code dont l'exécution n'est pas interrompue par l'opposition prévue à l'article 89 du Code, le crédit d'impôt est affecté à due concurrence à l'apurement de la dette.

L'ordonnancement ou l'opération équivalente à un paiement est exécuté au plus tard le troisième mois qui suit la période à laquelle la déclaration trimestrielle ou la déclaration du dernier mois du trimestre se rapporte. Il a néanmoins lieu au plus tard le deuxième mois qui suit la période à laquelle se rapporte la déclaration mensuelle en cas de restitution mensuelle du crédit d'impôt.

Lorsque la dette d'impôt constitue une créance certaine, liquide et exigible, la demande en restitution est alors obligatoire.

C'est notamment le cas lorsque :

- soit l'existence d'une dette d'impôt non contestée ;
- soit l'existence d'une dette d'impôt ayant donné lieu à une contrainte qui est le titre exécutoire que l'Administration se décerne à elle-même et dont l'exécution n'a pas été interrompue par l'opposition à la contrainte prévue à l'article 89 du Code.

3.4 Retenue valant saisie conservatoire

3.4.1 Le fonctionnement de la retenue

La saisie conservatoire est classiquement pratiquée afin de permettre au créancier de prendre des garanties en vue du règlement ultérieur de sa créance et qu'elle suppose la réunion de deux conditions de fond : la célérité prévue à l'article 1413 du Code judiciaire et l'existence d'une créance certaine, liquide et exigible.¹

L'article 8-¹, § 3, de l'Arrêté royal n° 4 établit une dérogation substantielle aux règles fondamentales gouvernant le fond des saisies conservatoires et permet même à l'Administration de bloquer un crédit d'impôt sans posséder de titre exécutoire (la contrainte).

Dans la mesure où l'assujetti veut donc éviter que les crédits d'impôt, résultant de déclarations postérieures, soient ainsi imputés sur la dette (soi-disant, officieusement, contestée), il est, de fait, dans la situation actuelle de la législation, exigé qu'une action en justice soit introduite.

L'Administration est bien consciente de cette situation et souhaite, à l'avenir, évoluer vers une situation dans laquelle une imputation automatique n'est pas appliquée si une contestation, sans qu'importe sa forme, est introduite. De tels crédits d'impôt ne seraient, alors, pas affectés, compte tenu de la contestation, mais feraient l'objet d'un acte de retenue.²

Deux hypothèses peuvent être envisagées à un niveau général :

- il existe une dette déterminée (la dette est actuelle) ;
- il n'existe pas de dette déterminée (la dette n'est que virtuelle).

3.4.2 Il existe une dette déterminée

3.4.2.1 Dette déterminée et antérieure

A ce niveau, deux possibilités peuvent être envisagées.

1° Cette dette est certaine, liquide et exigible et antérieure à la période couverte par la déclaration périodique reprenant le crédit d'impôt.	Le crédit d'impôt est affecté à due concurrence à l'apurement de la dette ^a .
2° Cette dette est contestée et antérieure à la période couverte par la déclaration.	Le crédit d'impôt est retenu à concurrence de la dette contestée (plafond absolu).
Périodique reprenant le crédit d'impôt.	Cette retenue vaut saisie-conservatoire jusqu'à ce que le litige soit terminé ^b .

- a. Article 8-1, § 3, alinéas 1 à 3, de l'Arrêté royal n° 4.
- b. Article 8-1, § 3, alinéa 4, de l'Arrêté royal n° 4.

Dans le deuxième cas, la condition de célérité prévue par l'article 1413 du Code judiciaire est présumée remplie alors qu'en principe, il faut justifier de l'urgence pour avoir recours à une saisie conservatoire, à savoir prouver la mise en péril du recouvrement de la créance.³

Selon l'enseignement de la Cour de Justice, il apparaît qu'il ne peut s'agir toutefois que d'une présomption *iuris tantum*, susceptible de preuve (possibilité d'un recours juridictionnel auprès du juge des saisies). L'Administration a finalement reconnu la compétence du juge des saisies en la matière : dans l'état actuel de la législation, le juge des sai-

1. Cf. de Leval, Traité des Saisies, p. 281, n° 143.
2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2004-2005, n° 51-052, Q. n° 405 de M. Carl Devlies du 2 juin 2004.
3. Cf. de Leval, Traité des Saisies, p. 282, n° 145.

sies est compétent pour vérifier si la procédure et les conditions prescrites par l'article 8-1, § 3, de l'Arrêté royal n° 4 pour effectuer la retenue de crédits d'impôt TVA ont été respectées. Si tel n'est pas le cas, le juge des saisies peut ordonner la mainlevée de la retenue.¹

3.4.2.2 Notification de la retenue à l'assujetti

Elle a lieu par lettre recommandée à la poste. La remise de la pièce à la poste vaut notification à compter du lendemain.²

3.4.2.3 Avis de saisie

La retenue donne lieu à l'établissement et à l'envoi par le receveur de la TVA d'un avis de saisie comme prévu à l'article 1390 du Code judiciaire. Cet avis est transmis, dans les 24 heures du dépôt à la poste du pli recommandé, au greffier du Tribunal de première instance.³

3.4.2.4 Opposition à la retenue

L'assujetti qui fait l'objet d'une retenue valant saisie conservatoire peut y faire opposition en faisant application de l'article 1420 du Code judiciaire devant le juge des saisies.

Remarquons que le juge des saisies à Liège avait conclu à l'illégalité de l'alinéa 10 de l'article 8-1, § 3, de l'Arrêté royal n° 4 pour le motif 'qu'on chercherait vainement, dans la loi d'habilitation, l'ombre d'une allusion à un pouvoir conféré au Roi pour réglementer le ou les recours que l'assujetti pourrait exercer contre la retenue et le refus de restitution du solde créditeur ou pour restreindre le pouvoir d'appréciation de la juridiction saisie'.⁴

3.4.3 Il n'existe pas de dette déterminée

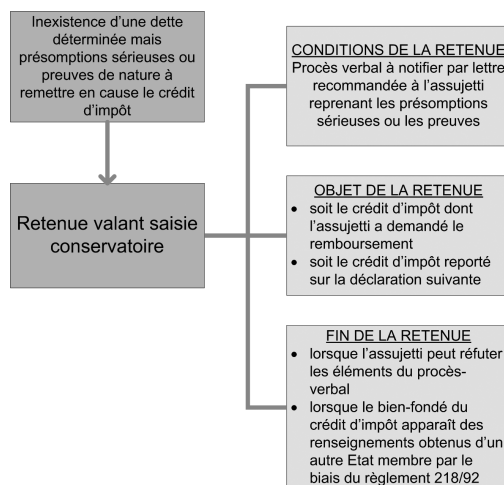
Application de l'article 8-1, § 3, alinéa 5, de l'Arrêté royal n° 4.

3.4.3.1 Dette virtuelle

Même dans un tel cas, l'Administration pourrait retenir le crédit d'impôt à condition qu'il existe des présomptions sérieuses ou des preuves remettant en cause le bien-fondé du crédit d'impôt.

Rappelons ici qu'une retenue est effectuée alors que la dette n'est que virtuelle (voir schéma ci-après explicitant la procédure).

3.4.3.2 Schéma de la procédure de retenue selon l'Arrêté royal n°4



Dans l'hypothèse d'un crédit d'impôt retenu sur base de présomptions sérieuses ou de preuves, la condition de célérité exigée par l'article 1413 du Code Judiciaire est également censée être remplie.⁵

Départ le jour auquel le solde de TVA en cause aurait normalement dû être restitué.

3.4.3.3 Notification de la retenue à l'assujetti

Elle a lieu par lettre recommandée à la poste. La remise de la pièce à la poste vaut notification à compter du lendemain.⁶

3.4.3.4 Avis de saisie

La retenue donne lieu à l'établissement et à l'envoi par le receveur de la TVA d'un avis de saisie comme prévu à l'article 1390 du Code judiciaire. Cet avis est transmis, dans les 24 heures du dépôt à la poste du pli recommandé, au greffier du tribunal de première instance.⁷

3.4.3.5 Opposition à la retenue

L'assujetti qui fait l'objet d'une retenue valant saisie conservatoire peut y faire opposition en faisant application de l'article 1420 du Code Judiciaire devant le juge des saisies.

1. Cette reconnaissance est formalisée dans la réponse du Ministre au Sénateur de Clippele, Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 2000-2001, n° 2-25, Q ; n° 653, de Clippele, 15 mai 2000.
2. Article 8-1, § 3, alinéa 8, de l'Arrêté royal n° 4.
3. Article 8-1, § 3, alinéa 9, de l'Arrêté royal n° 4.
4. Trib. Liège, 23 mars 1994, J.L.M.B 1994, p. 709 – Voir aussi Juge des saisies, Bruxelles, 13 avril 1995 s'appuyant sur Liège, 23 mars 1994 = Dans le même sens Juge des Saisies, Malines, 11 octobre 1996, F.J.F. 97/177.
5. Article 8-1, § 3, alinéa 7, dernière phrase, de l'Arrêté royal n° 4.
6. Article 8-1, § 3, alinéa 8, de l'Arrêté royal n° 4.
7. Article 8-1, § 3, alinéa 9, de l'Arrêté royal n° 4.

CHAPITRE 9 Les restitutions

3.4.4 Illégalité avérée de l’alinéa 10 de l’article 8-1, § 3, de l’Arrêté royal n° 4

Les dispositions de l’alinéa 10 de l’article 8-1, § 3, de l’Arrêté royal n° 4 qui empêchent le juge des saisies d’apprécier la situation, pour autant que les données résultant de l’échange de renseignements entre les différents Etats membres de la Communauté ne soient pas encore reçues ou durant une perquisition du parquet ou une enquête judiciaire du juge d’instruction, sont à considérer comme contraires au droit communautaire et plus précisément à l’article 18 de la Sixième Directive.¹

3.5 Délais de restitution

3.5.1 Délai normal

En principe les remboursements sont effectués au profit des assujettis, en règle et compte tenu, le cas échéant, du temps nécessaire pour un examen sommaire du bien-fondé des crédits d’impôt, dans un délai de quatre à huit semaines à compter de la date fixée pour le dépôt de la déclaration qui fait apparaître le montant à rembourser.²

Périodes afférentes aux crédits d’impôt	Dates approximatives des remboursements des crédits d’impôt (délai normal)	
	Pas d’examen sommaire du bien-fondé des crédits d’impôt	Examen sommaire du bien-fondé des crédits d’impôts
1 ^{er} trimestre civil	Fin mai	Fin juin
2 ^{ème} trimestre civil	Début septembre	Début octobre
3 ^{ème} trimestre civil	Fin novembre	Fin décembre
4 ^{ème} trimestre civil	Fin février	Fin mars

Les remboursements en matière de TVA sont en règle générale exécutés dans un délai qui n’excède pas dix semaines après la date qui est légalement prévue pour le dépôt de la dernière déclaration du trimestre d’où résulte le montant à rembourser.³

3.5.2 Délai allongé

Le délai de remboursement peut être considérablement allongé lorsque le remboursement ne peut plus être fait à l’assujetti ou à son institution financière du fait qu’une procédure d’opposition est engagée à la suite d’un exploit de saisie-arrest ou d’une cession de créance signifiée à l’Administration.⁴

De tels cas contraignent les offices de contrôle à procéder à un examen plus approfondi du dossier de l’assujetti pour qui une opposition est signifiée et exigent des formalités supplémentaires qui impliquent une prolongation du délai d’exécution. Un raccourcissement du délai de remboursement en cas d’opposition ne peut pas être envisagé sans que l’Etat ne courre le risque de payer en de mauvaises mains.

3.5.3 Remboursement dans un délai raisonnable – Interdiction de faire courir un risque financier aux entreprises

Il résulte de l’article 17 de la Sixième Directive que les assujettis sont autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA qui a déjà grevé les biens acquis et les services reçus par eux en amont. Ce droit à déduction constitue, conformément à une jurisprudence constante, un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation communautaire.⁵

En l’absence de toute disposition permettant aux Etats membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis, ce droit doit s’exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont.⁶

Il résulte du libellé même de l’article 18, § 4, de la Sixième Directive et, en particulier, des termes ‘selon les modalités qu’ils fixent’ que les Etats membres disposent d’une liberté de manœuvre certaine dans l’établissement des modalités de remboursement de l’excédent de TVA’.

Néanmoins, le remboursement de l’excédent de TVA étant l’un des éléments fondamentaux garantissant l’application du principe de la neutralité du système commun de la TVA, les modalités fixées par les Etats membres ne sauraient être telles qu’elles porteraient atteinte à ce principe en faisant supporter à l’assujetti, en tout ou partie, le poids de la TVA.

Il s’ensuit que les modalités de remboursement de l’excédent de TVA que la Belgique a fixé dans l’Arrêté royal n° 4 devraient permettre à l’assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de TVA.

Ceci signifie que le remboursement doit être effectué, dans un délai raisonnable. En tout état de cause, le système de retenue pratiqué ne doit faire courir aucun risque financier à l’assujetti.⁷

L’arrêt Commission/Italie du 25 octobre 2001 devrait sonner le glas d’une pratique administrative de retenue systématique aboutissant à des blocages de crédit d’impôt durant des mois voire des années et faisant courir des risques financiers avérés aux entreprises de ce pays.

1. Voir en ce sens, R. Forestini, J.T. 1999, 540, note sous l’arrêt de la Cour d’appel de Liège du 26 juin 1999 et Y. Bernaerts, ‘Retenue sur crédit d’impôt’, Actualités fiscales, n° 14 du 7 avril 1999, p. 14/1 et 14/3.
2. Voir Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, n° 21, 1984-1985, Q. n° 197 Peeters, 12 février 1985, Revue TVA n° 67, p. 225.
3. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1993-1994, n° 88, Q. n° 778 Bril, 4 novembre 1993, Revue TVA n° 108, p. 380.
4. Voir Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, n° 43, 1982-1983, Q. n° 374 Van Renterghem, 22 juillet 1983, Revue TVA n° 60, p. 498.
5. Voir CJCE, arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. C-286/94, C- 340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 47.
6. Voir, notamment CJCE, arrêt du 21 septembre 1988, Commission/France, 50/87, Rec. p. 4797, points 15 et 16.
7. Voir en ce sens CJCE, arrêt Commission/ Italie du 25 octobre 2001, aff. C-78/00, point 34.

3.6 Intérêts dus par l'État

Conformément à l'article 91, § 3, du Code, un intérêt de 0,8 % par mois est dû de plein droit par le Trésor, sur les crédits d'impôts à restituer à l'assujetti en vertu de l'article 76, § 1^{er}, du Code, qui n'ont pas été effectivement remboursés au plus tard le 31 mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle le crédit d'impôt est né.¹

Cette dernière disposition vise non seulement le crédit d'impôt constaté par le dépôt de la dernière déclaration de l'année civile, mais encore le crédit d'impôt né dans le courant d'une année civile qui n'a pas été effectivement restitué avant la fin de cette année civile pour autant que les autres conditions de la restitution soient réunies.

3.7 Ayant droit à la restitution

L'ayant droit à la restitution prévue à l'article 76, § 1^{er}, du Code est bien entendu l'assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques qui est en droit d'opérer la déduction et qui remplit les conditions prévues à l'article 8-1 de l'Arrêté royal n° 4.

3.8 Naissance de l'action en restitution

L'action en restitution de l'excédent des taxes déductibles sur les taxes dues par l'assujetti prend naissance à la date du dépôt de la déclaration périodique qui fait apparaître cet excédent.

Rappelons en effet que la déclaration qui contient la mention expresse (la signature de l'assujetti dans la case 'Demande de restitution') tient lieu de demande en restitution.

4 DÉDUCTION SOUS FORME DE RESTITUTION

Il s'agit ici de restitutions improprement dites à savoir des restitutions qui ne sont rien d'autre que la concrétisation d'un droit à déduction au profit de certaines catégories d'assujettis qui ne sont pas tenus au dépôt de déclarations périodiques visées à l'article 53, alinéa 1, 3°, du Code (voir classification des restitutions – point 2 ci-avant).

4.1 Ayants droit à la restitution

Ils sont à répertorier en trois catégories :

1° les assujettis occasionnels volontaires visés aux articles 8, §§ 1^{er}, 2 et 3, du Code² lorsque le montant des déductions excède le montant de la TVA due ;

2° les assujettis occasionnels d'office visés à l'article 8bis, § 1^{er}, du Code³ (vendeurs occasionnels de moyens de transport neufs à un acheteur établi dans un autre Etat membre) et les assujettis y assimilés pour l'application de l'article 45, § 1bis, du Code ;

3° les assujettis non établis en Belgique qui n'ont pas de représentant responsable.

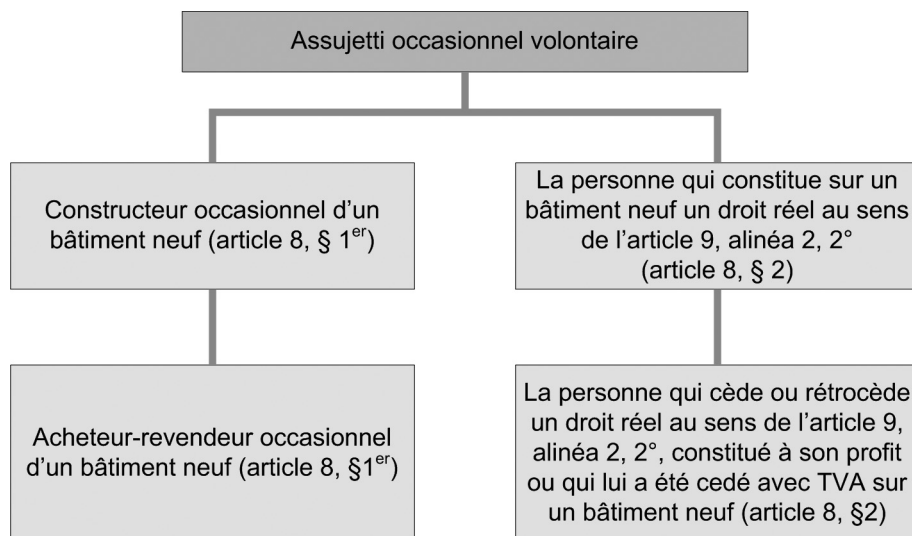
Remarquons la fin annoncée d'une vieille discrimination au sujet de la troisième catégorie. En effet, aucun intérêt spécifique n'est prévu à l'égard des assujettis établis dans un autre Etat membre de la Communauté européenne qui ne sont pas identifiés à la TVA en Belgique lorsque la restitution de la TVA faisant l'objet de leur demande de remboursement sur la base de la Huitième Directive du Conseil n° 79/1072/CEE du 6 décembre 1979, n'est pas exécutée dans le délai de six mois prévu par l'article 7 de cette directive.

Dans ce cas, seul l'intérêt moratoire visé à l'article 91, § 4, du Code peut être exigé au taux fixé en matière civile et selon les règles établies en la matière. Toutefois, suite à la mise en demeure adressée, notamment à ce sujet, à la Belgique par la Commission Européenne, en date du 14 juillet 1995, le Ministre a modifié le Code de la TVA (article 91, § 3, du Code) de telle sorte que, pour les demandes de remboursement présentées à dater du 1^{er} octobre 1997 un intérêt soit dû d'office par l'Etat belge si le remboursement visé à la Huitième Directive n'est pas exécuté dans le délai prévu par l'article 7, alinéa 4, de cette directive.⁴

4° Les assujettis qui effectuent des opérations visées à l'article 44, § 3, 4° à 10°, du Code ou des prestations de courtage ou de mandat se rapportant à de telles opérations (droit à déduction prévu par l'article 45, § 1^{er}, 4° et 5°, du Code).

1. Voir décision du 1^{er} septembre 1981, n° E.T. 36.617, Revue TVA n° 51, p. 613, confirmée par le Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, n° 21, 1984-1985, Q. n° 197 Peeters, 12 février 1985, Revue TVA n° 67, p. 225 – Cassation, 12 mars 1993, arrêt Brabomills.
2. Cf. article 4, § 3, a), de la Sixième Directive CEE.
3. Cf. article 28bis, § 4, de la Directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991.
4. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1995-1996, n° 48, Q. n° 518, Michel, 22 juillet 1996.

4.1.1 Assujettis occasionnels volontaires



Sont par exemple ici visés les constructeurs occasionnels et les acheteurs/revendeurs au sens de l'article 8, § 1^{er}, du Code qui ont volontairement opté pour la taxation à la TVA de l'opération de vente d'un ou de bâtiment(s) neuf(s) consécutive à la construction ou à l'achat.¹

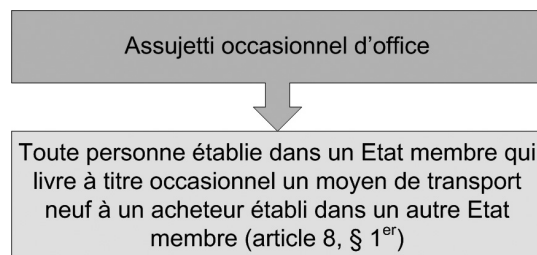
Ce qui est ici important, c'est de savoir que, puisqu'elles ont opté pour la qualité d'assujetti, ces personnes sont en droit d'exercer un droit à déduction par imputation de la TVA ayant grevé la construction ou l'achat du bâtiment neuf sur la TVA due à l'occasion de la vente dudit bâtiment.

Dans l'hypothèse où le montant de la TVA déductible excède le montant de la TVA due, ces assujettis volontaires ont bien entendu droit à obtenir le remboursement de cet excédent.

Rappelons ici que les assujettis visés à l'article 8, § 1^{er}, du Code doivent déposer une déclaration établie en triple exemplaire² (formulaire 104⁵ – voir annexe).

Il en est de même en ce qui concerne les assujettis occasionnels volontaires visés à l'article 8, §§ 2 et 3, du Code.

4.1.2 Assujettis occasionnels d'office et assujettis y assimilés pour l'application de l'article 45, § 1bis, du Code



Dans le cadre du régime particulier relatif aux moyens de transport neufs et afin d'assurer à tout prix la taxation dans le pays de destination, l'article 8bis du Code a élargi la notion d'assujetti à toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison moyennant contrepartie d'un moyen de transport neuf dans les conditions prévues à l'article 39bis du Code, à savoir l'assujetti occasionnel d'office.³

Sont ici visés :

- le particulier ;
- les personnes morales non-assujetties.

L'assujetti occasionnel d'office ne peut déduire que la taxe ayant grevé la livraison, l'importation ou l'acquisition intra-

1. Faculté prévue à l'article 4, § 3, point a), de la Sixième Directive CEE.

2. Cf. article 2 de l'Arrêté royal n° 14 du 3 juin 1970.

3. Elargissement prévu à l'article 28bis, § 4, de la Directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991.

communautaire du moyen de transport livré dans les conditions de l'article 39*bis*, dans la limite ou à concurrence du montant de la taxe qui serait exigible en raison de la livraison si elle n'était pas exemptée par l'article 39*bis* précité.¹

Cette disposition insère deux limitations au droit à déduction auquel sont soumis les assujettis occasionnels d'office ainsi que les autres personnes concernées par l'exercice du droit à déduction prévu à l'article 45, § 1*bis*, du Code :

- d'une part, quant à la nature des taxes déductibles : il ne peut s'agir que des taxes ayant grevé l'achat, l'acquisition, l'importation du moyen de transport neuf par l'assujetti occasionnel. Ne sont donc en aucune façon déductibles, les taxes ayant grevé les biens ou les services relatifs à la cession du moyen de transport par l'assujetti occasionnel, tels que frais de publicité, de courtage ou de transport ;
- d'autre part, quant au montant des taxes déductibles : ce montant se calculera en appliquant à la base d'imposition de la livraison exonérée par l'article 39*bis*, le taux applicable à celle-ci au moment de la livraison.

Outre l'assujetti occasionnel d'office visé à l'article 8*bis*, § 1^{er}, du Code, les assujettis suivants, cédants occasionnels de moyens de transport neufs se voient octroyer un droit à déduction dans le cadre du régime particulier des moyens de transport neufs :

- les assujettis franchisés visés à l'article 56 *bis* du Code ;
- les assujettis forfaitaires agricoles visés à l'article 57 du Code ;

- les assujettis exonérés qui effectuent des livraisons de biens et des prestations de services énumérés à l'article 44 du Code.

4.1.3 Assujettis établis en dehors de la Belgique

La qualité d'assujetti est fonction des activités économiques exercées et non pas de la localisation des assujettis en tant que tels.

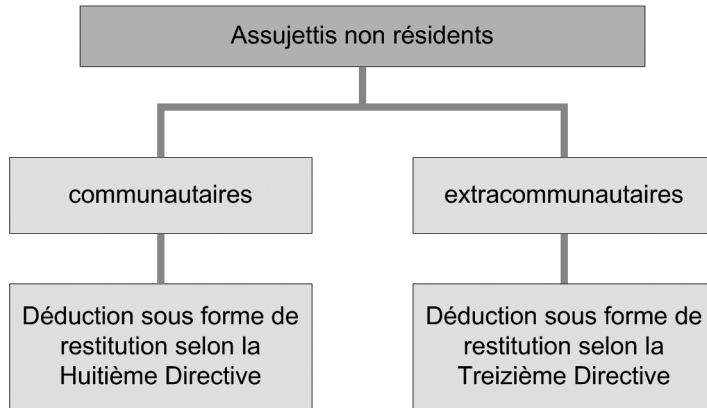
L'assujetti non établi en Belgique peut donc récupérer, à titre de taxe déductible, la TVA ayant grevé les biens qui lui sont livrés et les services qui lui sont fournis à l'intérieur du pays ou ayant grevé ses importations de biens dans le pays.

Ces taxes ne sont néanmoins restituables que dans la mesure où, conformément aux dispositions légales en la matière, elles grèvent des biens ou des services que l'intéressé utilise dans l'exercice de l'activité économique qui lui confère la qualité d'assujetti. Au reste, les assujettis non établis en Belgique subissent les mêmes limitations ou exclusions du droit à déduction que les assujettis établis en Belgique.

C'est ainsi qu'un droit à déduction sous forme de restitution existe en faveur :

- d'assujettis établis en dehors de la Belgique qui n'y effectuent aucune opération imposable, mais aussi ;
- d'assujettis non établis en Belgique qui y effectuent des opérations pour lesquelles la taxe est due par le co-contractant sur base de l'article 51, § 2, du Code.

Distinction à opérer entre assujettis non résidents



1. Article 45, § 1*bis*, du Code.

CHAPITRE 9 Les restitutions

4.2 Naissance de l'action en restitution

4.2.1 Assujettis occasionnels volontaires

L'action en restitution prend naissance au moment où la TVA est due par l'assujetti occasionnel volontaire sur la totalité de la base de perception pour les taxes qui peuvent être déduites à ce moment et à la date à laquelle naît le droit à déduction pour les taxes dont l'assujetti occasionnel ne devient débiteur qu'après la date d'exigibilité de la TVA sur la totalité du prix.¹

4.2.2 Assujettis occasionnels d'office et assujettis y assimilés

L'action en restitution naît au moment où s'opère la livraison intracommunautaire exemptée qu'ils effectuent dans les conditions de l'article 39*bis* du Code.²

4.2.3 Assujettis non établis en Belgique qui n'ont pas de représentant responsable

L'action en restitution naît au moment où la TVA est exigible.

4.3 Formalités à accomplir pour obtenir la déduction sous forme de restitution

4.3.1 Assujettis occasionnels volontaires

La déclaration 104⁵ qui doit être déposée (en triple exemplaire) par l'assujetti occasionnel volontaire en principe à l'office de contrôle TVA dans le ressort duquel il a son domicile, dans le mois à compter du moment où la taxe est due sur la totalité de la base de perception, tient lieu de demande de restitution.³

En cas de remboursement tardif par l'Administration, des intérêts moratoires sont dus sur base de l'article 91, § 4, du Code, à partir du jour de la sommation de paiement.⁴

Lorsque les formalités auxquelles le droit à déduction est subordonné n'ont pas été remplies au moment du dépôt de la déclaration 104⁵, et, en particulier, lorsque l'assujetti occasionnel n'est pas en possession de toutes les factures justifiant la réalité du droit à déduction, la restitution de la taxe dont la déduction n'a pu être opérée peut être obtenue dans les cinq ans à compter du moment où le droit à déduction a pris naissance.⁵

Il en est de même pour la taxe déductible qui est devenue exigible après le dépôt de la déclaration 104⁵.

L'assujetti occasionnel doit alors introduire une demande de restitution en double exemplaire auprès de l'office de contrôle TVA dont il relève.

4.3.2 Assujettis occasionnels d'office et assujettis y assimilés

Pour pouvoir exercer son droit à déduction, l'assujetti occasionnel d'office, l'assujetti y assimilé pour l'application de l'article 45, § 1*bis*, du Code et l'assujetti qui n'est tenu au dépôt d'une déclaration périodique que pour pouvoir exercer le droit à déduction qui lui est accordé en vertu de l'article 45, § 1^{er}, 4^o, du Code doivent :

1° être en possession des factures ou documents visés à l'article 3 de l'Arrêté royal n° 3 (à savoir : factures d'achat, document d'importation (DAU), volet B de la déclaration spéciale relative à l'acquisition intracommunautaire de moyen de transport neuf (formulaire n° 446)), ainsi que de tout autre document relatif au moyen de transport neuf dont la tenue, la rédaction ou la délivrance sont prescrites par le Code ou en exécution de celui-ci ;

2° apporter la preuve que le moyen de transport livré constituait au moment où la livraison de ce moyen de transport s'est opérée un moyen de transport neuf au sens de l'article 8*bis*, § 2, 2^o, du Code ;⁶

3° apporter la preuve que le moyen de transport neuf a été livré dans les conditions prévues par l'article 39*bis* du Code.⁷

Etant donné que la livraison intracommunautaire du moyen de transport neuf est exonérée par l'article 39*bis* du Code, l'assujetti occasionnel d'office ou l'assujetti y assimilé pourra, conformément à l'article 76, § 2, du Code, récupérer par voie de restitution la taxe déductible sur base de l'article 45, § 1*bis*.⁸

Si les conditions d'exercice du droit à déduction sont remplies au moment du dépôt de la déclaration n° 447 (voir annexe), cette déclaration tient lieu de demande en restitution.

Si tel n'est pas le cas, une demande en restitution doit être introduite, par lettre ordinaire, dans les cinq ans à compter du moment où le droit à déduction a pris naissance.

L'assujetti occasionnel d'office ou l'assujetti y assimilé est tenu de déposer à l'office de contrôle de la TVA dans le ressort duquel il a son domicile ou son siège social, la déclaration n° 447 (voir annexe).

Celle-ci doit être déposée en double exemplaire, dans les quinze jours à dater de la livraison.

La situation de l'assujetti exonéré privé du tout droit à la déduction est particulière étant donné qu'il dispose d'une

1. Cf. article 5, § 2 de l'Arrêté royal n° 14.

2. Article 5 de l'Arrêté royal n° 48.

3. Cf. article 5, § 1^{er}, alinéa 2, de l'Arrêté royal n° 14.

4. Appel, Liège, 7^{ème} chambre, 16 février 1988, Revue TVA n° 94, p. 117.

5. Cf. article 5, § 2, de l'Arrêté royal n° 14.

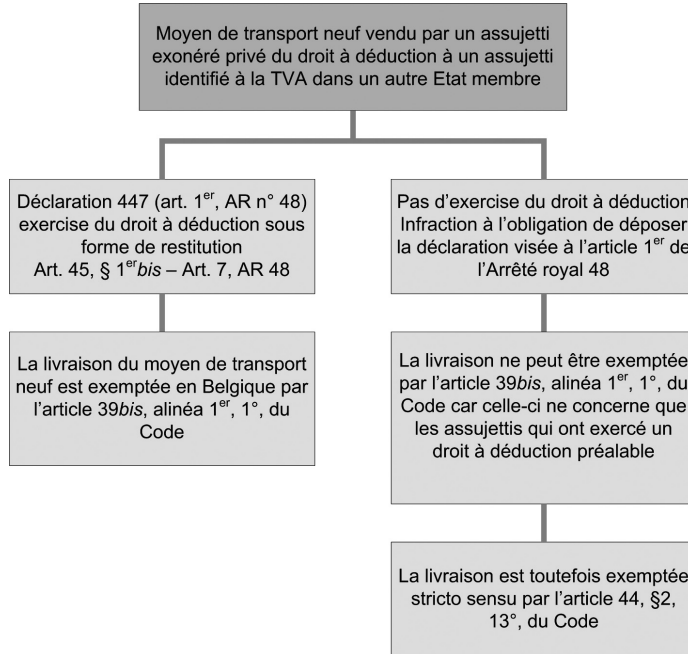
6. Élément de preuve à fournir depuis le 1^{er} décembre 1994, article 31 de l'Arrêté royal du 22 novembre 1994 modifiant l'article 6, alinéa 1, de l'Arrêté royal n° 48, Moniteur belge du 1^{er} décembre 1994.

7. Article 6 de l'Arrêté royal n° 48.

8. Article 7, alinéa 1, de l'Arrêté royal n° 48.

exonération *intuitu personae* prévue à l'article 44, § 2, 13°, du Code. Le schéma ci-après clarifie ce cas particulier :

Cette structure est conforme au principe qui veut que les exonérations de l'article 13 de la Sixième Directive (article 44 du Code) priment sur les autres exonérations telles que celles existantes en matière de livraisons intracommunautaires (article 39*bis* du Code) et d'exportation (article 39 du Code). Toutefois, dans le cas examiné, par l'exercice d'un droit à déduction via la déclaration 447, l'assujetti exonéré devient, pour cette livraison, un assujetti ordinaire en droit de déduire la TVA. Il s'ensuit que l'article 39*bis*, alinéa 1, 1°, du Code doit s'appliquer.



Il en irait autrement si le moyen de transport était exporté. Dans ce cas, la livraison doit être exonérée sur base de l'article 44, § 2, 13°, du Code et l'article 39 du Code ne s'applique pas.¹

4.3.3 Assujettis non résidents

L'assujetti qui n'est pas établi en Belgique et qui n'est pas tenu de faire agréer un représentant responsable parce qu'il effectue dans le pays exclusivement des opérations pour lesquelles la taxe est due par le preneur de l'opération sur la base de l'article 51, § 2, du Code, ou qui est dispensé de faire agréer un représentant responsable en vertu de l'article 55, alinéa 4, du Code, peut obtenir la restitution des taxes ayant grevé les biens qui lui ont été livrés, les services qui lui ont été fournis et les importations qu'il a effectuées.²

Il y a lieu de distinguer les assujettis non résidents en deux catégories :

1° les assujettis non-résidents communautaires auxquels les règles de la Huitième Directive s'appliquent en principe jusqu'au 31 décembre 2009 – les règles applicables à par-

tir du 1^{er} janvier 2010 sont celles prévues dans la Directive 2008/9/CE (voir aussi en Belgique la circulaire 20/2009) ;

2° les assujettis non résidents extra communautaires auxquels les règles de la Treizième Directive s'appliquent et qui adressent leur demande de restitution à l'adresse suivante :

BCAE Restitutions
Rue Joseph Stevens, 7
1000 BRUXELLES
Tél. +32 (0)2 552.59.33 & 34
Fax +32 (0)2 552.55.41
E-mail : vat.refund.ckbk@minfin.fed.be.

4.3.3.1 Déduction sur base de la Directive 2008/9/CE au 1^{er} janvier 2010

La Directive 2008/9/CE du 12 février 2008, qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 2010, définit les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement. Elle abroge la Huitième Directive 79/1072/CEE du Conseil du 6 décembre 1979 en matière d'har-

1. Voir en ce sens la décision du Comité TVA n° 60 des 21 et 21 mars 2000 cité dans VAT Monitor, mai et juin 2002, annexe, page 4.
2. Cf. article 6, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 31.

nisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, en précisant que les dispositions de cette dernière directive demeurent applicables aux demandes de remboursement introduites avant le 1^{er} janvier 2010. La circulaire AAF 20/2009 de 22 décembre 2009 décrit les modalités applicables à partir de 2010.

Compte tenu de la Directive 2008/9/CE, l'article 76, § 2, du Code a été complété par un second alinéa qui précise que 'le Roi règle les modalités d'application du présent paragraphe, lorsque la restitution doit se faire conformément aux règles de remboursement contenues dans la Directive 2008/9/CE'.

Les nouvelles dispositions simplifient et modernisent la procédure de remboursement en autorisant le recours aux techniques modernes de communication par voie électronique. En effet, la demande de remboursement doit désormais être introduite par voie électronique – et non plus sur papier – via un portail électronique qui est ouvert par l'Etat membre où l'assujetti est établi. Des demandes d'informations peuvent être adressées, par voie électronique, par l'Etat membre de remboursement soit au requérant, soit aux autorités compétentes de l'Etat membre d'établissement si l'Etat membre de remboursement l'estime nécessaire pour vérifier la demande de remboursement. Enfin, la décision d'accepter la demande de remboursement doit être notifiée à l'assujetti requérant, également par voie électronique.

Sont modifiés par ailleurs les délais dans lesquels les décisions concernant les demandes de remboursement sont obligatoirement notifiées aux assujettis. Les assujettis sont tenus de communiquer leurs réponses à des demandes de renseignement éventuelles également dans des délais bien déterminés.

Enfin, la position des requérants est renforcée dans la mesure où, si le remboursement est effectué avec retard, les Etats membres de remboursement sont redevables d'intérêts. Le régime s'applique aux demandes de remboursement introduites après le 31.12.2009.

En d'autres termes, la TVA supportée par une entreprise au cours de l'année 2009 peut être récupérée :

- Soit via la procédure actuelle (Huitième Directive) si la demande est introduite avant le 31.12.2009.
- Soit via la nouvelle procédure (Directive 2008/9) si la demande est introduite après le 31.12.2009.

Selon la CJUE, les Etats membres, en adoptant l'article 15, paragraphe 1, première phrase, de la Directive 2008/9, ont prolongé le délai de remboursement de trois mois. Il peut en être déduit que les Etats membres sont eux mêmes partis du principe que ce délai était un délai de forclusion, la prolongation d'un délai n'étant généralement nécessaire que si

son expiration engendre la déchéance du droit qui aurait dû être exercé avant que ce délai fût arrivé à son terme. La même conclusion peut être tirée, à plus forte raison, du fait que l'article 1er de la Directive 2010/66 a de nouveau prorogé, à titre exceptionnel et uniquement pour les demandes de remboursement concernant une période de l'année 2009, le délai pour leur introduction jusqu'au 31 mars 2011, aux fins de remédier aux problèmes techniques apparus au cours de l'année 2010 lors de la collecte, par les autorités compétentes, des demandes de remboursement se rapportant à l'exercice 2009.¹

4.3.3.2 Déduction sur base de la Treizième Directive

Cette matière fait l'objet de la circulaire 4/1988.² Elle s'applique aux assujettis non-résidents extracommunautaires ainsi qu'aux assujettis non-résidents communautaires qui n'ont pas rentré leur demande de remboursement (formulaire n° 821) dans le délai imparti.

Il y a lieu de remplir un formulaire 803F ou 803N.

4.4 Modes de restitution et montant minimum restituable

4.4.1 Assujettis occasionnels volontaires

La restitution s'opère par virement au compte courant postal de l'ayant droit à la restitution au compte qu'il possède auprès d'un établissement de crédit ou par assignation postale établie au nom de celui-ci. Ne sont toutefois restituées, les sommes dont le montant n'atteint pas 7 EUR.³

4.4.2 Assujettis occasionnels d'office et assujettis y assimilés

La restitution s'opère par virement au compte courant postal de l'ayant droit à la restitution au compte qu'il possède auprès d'un établissement de crédit ou par assignation postale établie au nom de celui-ci. Ne sont toutefois restituées, les sommes dont le montant n'atteint pas 7 EUR.⁴

4.4.3 Assujettis non établis en Belgique qui n'ont pas de représentant responsable

La restitution s'opère soit par virement au compte courant postal ouvert en Belgique ou à l'étranger au nom de l'ayant droit à la restitution, soit par transfert au compte ouvert à son nom auprès d'une banque, d'un organisme financier ou auprès d'une banque à l'étranger.

La restitution qui ne peut être effectuée de la manière indiquée ci-avant s'opère par assignation postale établie au nom de l'ayant droit à la restitution.

Il n'est pas donné suite à la demande en restitution qui porte sur une somme inférieure à 25 EUR.⁵

1. CJUE, 21 juin 2012, arrêt *Elsacom*, l'affaire C-294/11.

2. Revue TVA n° 81/88, page 215.

3. Cf. article 12, § 2, de l'Arrêté royal n° 4.

4. Cf. article 12, § 2, de l'Arrêté royal n° 4.

5. Cf. articles 12, § 1bis, de l'Arrêté royal n° 4 et 7, §§ 3 et 4, de l'Arrêté royal n° 31.

5 OPÉRATIONS IMPOSABLES CONTRACTUELLES LOCALISÉES EN BELGIQUE – RESTITUTIONS PROPREMENT DITES

Les restitutions visées à l'article 77, § 1^{er}, du Code ont lieu sans préjudice de l'application de l'article 334 de la Loi-programme du 27 décembre 2004.

Conformément aux dispositions reprises en son premier alinéa, l'article 334 de la Loi-programme du 27 décembre 2004 instaure une figure juridique *sui generis* en ce qui concerne toute somme à restituer ou à payer à un redevable dans le cadre de l'application des dispositions légales en matière d'impôt sur les revenus et de taxes y assimilées, de taxes sur la valeur ajoutée ou, en vertu des règles de droit civil, relatives à la répétition de l'indu.

Le deuxième alinéa de l'article 334 stipule en plus que les dispositions mentionnées au premier alinéa restent applicables en cas de saisie, de cession, de situation de concours ou de procédure d'insolvabilité. L'intention du législateur est donc manifestement d'appliquer cette figure juridique sur toute somme à restituer ou à payer à un redevable et qui répond aux conditions fixées au premier alinéa, quelle que soit la phase de la procédure de faillite durant laquelle une telle somme doit être restituée ou payée.

Le législateur a ainsi expressément voulu qu'aucune différence ne puisse être faite entre la période préalable au jugement de faillite, la période allant du jugement de faillite à la clôture des opérations de la faillite et la période postérieure au jugement de clôture des opérations de la faillite.

De plus, à la suite de deux questions préjudicielles, la Cour d'Arbitrage s'est prononcée positivement sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 334, alinéa 2, de la Loi-programme du 27 décembre 2004 en ce qu'il permet, dans le cadre de l'application de cet article, la compensation des créances fiscales nonobstant l'existence d'une situation de saisie, de cession, de concours ou de procédure d'insolvabilité.¹

5.1 Cas de restitutions

5.1.1 Paiement indu

Article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code

Il y a restitution à due concurrence, lorsque la taxe payée représente une somme supérieure à celle qui est légalement due. Sont notamment visés, tous les cas d'erreur commise, soit lors de la facturation, soit dans la déclaration périodiques ou spéciale à :

- taxation d'une opération non imposable ;
- erreur de taux ou de base de perception ;

- double emploi ;
- erreur commise dans l'addition des taxes à verser à l'Etat ;
- correction d'un document d'attente après son inscription dans le facturier d'entrée ou le registre spécial du redevable ;
- etc.

La restitution a lieu également en cas de survenance d'un événement ultérieur à la livraison réduisant la base de perception, comme par exemple, en cas de fixation définitive d'un prix sujet à révision ou d'accomplissement d'une condition résolutoire expresse ou tacite.

Deux exemples d'application de l'article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code suivent.

Application :

Lorsque, pour une opération qui n'est pas visée par le Code, un assujetti délivre une facture dans laquelle il porte une TVA en compte à un autre assujetti, ce dernier ne peut opérer aucune déduction car la taxe n'est pas due en vertu de l'article 17 ou de l'article 22 du Code.

Il en est notamment ainsi en cas de cession d'une universalité de biens, dans les conditions de l'article 11 du Code. Par conséquent, si dans un tel cas, le cédant a porté la taxe en compte au cessionnaire, ce dernier ne peut pas opérer la déduction de cette taxe.

En revanche, le cédant peut, pour autant qu'il ait versé au Trésor la taxe qu'il a portée en compte au cessionnaire, obtenir la restitution de cette taxe sur base de l'article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code.²

Quant au cessionnaire, s'il a déduit la taxe qui lui a été portée en compte par le cédant, il doit, puisqu'il n'avait aucun titre pour opérer la déduction, régulariser la situation en procédant au versement de la taxe déduite, même si le cédant n'en a pas obtenu la restitution.

Conformément aux articles 17, § 1^{er}, alinéa 2, et 22, § 2, alinéa 2, du Code, la taxe est due au moment de l'encaissement de tout ou partie du prix, lorsque ce moment se situe avant la livraison du bien ou avant le moment où la prestation de services est parfaite, ou encore avant la délivrance de la facture ou avant la date fixée contractuellement pour le paiement du prix.

En ce qui concerne les opérations pour lesquelles l'assujetti a fait usage de la dispense de délivrer facture, la taxe est toujours due au fur et à mesure de l'encaissement du prix.³

La seule remise d'un chèque ne peut pas, en principe, être considérée, pour l'application des dispositions légales pré-

1. Compte Rendu Analytique, Commission des Finances de la Chambre, Com 978, p. 4-6, Question orale n° 11822 de M. Massin du 30 mai 2006.
2. Voir décision du 28 septembre 1978, n° E.T. 14.725, Revue TVA n° 38, p. 100.
3. Voir article 17 de l'Arrêté royal n° 1.

citées, comme un encaissement de tout ou partie du prix. En effet, selon la position dominante qui se dégage de la doctrine et de la jurisprudence, le chèque est un moyen de paiement, mais la remise du chèque ne constitue pas en soi un paiement. L'encaissement n'a lieu et le cas échéant, la taxe ne devient exigible, qu'au moment où le bénéficiaire du chèque en perçoit effectivement le montant.

Pour des raisons pratiques, l'Administration de la TVA ne conteste cependant pas que l'assujetti qui fait usage de la dispense de délivrer facture, inscrive, au moment de la réception d'un chèque, le montant de ce chèque dans son journal des recettes, ce qui implique que la TVA devient exigible à ce moment. Si, par la suite, l'assujetti ne parvient pas à encaisser le chèque, notamment, par défaut de provision, il peut, en vertu de l'article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code, obtenir la restitution de la taxe acquittée lors de la réception du chèque¹.

Relevons un cas intéressant soumis au tribunal de 1^{ère} instance de Bruxelles. En l'espèce, une entreprise avait payé la taxe, les intérêts et les amendes mentionnés dans un relevé de régularisation sur lequel il a donné son accord (majoration de son chiffre d'affaires).

Toutefois, c'est l'accueil favorable de ses réclamations introduites contre les suppléments de cotisation à l'impôt des personnes physiques établies sur base de la majoration de son chiffre d'affaires qui a fait apparaître que la TVA payée excède celle qui est légalement due.

En effet, le relevé de régularisation qui aboutit à une majoration du chiffre d'affaires de l'entreprise, résulte d'un contrôle réalisé en commun par les fonctionnaires compétents de l'AFER, relatif à l'application des impôts des personnes physiques et de la TVA.

Par ailleurs, dans son courrier du 28 octobre 2003, le fonctionnaire délégué par le Directeur de la TVA de Bruxelles II admet que 'suite au dégrèvement des contributions directes, l'assujetti a payé un montant de TVA supérieur au montant légalement dû'.

Selon le tribunal de 1^{ère} instance de Bruxelles, l'action en restitution est née à la date de la décision de dégrèvement des cotisations à l'impôt des personnes physiques établies sur la majoration du chiffre d'affaires rendue le 22 novembre 2001 par le directeur des contributions directes de Bruxelles II, conformément à l'article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code, suivant lequel, la taxe est restituée lorsqu'elle excède celle qui est légalement due.²

5.1.2 Rabais de prix

Article 77, § 1^{er}, 2^o, du Code

La taxe est restituée à due concurrence pour les rabais de prix consentis ou acquis au cocontractant après la date où la taxe devient exigible, sans distinguer selon les causes de

la réduction de prix accordée (convenances commerciales, ristournes de fin d'année, non conformité de la marchandise à la commande, etc.).

L'article 3 de l'Arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, prévoit que l'action en restitution prend naissance à la date où survient la cause de restitution.

A noter que les ristournes et rabais acquis de manière définitive et inconditionnelle au moment où la taxe devient exigible sont exclus de la base d'imposition en vertu de l'article 28, 2^o du Code.

Dans ce cadre, notons que la prime qu'un fabricant accorde à ses clients en vertu d'un contrat distinct de celui de la vente de ses produits, pour qu'ils mettent ceux-ci ou sa réclamation en évidence dans leurs vitrines ou dans leur magasin, constitue la rémunération d'une prestation de services visée par l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1^o, du Code.

Toutefois, l'interprétation des parties, selon laquelle la somme ainsi payée par le fabricant à ses clients est une réduction du prix des biens qu'il leur a livrés antérieurement, est admise. La TVA perçue sur ces livraisons peut alors être restituée en vertu de l'article 77, § 1^{er}, 2^o du Code, dans la mesure de cette réduction de prix.³

5.1.3 Renvoi d'emballages

Article 77, § 1^{er}, 3^o, du Code

La restitution de la taxe est accordée à concurrence des sommes dont le fournisseur crédite son cocontractant pour le renvoi des emballages utilisés pour effectuer une livraison de biens. Cette disposition n'est applicable que si, au moment de la livraison, le cocontractant n'a pas la faculté de renvoyer les emballages, car, lorsque cette faculté existe, le coût des emballages ne doit pas être compris dans la base de perception de la taxe en vertu de l'article 28, 4^o, du Code.⁴

5.1.4 Résiliation de la convention avant la livraison ou l'exécution de la prestation

Article 77, § 1^{er}, 4^o, du Code

La restitution de la taxe est accordée lorsqu'une convention est résiliée avant la livraison du bien ou la fourniture du service et que la taxe a néanmoins été payée par le fournisseur en vertu des articles 17 et 22 du Code instaurant des causes d'exigibilité subsidiaires de la TVA (paiement d'un acompte, facturation ou échéance contractuelle).

Il en est de même lorsque la TVA est due en raison de l'encaissement d'une somme par un assujetti qui a traité avec un client particulier et a fait usage de la faculté de ne pas facturer, prévue à l'article 1^{er}, § 2, alinéa 1^{er}, de l'Arrêté royal

1. Voir décisions du 3 décembre 1980, n° E.T. 26.314 et 30.861, Revue TVA n° 48, p. 277.

2. Trib. Bruxelles, 1 mars 2006, rôle n° 2004/2141/A.

3. Voir décision du 6 juin 1972, n° E.T. 10.346, Revue TVA n° 16, p. 267.

4. Voir circulaire n° 78 du 24 novembre 1970, Revue TVA n° 1/71, p. 83.

n° 1, dans l'hypothèse – bien entendu – où l'opération principale n'a pas eu lieu (livraison ou prestation de services).

5.1.5 Annulation ou résolution d'une convention à l'amiable ou en justice

Article 77, § 1^{er}, 5°, du Code

Il y a restitution de la taxe lorsqu'une convention est annulée ou résolue, pour quelque cause que ce soit, par exemple :

- non conformité de la marchandise ou du service à la commande ;
- livraison tardive ;
- convenances commerciales ;
- ou plus simplement non-paiement du prix par l'acheteur.

L'article 1654 du Code civil dispose en effet que si l'acheteur ne paye pas le prix, le vendeur peut demander la résolution de la vente.¹

Rappelons ici que, par résolution, il faut entendre l'anéantissement du contrat pour une cause postérieure à sa conclusion telle que, par exemple, l'inexécution par l'une des parties de ses obligations dans les contrats synallagmatiques.

On ne distingue pas selon que l'annulation ou la résolution s'opère à l'amiable ou en justice.

Dans ce dernier cas, la décision judiciaire doit être passée en force de chose jugée pour justifier le remboursement.

Notons enfin, qu'il y aura également restitution de la TVA par application de l'article 77, § 1^{er}, 5°, du Code lorsque, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, le maître de l'ouvrage a payé un acompte à un entrepreneur pour l'exécution de travaux immobiliers et que ce dernier tombe en faillite avant le début des travaux.²

5.1.6 Reprise du bien dans les six mois

Article 77, § 1^{er}, 6°, du Code

La restitution de la taxe est accordée lorsque le bien livré est repris par le fournisseur dans les six mois à compter de la livraison sans réalisation, par l'une des parties contractantes, d'un bénéfice pécuniaire sur le prix.

Conformément à cette disposition, aucune restitution ne peut, en principe, être accordée lorsque le prix payé au moment de la reprise du bien n'est pas strictement identique à celui qui a été payé initialement lors de la vente de ce bien.

Toutefois, l'Administration de la TVA considère qu'aucune des parties contractantes n'a réalisé un bénéfice pécuniaire sur le prix, lorsque le fournisseur réclame pour l'utilisation du bien une indemnité qui est fixée en fonction de la durée effective de cette utilisation, pour autant que ladite indemnité ne dépasse pas le montant du bénéfice brut réalisé par le fournisseur lors de la vente initiale du bien.

Cette disposition autorise le remboursement, sans imposer à la personne qui le sollicite, la preuve de l'annulation ou de la résolution de la convention dont procède la livraison ; le fait matériel de la reprise et de l'absence de bénéfice doivent seuls être établis.³

5.1.7 Perte totale ou partielle de la créance du prix

Article 77, § 1^{er}, 7°, du Code

La restitution de la taxe est accordée à due concurrence en cas de perte totale ou partielle de la créance du prix. Elle suppose que les biens ou les services ont été fournis en exécution d'une convention qui n'est ni annulée, ni résolue, mais que, pour un motif quelconque, le prix reste impayé, soit totalement, soit partiellement.

La restitution est prévue non seulement lorsque la créance du prix est perdue par suite de faillite ou de concordat, mais encore dans tous les cas où le fournisseur établit que la facture est restée impayée en tout ou en partie et qu'il a épuisé tous les moyens de recours.⁴

Pour pouvoir exercer l'action en restitution, le fournisseur doit adresser à son cocontractant un document rectificatif en ce qui concerne le montant de la taxe dont il veut obtenir la restitution. De son côté, s'il a opéré la déduction du montant de cette taxe, le cocontractant doit le reverser à l'Etat.⁵

La question de savoir à quel moment la perte peut être considérée comme certaine dépend des circonstances de fait propres à chaque cas.

L'Administration doit pouvoir contrôler la fiabilité d'une déclaration déposée directement de sorte que l'assujetti qui y postule une restitution doit, au moment du dépôt de cette déclaration, être en possession de tous les éléments nécessaires à la preuve de la perte de la créance.⁶

En ce qui concerne l'ayant droit à la restitution en matière d'assurances crédit, il est renvoyé ci-après.

5.1.7.1 Faillite

Lorsque, suite à la faillite de son débiteur, un fournisseur demande, conformément à l'article 77, § 1^{er}, 7°, du Code de la TVA, la restitution de la TVA relative aux créances perdues,

1. Application à la vente du principe de droit commun contenu à l'article 1184 du Code civil.

2. Voir Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, 1977, Q. n° 50 Somers, 2 septembre 1977, Revue TVA n° 32, p. 490.

3. Voir circulaire n° 78 du 24 novembre 1970, Revue TVA n° 1/71, p. 83.

4. Voir circulaire n° 78 du 24 novembre 1970, Revue TVA n° 1/71, page 83.

5. Voir article 79 du Code de la TVA et article 4 de l'Arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de TVA.

6. Appel, Gand, 23 mai 2006.

CHAPITRE 9 Les restitutions

il est admis que le curateur du débiteur failli ne soit pas tenu au reversement de la TVA déduite relative aux créances pour lesquelles le fournisseur obtient la restitution.¹

Régime applicable à partir du 30 avril 2005 – Loi du 7 avril 2005, Moniteur belge du 20 avril 2005

La Loi du 7 avril 2005 entre en vigueur le 30 avril 2005.

Comme elle ne précise pas que le nouveau régime ne s’applique qu’aux jugements déclaratifs de faillite prononcés à partir de la date d’entrée en vigueur, il appert que ce nouveau régime s’applique également aux faillites antérieures.

Ceci est confirmé par le Secrétaire d’Etat M. Jamar.²

La nouvelle Loi du 7 avril 2005 permet aux créanciers d’exercer leur droit à la restitution de la TVA perçue sur les créances perdues à partir de la date du jugement déclaratif de la faillite. Ils ne sont dès lors pas tenus d’attendre la clôture de faillite ni l’attestation de créance délivrée par le liquidateur.

Le droit à la restitution existe également pour des jugements déclaratifs de faillites antérieures à l’entrée en vigueur de la loi, pourvu que la clôture de la faillite n’ait pas encore été prononcée ou que l’action en restitution n’ait pas encore été introduite.

Conformément à l’article 82bis du Code de la TVA, la prescription de l’action en restitution est acquise à l’expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est survenue.

Pour les faillites prononcées avant le 30 avril 2005, la prescription est dès lors acquise au 31 décembre 2008.

5.1.7.2 Concordat judiciaire

A partir du 30 avril 2005 – Loi du 7 avril 2005, Moniteur belge du 20 avril 2005

Dans le cadre d’un concordat judiciaire, l’action en restitution de la TVA prend dorénavant naissance à la date du sursis définitif en ce qui concerne les créances d’ont l’abattement est acté dans le plan de redressement. Le sursis définitif des créances débute dès que le tribunal a approuvé le plan de redressement.

5.2 Naissance de l’action en restitution

5.2.1 Principe

L’action en restitution prend naissance à la date où survient la cause de restitution.³

Le tableau ci-après reprend la date de survenance de l’action en restitution par cause de restitution.

Le délai de naissance de l’action en restitution est calculé selon ce principe lorsque l’ayant droit à la restitution est un non-assujetti, un assujetti ou une personne morale non-assujettie non tenus au dépôt de déclarations périodiques visées à l’article 53, alinéa 1°, 3°, du Code ou de déclarations spéciales visées à l’article 53ter, 1°, du Code.

CAUSE DE RESTITUTION	DATE DE SURVENANCE
1. Paiement indu (article 77 § 1 ^{er} , 1°, du Code)	Paiement de la taxe
2. Rabais, ristournes (article 77, § 1 ^{er} , 2° du Code)	Etablissement de la note de crédit
3. Renvoi d’emballages (article 77, § 1 ^{er} , 3°, du Code)	Etablissement de la note de crédit
4. Résiliation avant la survenance du fait générateur (article 77, § 1 ^{er} , 4°, du Code)	Jour où les parties conviennent de résilier
5. Résolution à l’amiable annulation (article 77, § 1 ^{er} , 5°, du Code)	Jour de l’annulation ou de la résolution
6. Résolution ou annulation en justice (article 77, § 1 ^{er} , 5°, du Code)	Jour où le jugement est passé en force de chose jugée

1. Questions et Réponses, Sénat, 2006-2007, n° 3- 80, p. 8715, Question n° 3-6221 de Mme Nyssens du 3 novembre 2006.
2. Compte rendu analytique n° 581 de la Commission des finances et du budget du 27 avril 2005- 3E session de la 51^e législature, Question de M. Hagen Goyvaerts au Vice-Premier ministre et Ministre des Finances sur ‘le manque de clarté en ce qui concerne la récupération de la TVA après une faillite’ (n° 6650).
3. Cf. article 3, alinéa 1^{er}, de l’Arrêté royal n° 4.

CAUSE DE RESTITUTION	DATE DE SURVENANCE
7. Reprise des biens dans les 6 mois (article 77, § 1 ^{er} , 6°, du Code)	Jour de la reprise effective de biens
8. Perte totale ou partielle de la créance du prix (article 77, § 1 ^{er} , 7°, du Code)	– Date à laquelle la perte peut être considérée comme certaine (avant la Loi du 7 avril 2005) – Date du jugement déclaratif de faillite (application de la Loi du 7 avril 2005 qui concerne aussi les faillites antérieures à sa date d'entrée en vigueur, le 30 avril 2005)

5.2.2 Exception : l'ayant droit à la restitution est un opérateur économique tenu, selon le cas, au dépôt de déclarations périodiques ou de déclarations spéciales

Suite à une modification de la législation au 1^{er} septembre 2004, l'action en restitution ne prend plus naissance qu'à la date où survient la cause de la restitution.¹

Lorsque l'ayant droit à la restitution est un assujetti tenu au dépôt d'une déclaration périodique ou spéciale, l'action en restitution prend naissance à la date à laquelle est survenue la cause de la restitution, et non plus à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration couvrant la période au cours de laquelle est survenue cette cause.

L'intéressé peut exercer son action en restitution par imputation, sur le montant des taxes dues pour la période de déclaration, du total des taxes pour lesquelles la cause de restitution est survenue au cours de cette période ;² dans ce cas, la naissance de l'action et l'exercice de celle-ci sont donc concomitants.

Lorsque l'assujetti ou la personne morale non-assujettie n'a pas effectué l'imputation dans la première déclaration où elle a pu l'être, il peut encore le faire dans une des déclarations déposées avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est intervenue.

6 RESTITUTION POUR CERTAINS INVALIDES

La TVA acquittée lors de l'acquisition ou de l'importation au taux réduit de 6 % de voitures automobiles pour le transport sur route de personnes est restituée lorsqu'elles sont importées ou acquises pour être utilisées comme moyen de locomotion personnel par les personnes suivantes :

1° les invalides de guerre, militaires et civils bénéficiant d'une pension d'invalidité de 50 % au moins ;

2° les personnes frappées de cécité complète, de paralysie entière des membres supérieurs ou ayant subi l'amputation de ces membres et les personnes atteintes d'une invalidité permanente découlant directement des membres inférieurs et occasionnant un taux d'invalidité de 50 % au moins.³

Cette matière est traitée dans la circulaire AFER 15/2004 du 10 mars 2004.

7 RESTITUTION DE LA TAXE, DES INTÉRÊTS ET DES AMENDES ADMINISTRATIVES ACQUITTÉS SUR REQUÊTE DE L'ADMINISTRATION

7.1 Situation avant l'Arrêté royal du 16 juin 2003

Arrêté royal du 16 juin 2003 (MB du 27 juin 2003) avec entrée en vigueur le 7 juillet 2003 modifiant l'article 14 de l'Arrêté royal n°4.

Lorsque la taxe, les intérêts et les amendes administratives ont été acquittés sur requête de l'Administration, par exemple à la suite d'un contrôle exercé par l'Administration auprès de l'assujetti dès lors que l'impôt n'était pas légalement dû, la demande en restitution doit, en vertu de l'article 14 de l'Arrêté royal n° 4, être faite dans les cinq ans à compter du jour du paiement de la taxe, des intérêts et des amendes administratives.

La demande en restitution est faite par requête contradictoire ou par exploit d'huissier contenant citation en justice signifié à l'Etat (en la personne du chef du bureau de recette au nom duquel les sommes contestées ont été acquittées).

7.2 Situation après l'Arrêté royal du 16 juin 2003

L'action en justice relative à la restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales doit être introduite avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle du paiement des taxes, des intérêts et des amendes fiscales, acquittés sur réquisition de l'Administration.

1. Art. 3 de l'Arrêté royal n° 4 tel que modifié par l'Arrêté royal du 1^{er} septembre 2004 applicable à partir du 20 septembre 2004, MB du 10 septembre 2004.

2. Cf. article 5, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 4.

3. Article 77, § 2, alinéa 1^{er}, du Code.

CHAPITRE 9 Les restitutions

La demande de restitution doit être introduite devant le tribunal désigné par l'article 632 du Code judiciaire par requête contradictoire établie conformément à l'article 1385*decies* du même Code.

8 REJET DE LA DEMANDE EN RESTITUTION

8.1 Situation avant l'Arrêté royal du 16 juin 2003

Arrêté royal du 16 juin 2003 (MB du 27 juin 2003) avec entrée en vigueur le 7 juillet 2003, modifiant l'article 14 de l'Arrêté royal n°4.

Lorsque l'assujetti a exercé son droit à restitution dans une déclaration dans la forme requise et endéans le délai prescrit, l'Administration est tenue d'effectuer la restitution. Si elle ne restitue pas, elle est tenue de notifier par lettre recommandée à la poste la décision par laquelle la demande en restitution est rejetée (article 14 de l'AR n° 4).

Ceci signifie que l'ayant droit peut encore exercer l'action en restitution pendant cinq ans à compter de la date de la notification, par lettre recommandée à la poste, de la décision de rejet.

Cette action doit être formée par une action en droit. Cela peut se faire par une requête contradictoire ou par un exploit d'huissier contenant citation en justice, signifié à

l'Etat (en la personne du chef de l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont l'ayant droit relève).

Dès lors que l'Administration n'a pas notifié par lettre recommandée à la poste la décision par laquelle la demande en restitution est rejetée (absence de lettre de refus), l'action en restitution ne peut commencer à prescrire.

8.2 Situation après l'Arrêté royal du 16 juin 2003

L'action en justice relative à la restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales doit être introduite avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle de la notification par lettre recommandée à la poste d'une décision rejetant la demande de restitution présentée à l'Administration.

Après réception de la lettre recommandée, la demande en restitution doit être introduite devant le tribunal désigné par l'article 632 du Code judiciaire pour requête contradictoire établie conformément à l'article 1385*decies* du même Code.

Comme précédemment, dès lors que l'Administration n'a pas notifié par lettre recommandée à la poste la décision par laquelle la demande en restitution est rejetée (absence de lettre de refus), l'action en restitution ne peut commencer à prescrire.

CHAPITRE 10 Obligations

1 IDENTIFICATION DES OPÉRATEURS ÉCONOMIQUES

Article du Code à consulter	
50, § 1 ^{er} , al. 1, 1°	Identification d'office à la TVA code national BE.
50, § 1 ^{er} , al. 1, 2°, a)	Identification obligatoire à la TVA code national BE / Acquisition intracommunautaire en cas de dépassement du seuil de 11.200 EUR.
50, § 1 ^{er} , al. 1, 2°, b)	Identification volontaire à la TVA code national BE / Option pour la taxation à destination des acquisitions intracommunautaires.
50, § 1 ^{er} , al. 1, 3°	Identification obligatoire à la TVA code national BE pour tout assujetti non établi en Belgique qui effectue des opérations visées par le Code lui ouvrant un droit à déduction et pour lesquelles il est redevable de la taxe en Belgique en vertu des articles 51 et 52.
50, § 1 ^{er} , al. 1, 4°	Identification obligatoire pour tout assujetti lorsqu'il est redevable en Belgique de la taxe par application du régime de l'autoliquidation visé à l'article 51, § 2, alinéa 1 ^{er} , 1°, du Code (article 196 de la Directive TVA). L'article 50, § 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er} , 4°, du Code doit se lire en combinaison avec l'article 51, § 2, alinéa 1 ^{er} , 1°, du Code.
50, § 1 ^{er} , al. 1, 5°	Identification obligatoire pour tout assujetti établi en Belgique qui effectue une prestation de services qui, conformément aux dispositions communautaires, est réputée avoir lieu dans un autre Etat membre et pour laquelle la taxe est due par le preneur de services sur base de l'article 196 de la Directive TVA.
50, § 2	Identification pour les unités TVA et les membres de l'unité TVA.

Le code national consiste en un préfixe conforme au standard international code iso-3166 alpha 2.

Remarquons que le numéro d'identification à la TVA, outre qu'il est pourvu d'un code national, est également unique et vérifiable. Chaque assujetti a la possibilité de vérifier la validité du numéro d'identification qui lui a été communiqué.

En Belgique, l'autorité a instauré le numéro d'entreprise afin de disposer d'un identifiant unique pour les entreprises. Le numéro d'entreprise est comparable à notre nu-

méro de Registre national ou au numéro de notre carte d'identité.

L'autorité n'a pas eu recours à un numéro entièrement nouveau. Elle a décidé de convertir le numéro d'identification à la TVA en numéro d'entreprise. Cette solution permet de limiter à un minimum la charge administrative des entreprises existantes.

Pour les entreprises qui existaient avant le 1^{er} juillet 2003, le numéro d'entreprise est le numéro de TVA ou le numéro de Registre National des Personnes Morales (RN PM) précédé d'un 0.

2 LE REDEVABLE DE LA TVA

2.1 Présentation générale

Opérations visées	Redevable de la taxe
1 livraisons de biens ou prestations de services imposables qui ont lieu dans le pays	l’assujetti, fournisseur ou prestataire ^a
2 acquisitions intracommunautaires de biens imposable qui ont lieu dans le pays	la personne qui effectue cette acquisition ^b
3 importations qui ont lieu dans le pays	la personne qui peut prendre la qualité de destinataire ^c

- a. Article 51, § 1^{er}, 1^o, du Code.
- b. Article 51, § 1^{er}, 2^o, du Code.
- c. Article 52, § 1^{er}, alinéa 2 du Code et article 6 de Arrêté royal n°7.

En principe, pour les livraisons de biens ou prestations de services imposables qui ont lieu dans le pays, c’est l’assujetti actif (le fournisseur ou le prestataire) qui est redevable de la TVA. Cette règle de base est la plus usitée pour les opérations internes mais souffre des exceptions.

La technique du report de paiement s’est considérablement développée surtout mais pas uniquement dans le cadre des opérations intracommunautaires.

C’est ainsi que pour les opérations intracommunautaires, c’est l’acquéreur qui est souvent le redevable pour autant qu’elles soient réglées selon la technique des opérations imposables couplées : livraison intracommunautaire exemptée dans l’Etat membre de départ/acquisition intracommunautaire imposable dans l’Etat membre d’arrivée.

Hormis les cas (rares) de taxation à l’origine, le fournisseur n’est redevable de la TVA dans le cadre de livraisons intracommunautaires qu’à condition qu’il y ait application du régime particulier des ventes à distance ou vente avec montage ou installation par le fournisseur ou pour son compte.

Et encore devons-nous constater que ces deux derniers cas ont trait à des opérations qui sont localisées dans l’Etat membre d’arrivée des biens ou du montage des biens, ce qui implique, que c’est bien entendu la TVA applicable dans cet Etat membre qui est exigible (avec obligation, en principe, pour le fournisseur d’avoir un représentant fiscal dans la mesure où un régime dérogatoire n’a pas été instauré).

Au niveau des prestations de services, la situation est similaire : le législateur communautaire (le Conseil des Ministres) a imposé, à l’occasion de l’instauration du régime transitoire, un recours presque systématique à la technique du report de paiement entre assujettis établis dans des Etats membres différents).

2.2 Renvolement de la qualité du redevable de l’impôt – Autoliquidation

De plus en plus, les différentes modifications apportées en matière de TVA conduisent à un mécanisme d’autoliquidation

de la taxe. Il s’agit alors pour le cocontractant (acheteur ou preneur) d’acquitter la TVA due dans sa déclaration.

Cette procédure est utilisée à la fois pour des opérations internes (ex. : article 20 de l’Arrêté royal n° 1) mais également dans de nombreuses transactions transfrontalières.

Dans de tels cas (voir ci-après), lorsque le prestataire est établi en dehors de la Belgique, le preneur redevable doit donc autoliquider la taxe. Se pose alors souvent 2 questions sous-jacentes :

- quid en matière de conformité de la facture (mentions) ;
- quid en matière de déduction.

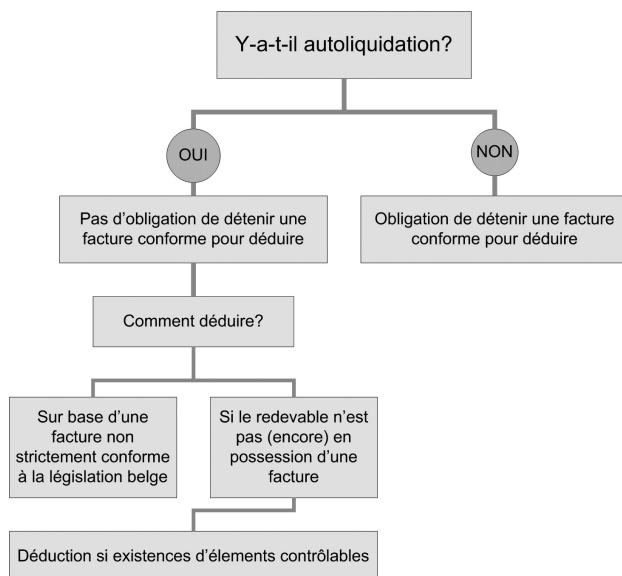
La Cour de Justice des Communautés européennes a apporté un éclaircissement en cette matière.

Selon elle, une facture a certes une fonction documentaire importante du fait qu’elle peut contenir des données contrôlables. Toutefois, en cas d’autoliquidation, c’est précisément sur la base de données contrôlables que l’assujetti, destinataire d’une livraison ou de services, doit être jugé redevable, et à hauteur de quel montant de TVA. Dès lors que l’Administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que l’assujetti est, en tant que destinataire de la prestation en cause, redevable de la TVA, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit dudit assujetti de déduire cette TVA, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l’exercice de ce droit.

Partant, lorsqu’un assujetti, en tant que destinataire de services, est désigné redevable de la TVA y afférente, l’Administration fiscale ne saurait exiger comme condition supplémentaire ouvrant droit à déduction qu’il soit en possession d’une facture établie en conformité avec (les dispositions transposant) l’article 22, paragraphe 3, de la Sixième Directive (dans l’Etat membre du redevable). En effet, une telle exigence aurait pour conséquence qu’un assujetti soit, d’une part, redevable en tant que destinataire de services de la TVA en cause, tout en risquant, d’autre part, de ne pas être en mesure de déduire cette taxe.¹

1. Voir en ce sens, CJCE, arrêt Gerhard Bockemühl du 1^{er} avril 2004, aff. C-90/02, points 51 et 52.

Le schéma suivant explicite l'arrêt Bockemühl de la Cour de Justice des Communautés européennes.



L'arrêt Bockemühl est-il encore applicable après la modification issue de la Directive 2001/115/CE du 10 décembre 2001 transposée à partir du 1^{er} janvier 2004 en Belgique, laquelle a modifié notamment l'article 22, paragraphe 3, de la Sixième Directive relatif aux mentions sur les factures ?

Il est vrai qu'à partir du 1^{er} janvier 2004, les mentions sur les factures sont désormais uniformisées en fonction d'une interprétation selon laquelle la liste des mentions contenues à l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la Sixième Directive est une liste exhaustive.

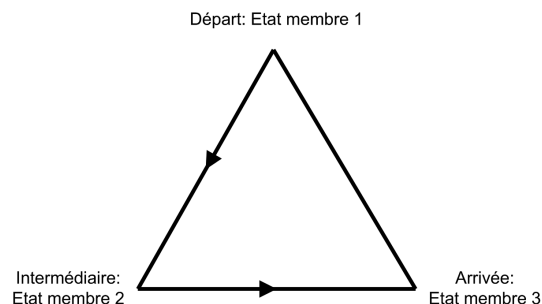
Toutefois, nous pensons que l'arrêt Bockemühl reste applicable étant donné que cet arrêt n'est pas fondé sur l'article 22, paragraphe 3, de la Sixième Directive mais sur l'article 18 de la Sixième Directive qui établit les conditions formelles du droit à la déduction.

2.2.1 Le redevable est le cocontractant (l'acheteur) de la livraison subséquente à l'acquisition intracommunautaire réputée soumise en cas d'application de la mesure de simplification (opérations triangulaires)

Article 51, § 2, 2^o, du Code

Il s'agit donc de l'hypothèse où l'intermédiaire assujéti à la TVA établi dans un autre Etat membre a désigné, au cours d'une opération triangulaire, un opérateur économique établi en Belgique comme redevable de la TVA pour une livraison localisée en Belgique.¹

Il y a donc ici renversement de la qualité du redevable de TVA pour la livraison qui est effectuée dans l'Etat membre d'arrivée des biens (la Belgique). Ce n'est pas le fournisseur qui est redevable mais son client établi en Belgique (Etat membre d'arrivée) désigné comme tel par l'assujéti intermédiaire établi dans un autre Etat membre.



2.2.2 Régime dit du 'cocontractant' – Les travaux immobiliers et les opérations y assimilées localisées en Belgique

Il s'agit ici des prestations visées à l'article 19, § 2, du Code (travaux immobiliers) et des opérations y assimilées reprises à l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1.

Jusqu'au 31 décembre 2001, le prestataire de services pouvait être établi en Belgique ou à l'étranger.

1. Article 25quinquies, § 3, alinéa 3, 5^o, du Code.

CHAPITRE 10 Obligations

A partir du 1^{er} janvier 2002, l'article 3 de l'Arrêté royal du 2 avril 2002 a apporté des adaptations à l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1.

Les dispositions à partir de 2002 ne concernent plus que des prestataires de services établis en Belgique.

Elles prévoient désormais, comme condition d'application du report de perception de la taxe dans le chef du co-contractant, que ce dernier soit, comme le prestataire, un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA. Le régime est également applicable lorsque le cocontractant est un assujetti non établi en Belgique mais qui a fait agréer un représentant responsable avec numéro individuel d'identification à la TVA (pas un numéro global).

Le régime de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1 est donc depuis le 1^{er} janvier 2002 un régime strictement national.

La facture délivrée par le prestataire de services établi en Belgique ne peut en aucun cas mentionner ni le taux ni le montant de la TVA.

Elle porte la mention :

Autoliquidation

Refacturation

Remarquons qu'un distributeur franchisé est redevable de la TVA sur base de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1 lorsqu'il se voit refacturer des travaux immobiliers par l'entreprise de franchising dont il relève à condition que l'exécution des travaux dépende de la volonté du distributeur considéré alors comme maître d'ouvrage. Dans ce cas, selon l'Administration, l'entreprise de franchising acquiert la qualité d'entrepreneur enregistré par le seul effet de la refacturation.¹

2.2.3 Report de paiement généralisé visé à l'article 51, § 2, 5°, du Code

2.2.3.1 Conditions d'application

L'article 51, § 2, 5°, du Code est une disposition nouvelle introduite au 1^{er} janvier 2002 dans la législation belge par la loi du 7 mars 2002². Cette disposition reporte le paiement de la taxe dans le chef de la personne qui reçoit l'opération lorsque les conditions suivantes sont réunies :

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

Cette condition implique que l'assujetti qui effectue l'opération n'ait aucun établissement stable en Belgique.

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

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

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

2° La personne qui reçoit l'opération est :

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

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

- un assujetti (établi en Belgique) qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou qui bénéficie du régime de franchise prévu par l'article 56 *bis* du Code, ou du régime forfaitaire prévu par l'article 57 du Code ;
- une personne morale non assujettie (établie en Belgique ou non) ;
- un particulier (établi en Belgique ou non) ;
- un assujetti non établi en Belgique, qui :
 - soit est identifié à la TVA en Belgique sous un numéro individuel, sans représentant responsable agréé (identification directe) ;

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1993-1994, n° 88, Q. n° 708 de Clippele, 22 septembre 1993, Revue TVA n° 108, p. 358.

2. Moniteur belge du 13 mars 2003.

3. Cf. art. 55, § 3, alinéa 2, du Code.

- soit est représenté par une personne préalablement agréée sous un numéro global d'identification à la TVA en Belgique ;
- soit n'est pas identifié à la TVA ni représenté en Belgique.

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

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

1° lorsque l'opération imposable est une prestation de services visée à l'article 51, § 2, 1°, du Code ou une livraison de biens visée à l'article 51, § 2, 2°, du Code. Dans cette hypothèse, ce sont ces dernières dispositions qui sont applicables ;

2° lorsque l'opération est effectivement exemptée de la taxe en vertu des articles 39 à 44bis du Code – même si le fournisseur ou prestataire a mentionné, à tort, le report de paiement sur la facture – ou, lorsque le fournisseur ou prestataire a appliqué – à tort – à l'opération qu'il effectue, l'une des exemptions précitées prévues aux articles 39 à 44bis du Code. Dans de telles hypothèses, le redevable de la taxe est toujours l'assujéti qui effectue l'opération conformément à l'article 51, § 1^{er}, 1°, du Code.

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

2.2.3.2 Obligations du fournisseur ou prestataire

En tout état de cause, le fournisseur ou prestataire réalise une opération localisée en Belgique. A ce titre, il est tenu de délivrer une facture constatant l'opération, contenant les mentions et dans le délai prescrit par la législation belge¹. La facture porte notamment la mention 'Autoliquidation', en lieu et place du taux et du montant de la taxe due.

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

Dans cette hypothèse, la facture mentionne :

1° le numéro d'identification à la TVA attribué en Belgique au fournisseur ou prestataire, ou à la personne préalablement agréée qui le représente ;²

2° en cas de représentation fiscale, l'identité, l'adresse et l'indication de la qualité du représentant responsable ou de la personne préalablement agréée.³

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

Par tolérance administrative, il est toutefois admis que les obligations citées afférentes à la mention du numéro BE et, le cas échéant, des coordonnées du représentant responsable ou de la personne préalablement agréée sur les factures, inscription dans la comptabilité belge et dans les déclarations périodiques, ne soient pas respectées lorsque l'opération réalisée n'est pas directement liée à une opération pour laquelle le fournisseur ou prestataire a exercé précédemment son droit à déduction de la taxe en amont belge.

Cette tolérance administrative n'est toutefois pas applicable lorsque l'assujéti non établi dans le pays a obtenu une identification à la TVA en Belgique par le biais de la possibilité offerte en matière immobilière ou pour exercer un droit à déduction si le montant de la TVA déductible est égal ou supérieur à 10.000 EUR par an ou en cas de représentation fiscale sous numéro global.

2.2.3.3 Obligations du cocontractant redevable de la taxe

a Acquittement de la taxe

En vue de l'acquittement de la taxe, l'acquéreur ou preneur⁴ est tenu d'inscrire l'opération qui lui est fournie dans son facturier d'entrée ainsi que dans sa déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, comme suit :

1° la base d'imposition de l'opération est mentionnée :

- d'une part, dans la grille 81, 82 ou 83, selon la nature de l'opération reçue ;
- d'autre part, dans la grille 87 ;

2° le montant de la taxe due est inscrit dans la grille 56.

Le montant de la taxe déductible peut être inscrit dans la grille 59 de la déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle les conditions d'exercice du

1. Cf. art. 53, alinéa 1^{er}, 2°, du Code et art. 1^{er}, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1.

2. Cf. art. 5, § 1^{er}, 2° et 2°bis, b, de l'Arrêté royal n° 1.

3. Cf. art. 5, § 1^{er}, 2°bis, de l'Arrêté royal n° 1.

4. Par hypothèse, l'acquéreur ou preneur est toujours identifié à la TVA en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA.

CHAPITRE 10 Obligations

droit à déduction sont réunies. Les conditions d'exercice du droit à déduction sont les suivantes :¹

1° l'acquéreur ou preneur doit détenir une facture délivrée par le fournisseur de biens ou le prestataire de services. Cette facture doit mentionner à tout le moins le nom, l'adresse et le numéro d'identification à la TVA des parties concernées par l'opération, la nature et la quantité des biens ou services fournis, le prix et ses accessoires. Si nécessaire, elle doit être complétée par l'acquéreur ou preneur des autres mentions prévues par l'article 5, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 ;

2° l'acquéreur ou preneur doit avoir acquitté la taxe.

b Etablissement d'un document particulier

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

Toutefois, lorsqu'il n'est pas en possession de cette facture à l'expiration du mois ou du trimestre² au cours duquel la taxe due en raison de l'opération qui lui est fournie devient exigible, il est tenu d'établir un document particulier constatant l'opération. Ce document constitue la pièce justificative sur base de laquelle l'acquéreur ou preneur inscrit l'opération dans son facturier d'entrée et acquitte la taxe due.³

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

1° le nom ou la dénomination sociale et l'adresse des parties intervenues dans l'opération ;

2° le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur ou preneur ;

3° le cas échéant, les coordonnées (identité, adresse, indication de la qualité) du représentant responsable en Belgique de l'acquéreur ou preneur ;

4° le cas échéant, le numéro d'identification à la TVA en Belgique du fournisseur ou prestataire (ou de la personne préalablement agréée qui le représente) ;

5° le cas échéant, les coordonnées (identité, adresse, indication de la qualité) du représentant responsable en Belgique du fournisseur ou prestataire (ou de la personne préalablement agréée qui le représente) ;

6° la date de l'achèvement de l'opération ou la date à laquelle la taxe est exigible, lorsque celle-ci précède la date de l'achèvement de l'opération (situations visées aux articles 16, § 1, 17, § 1, 22, § 1 et 22bis du Code) ;

7° les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe due, notamment la dénomination

usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité, ainsi que l'objet des services ;

8° l'indication par taux de la base d'imposition et du montant de la taxe due ;

9° le numéro sous lequel le document est inscrit dans le facturier d'entrée de l'acquéreur ou preneur.

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

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

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

2.2.4 Fraude carrousel TVA – Transferts de quotas d'émissions de gaz à effet de serre

Le Moniteur du 18 janvier 2010 publie un Arrêté royal du 10 janvier 2010 modifiant l'Arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

Un nouvel 20ter est introduit dans l'AR n° 1.

Cet article concerne la fraude carrousel TVA, en matière de transferts de quotas d'émissions de gaz à effet de serre et il est libellé comme suit :

Par dérogation à l'article 51, § 1^{er}, 1°, du Code, le co-contractant de l'assujetti qui effectue une prestation de services visée à l'alinéa 2, doit acquitter la taxe due en raison de cette opération lorsqu'il est lui-même un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du Code, ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1^{er} ou § 2, du Code, ou un assujetti non établi en Belgique qui est identifié conformément à l'article 50, § 1^{er}, 3°, du Code. Il acquitte la taxe de la manière prévue à l'alinéa 4.

Est visé, pour l'application du présent article, le transfert de quotas autorisant à émettre des gaz à effet de serre au sens de l'article 3 de la Directive 2003/87/CE transférables conformément à l'article 12 de ladite directive, et le transfert d'autres unités pouvant être utilisés par les opérateurs en vue de se conformer à ladite directive.

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

2. Selon qu'il est un assujetti tenu au dépôt de déclarations mensuelles ou trimestrielles à la TVA.

3. Application de l'article 15, § 2, de l'Arrêté royal n° 1.

L'assujetti qui effectue des opérations visées à l'alinéa 2, ne reprend pas sur les factures qu'il délivre pour ces opérations, le taux et le montant de la taxe due, mais porte la mention 'Autoliquidation'.

Le cocontractant visé à l'alinéa 1^{er} doit reprendre la taxe due en raison de cette opération, dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la taxe est due.

2.3 Le redevable par solidarité

L'article 51bis du Code (voir article 21 de la Sixième Directive européenne en matière de TVA) permet de réclamer la TVA au cocontractant dans les cas y énumérés.

Lorsque, par exemple, un fournisseur ou un prestataire, redevable de la TVA en principe sur base de l'article 51, § 1^{er}, 1^o, du Code délivre à son cocontractant une facture non conforme, quelles sont les conséquences dans le chef du cocontractant ?

2.3.1 Champ d'application de la solidarité

Le champ d'application de la disposition légale est mis en lumière par un jugement remarquable.¹

Toute irrégularité de la facture ne permet pas à l'Administration de se prévaloir de la solidarité prévue par la loi pour réclamer la taxe éludée à l'acheteur ou au preneur de service.

A l'occasion des travaux parlementaires relatifs à la disposition en cause, un membre de la Chambre avait déclaré ne pas comprendre comment un cocontractant peut être tenu solidairement responsable avec le fournisseur, lorsque ce dernier a commis une erreur.

Le Ministre des Finances avait répondu que : 'Lorsqu'il s'agit d'une erreur commise de bonne foi, cette solidarité ne joue pas' (Chambre, session 1968-69, 88, N15, p. 143) ;

A fortiori, selon le tribunal de première instance de Mons si l'irrégularité est commise de mauvaise foi par le fournisseur, le mécanisme de solidarité ne saurait être régulièrement mis en œuvre à l'égard du cocontractant si ce dernier était dans l'impossibilité de déceler l'irrégularité de la facture lui remise.

S'il n'est pas démontré que l'acheteur ou le preneur de services est de mauvaise foi et a commis une faute ou une négligence et s'il était dans l'impossibilité de connaître l'irrégularité, la solidarité doit à l'évidence être écartée.

Le juge A. Delvaux, siégeant au tribunal de première instance à Mons ajoute que cette interprétation est la seule conciliable avec les raisons qui président à toute solidarité même d'origine légale, laquelle ne peut être justifiée que par une communauté d'intérêts entre les parties à l'opération.

Or, la communauté d'intérêts existant entre le fournisseur ou le prestataire de services et l'acheteur ou le preneur de services, ne s'étend pas aux turpitudes commises par le fournisseur ou le prestataire de services seul et à l'insu de son cocontractant.

Il appert donc que le recours à la solidarité fiscale, système exorbitant du droit commun et d'interprétation restrictive, ne peut être appliqué en l'absence de toute faute ou négligence du client et si celui-ci se trouvait dans l'impossibilité de connaître l'existence de l'irrégularité du document lui délivré.

2.3.2 Le paiement solidaire

Lorsque la solidarité peut s'appliquer, le cocontractant est en principe solidairement tenu envers l'Etat au paiement de la TVA due.²

Toutefois, lorsque ce cocontractant prouve avoir payé à son fournisseur, dont il établit l'identité, tout ou partie du prix et de la taxe y afférente, il est, dans cette mesure, déchargé de la solidarité par application de l'article 51bis, § 2, du Code.

Lorsque la solidarité est invoquée, le cocontractant peut en plus encourir une amende en vertu de l'article 70, § 1^{er} ou § 2, du Code.

Dans l'application des dispositions précitées, il est néanmoins fait preuve de souplesse, l'Administration statuant cas par cas compte tenu de tous les éléments de droit et de fait.³

2.3.3 Relation avec le droit à déduction

En règle, l'assujetti cocontractant qui a reçu des biens et des services, doit, pour exercer valablement son droit à déduction de la TVA grevant ceux-ci, disposer de factures établies conformément à l'article 5 de l'Arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992⁴ c'est-à-dire de factures devant comporter obligatoirement un certain nombre de mentions telles que les coordonnées des parties en cause, les éléments permettant d'identifier l'opération, la base d'imposition, le montant de la taxe due et le taux de cette taxe, le numéro d'inscription au facturier de sortie du fournisseur, etc.

A ce niveau, deux possibilités peuvent se produire :

- une facture irrégulière a été délivrée ;
- une facture fictive a été délivrée.

1. Trib., Mons, 21 février 2002, TFR 229, 1 novembre 2002, p. 948.

2. Article 51bis, § 1^{er}, 1^o, du Code.

3. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1994-1995, n° 8, Q. n° 37, Van Parys, 20 juillet 1995, Revue TVA n° 119, p. 87.

4. Voir article 3, § 1^{er}, 1^o, de l'Arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969.

3 OBLIGATIONS PRIMAIRES ET AUTRES

3.1 Obligations primaires des assujettis

3.1.1 Déclaration de commencement d'activité économique

Toute personne doit, avant d'exercer une activité économique qui lui confère la qualité d'assujetti à la TVA, en faire la déclaration à l'office de contrôle de la TVA compétent pour le lieu où elle est établie. Cette déclaration est intitulée 'Demande d'identification à la TVA lors du commencement d'activité'. Elle permet de collecter toute une série de renseignements spécifiques à la qualité d'assujetti à la TVA et qui ne sont pas disponibles dans la Banque-Carrefour des Entreprises.

A partir du mois d'octobre 2004, les nouveaux assujettis (starters) peuvent déposer leur demande d'identification à la TVA de manière électronique par l'intermédiaire d'un guichet d'entreprise en même temps que leur inscription à la BCE.¹

Une tolérance administrative existe en faveur des assujettis franchisés (dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 25.000 EUR depuis le janvier 2016 – avant 15.000 EUR – par an) : le Ministre des Finances a donné instruction à l'Administration de ne pas intervenir si un assujetti franchisé dont l'activité économique consiste en la mise à disposition d'emplacements pour véhicules, a omis de déposer la déclaration de commencement d'activité.²

3.1.2 Déclaration de modification d'activité économique

Tous les assujettis, hormis les assujettis exonérés, sont tenus de déposer une déclaration sur un formulaire 604 B en cas de :

- 1° changement de domicile ou de siège social ;
- 2° modification de la dénomination ou de la forme juridique sous lesquelles ils exercent leur activité économique ;
- 3° création, déplacement ou suppression d'un siège administratif, d'un siège d'exploitation ou d'un établissement ;
- 4° modification en tout ou en partie d'une activité économique ;
- 5° lorsque le lieu, où les livres et les pièces doivent être présentées en cas de contrôle conformément à l'article 61, § 1^{er}, al. 3, du Code, est modifié ;
- 6° poursuite ultérieure d'une activité économique exonérée par l'article 44 du Code.

Les renseignements visés ci-avant ne doivent être fournis que pour autant qu'ils n'ont pas déjà été communiqués à la Banque-Carrefour des Entreprises visée à la Loi du 16 janvier 2003 portant création d'une Banque-Carrefour des Entreprises, modernisation du registre de commerce, création de guichets-entreprises agréés et portant diverses dispositions. Les renseignements visés peuvent également être fournis à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont l'assujetti relève par l'entremise d'un guichet-entreprise agréé conformément à la loi précitée.³

Le formulaire 604B comme d'autres formulaires, peut être téléchargé à l'adresse suivante : <http://www.finform.fgov.be/diffusion/searchpage?language=fr>.

3.1.3 Déclaration de cessation d'activité économique

Tous les assujettis, à l'exception des assujettis exonérés, qui cessent d'exercer une activité économique leur donnant la qualité d'assujetti, doivent, dans un délai d'un mois, en faire la déclaration à l'office de contrôle de la TVA dont ils relèvent.⁴

Il en est de même pour les unités TVA au sens de l'article 4, § 2, du Code. En ce qui concerne les membres de cette unité, il s'agit d'assujettis qui deviennent des non-assujettis : il en ressortirait le dépôt obligatoire d'un formulaire 604 C sans radiation du numéro de TVA. Cette formalité légale n'a pas été mentionnée par l'Administration dans sa notice explicative du nouveau formulaire 606A (introduction d'une demande d'unité TVA) mais est conforme à l'article 3 de l'Arrêté royal n° 10.⁵

Cette déclaration doit être remplie sur un formulaire n° 604 C mis à la disposition des personnes concernées par l'Administration de la TVA.

Remarque : report de l'obligation de dépôt électronique des déclarations de commencement (604A), de changement (604B) et de cessation d'activité (604C)

Le SPF Finances a l'ambition de diminuer fortement l'emploi des formulaires papier et de développer son offre de services numériques. C'est dans cette optique que les assujettis à la TVA et leurs représentants seront prochainement obligés de déposer les déclarations de commencement (604A), de changement (604B) et de cessation d'activité (604C) par voie électronique.

L'Arrêté royal n° 10 (modifié le 28.06.2019) annonce que nous mettrons une application à votre disposition dès le 1^{er} janvier 2020. Cependant, nous sommes en train d'en revoir le contenu afin de le rendre compréhensible par tous et de l'adapter aux exigences « only once ». C'est pourquoi l'application ne sera pas encore accessible le 1^{er} janvier

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2003-2004, n° 51-48, Q. n° 461 de Mme Govaerts du 20 août 2004.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1994-1995, n° 147, Q. n° 1376, Dielens, 17 janvier 1995, Revue TVA n° 114, 635.

3. Article 7bis de l'Arrêté royal n° 10 applicable à partir du 1^{er} juin 2004.

4. Article 53, alinéa 1, 1°, du Code et article 3 de l'Arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992 – Délai d'un mois applicable à partir du 1^{er} juin 2004. Avant cette date, le délai était de 15 jours – Article 2 de l'Arrêté royal du 28 mai 2004 modifiant l'Arrêté royal n° 10.

5. Voir en ce sens, Yves Bernaerts, Actualités fiscales, n° 26/2007, p. 1.

2020. Nous accepterons bien entendu les 604A/B/C papier tant qu'elle ne sera pas mise en ligne.

3.1.4 Nouveau relevé des opérations intracommunautaires

Au Moniteur belge du 23 décembre 2019, un certain nombre de modifications ont été publiées dans divers arrêtés royaux en matière de TVA introduisant les nouvelles règles et obligations relatives aux Quick Fixes, telles qu'elles ont été intégrées dans la législation par la Loi du 3 novembre 2019 et avec entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.

3.1.4.1 Nouveau relevé des opérations intracommunautaires : dorénavant en deux parties

À partir du 1^{er} janvier 2020, les assujettis visés doivent déposer un relevé intracommunautaire au plus tard le 20^e jour de chaque mois civil qui est composé de deux parties :

- une première partie qui reprend les informations qui devaient déjà être communiquées sur la base de l'article 53sexies, § 1^{er}, du Code dans sa version antérieure à la modification par la Loi susmentionnée ; et
- une seconde partie qui reprend les nouvelles informations qui, à la suite de la modification de l'article 53sexies, § 1^{er}, du Code par la Loi susmentionnée, devront désormais être transmises en ce qui concerne le régime de stocks sous contrat de dépôt.

Les assujettis tenus au dépôt de déclarations à la TVA trimestrielles doivent, en principe, déposer une partie 1 du relevé des opérations intracommunautaires chaque trimestre, pour autant que le montant total trimestriel des livraisons de biens exemptées visées à l'article 1^{er}, 2^o, a), b) et c), de ce projet n'ait, au cours d'aucun des quatre trimestres qui précèdent, pas dépassé le seuil de 50.000 EUR.

Si aucune donnée ne doit être incluse dans le relevé, il n'est pas nécessaire de le soumettre.

La partie 2 du relevé intracommunautaire doit être déposée en même temps que la partie 1 et doit comporter les informations spécifiques relatives aux stocks sous contrat de dépôt, telles que, entre autres, le numéro d'identification TVA de l'assujetti auquel les biens sont destinés.

Les deux parties doivent être déposées électroniquement.

3.1.4.2 Registres dans le cadre des stocks sous contrat de dépôt

Le registre qui, conformément à l'article 54bis, § 1^{er}, alinéa 3, du Code, doit être tenu par le fournisseur des biens en Belgique dans le cadre du régime de stocks sous contrat de dépôt, doit permettre aux administrations fiscales d'assurer de manière adéquate un suivi administratif du premier volet des opérations effectuées en application de ce régime,

dans la situation où les biens sont envoyés de Belgique vers un stock sous contrat de dépôt dans un autre État membre.

Les informations à reprendre dans ce registre sont mentionnées à l'article 24bis, § 1 nouveau de l'Arrêté royal n° 1.

Le destinataire des biens en Belgique dans le cadre du régime des stocks sous contrat de dépôt doit également tenir un registre de la situation dans laquelle les biens sont expédiées d'un autre État membre vers un tel stock en Belgique. Les informations à reprendre dans ce registre sont prévues à l'article 24ter, § 1^{er} nouveau de l'Arrêté royal n° 1.

3.1.4.3 Amendes fiscales non proportionnelles en cas d'infraction à l'obligation de dépôt des parties 1 et 2 du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires

Les modifications apportées au relevé des opérations intracommunautaires, qui se composera de deux parties à partir de 2020, entraînent un ajustement des obligations y afférentes. L'Arrêté royal n° 44 déterminant le montant des amendes fiscales non proportionnelles a donc été adapté et repris au Moniteur belge du 23 décembre 2019.

3.1.5 Délivrance de factures

Il s'agit d'une obligation primaire fondamentale. La facture est le document pivot du fonctionnement de la TVA.

La Directive 2010/45/UE vise principalement à permettre aux entreprises d'utiliser pleinement les possibilités offertes par la facturation électronique pour ainsi réduire les coûts administratifs et améliorer leur position concurrentielle sur le marché mondial.

Les options offertes aux États membres ont été fortement réduites. Ainsi, un traitement des factures papier et des factures électroniques doit être identique, ce qui est essentiel pour stimuler l'usage de la facturation électronique.

Les articles 233 et 247, nouveaux, de la Directive TVA contiennent aussi des dispositions pour harmoniser non seulement la manière dont l'assujetti peut assurer le respect du contenu tant des factures papier que des factures électroniques, mais aussi leur conservation.

L'article 219bis, introduit dans la Directive TVA par la Directive 2010/45/UE précitée, indique quel est l'État membre dont les règles de facturation sont applicables.

L'article 1er, § 13 du Code transpose les articles 218 et 217 de la Directive TVA, qui définissent les notions de facture et de facture électronique.¹

1. Voir la loi du 17 décembre 2012 (publiée au Moniteur belge du 21 décembre 2012), avec effet au 1er janvier 2013.

Par ‘facture’, on entend tout document ou tout message, qu’il se présente sur papier ou sous un format électronique, qui répond aux finalités du régime de la TVA et aux conditions fixées par le Code et les arrêtés pris pour son exécution. En l’occurrence, ces exigences ne concernent pas uniquement les mentions que doit contenir la facture, mais aussi des règles relatives au délai d’émission des factures, à l’auto-facturation, à la conservation, aux mesures de simplification, etc.

La présentation matérielle des factures, qu’elles se présentent sur papier ou sous format électronique, importe peu en soi puisqu’elles sont, sauf quelques exceptions liées à leurs particularités matérielles, soumises aux mêmes règles et qu’elles sont traitées de manière identique.

À des fins de contrôle, et en ce qui concerne les factures portant sur des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées sur leur territoire et les factures reçues par des assujettis établis sur leur territoire, les Etats membres peuvent, pour certains assujettis ou dans certains cas, exiger une traduction dans leur(s) langue(s) officielle(s). Les Etats membres ne peuvent toutefois pas imposer l’obligation générale de traduire les factures.¹ Les Etats membres adoptent cette disposition à partir du 1^{er} janvier 2013.

Cette disposition est reprise à compter du 1^{er} janvier 2013 dans l’article 61 § 1 du Code.²

3.1.5.1 Facture classique et facture simplifiée

L’article 53, § 2, du Code détermine la qualité de la personne chargée de la facturation³ :

1° facturation par l’assujetti fournisseur ou prestataire	
2° par son client (auto-facturation ou self billing) ^a ;	Au nom et pour le compte de l’assujetti qui effectue l’opération imposable
3° en sous-traitance (par un tiers).	

a. Option de l’article 22, § 3, a), alinéa 9, de la Sixième Directive.

Depuis le 1^{er} janvier 2004 la délivrance de la facture est donc alternative mais la responsabilité incombe toujours à l’assujetti fournisseur ou prestataire.

L’article 53, § 2, alinéa 1^{er}, du Code, qui constitue la transposition de l’article 220 de la Directive TVA, consacre le principe général selon lequel l’assujetti, pour les opérations qu’il effectue, hormis pour celles qui sont exonérées en vertu de l’article 44 du Code et autres que celles qui sont visées par les points a) à g) de l’article 135, paragraphe 1, de la Directive TVA, est tenu d’émettre une facture à son cocontractant ou de s’assurer qu’une telle facture est émise, en son nom et pour son compte, par son client ou, en sous-traitance, par un tiers.

Pour les cas dans lesquels l’émission de factures n’est pas exigée, il s’agit des situations visées aux articles 220, paragraphe 2 et 221, paragraphe 3, de la Directive TVA.

L’article 53, § 2, alinéa 1^{er}, du Code, est complété pour assurer la transposition de l’article 220, paragraphe 2, nouveau, précité, qui prévoit une dispense générale d’émettre une facture pour les prestations bancaires, financières et d’assurance visées aux points a) à g) de l’article 135, paragraphe 1, de la Directive TVA, peu importe l’endroit où ces prestations de services sont effectuées.

Transposant les articles 220bis, 226ter et 238, paragraphe 1^{er}, b), de la Directive TVA, qui édictent les règles applicables en matière de facture simplifiée, l’article 13 de l’Arrêté royal n° 1, énoncent de nouvelles dispositions qui précisent dans quels cas l’assujetti est autorisé à émettre une facture simplifiée et quelles sont les mentions minimales qu’elle doit alors contenir.

Ainsi, une facture simplifiée peut être émise :

- 1° lorsque le montant de la facture, hors TVA., n’est pas supérieur à 100 EUR ;
- 2° lorsque, aux conditions fixées par le Ministre des Finances, les pratiques commerciales ou administratives du secteur d’activité concerné ou les conditions techniques d’émission de ces factures rendent difficile le respect de toutes les obligations prévues ;
- 3° lorsqu’il s’agit de documents rectificatifs, auquel cas, ce document doit porter une référence spécifique et non équivoque à la facture initiale et doit contenir les mentions spécifiques qui sont modifiées.

Quant aux mentions que doit contenir la facture simplifiée, prévues à l’article 13, alinéa 2, de l’arrêté, qui transpose l’article 226ter de la Directive TVA, la Belgique fait usage de la possibilité offerte par l’article 227 de cette directive, d’exiger l’indication du numéro d’identification à la TVA de l’acquéreur ou du preneur.

1. Article 148bis de la Directive 2010/45/EU du 13 juillet 2010.
2. Voir la loi du 17 décembre 2012 (publiée au Moniteur belge du 21 décembre 2012), avec effet au 1^{er} janvier 2013.
3. Loi du 28 janvier 2004, Moniteur belge du 10 février 2004.

Document rectificatif

L'article 53, § 2, alinéa 3, du Code applicable avant le 1^{er} janvier 2013, transposait déjà l'article 219 de la Directive TVA précisant que tout document ou message qui modifie la facture initiale et y fait référence de manière spécifique et non équivoque, est assimilé à une facture. Il s'agit en l'occurrence de ce qui est communément appelé 'document rectificatif'.

Par ailleurs, il n'est plus exigé que ce document soit émis par la même personne que celle qui a émis la facture initiale.¹

Il va de soi que, dans la situation où le fournisseur ou le prestataire a émis la facture, alors que c'est le cocontractant qui émet le document rectificatif, les conditions relatives à l'autofacturation doivent être respectées pour ce qui est de ce document rectificatif.

3.1.5.2 Facturation électronique

Pour qu'une facture soit considérée comme une facture électronique, il est nécessaire qu'elle soit émise et reçue sous une forme électronique, quelle que soit cette forme.

Le fait qu'une facture ait été rédigée sous un format électronique (fichier Word par ex.) avant d'être émise n'est évidemment pas en soi suffisant pour qu'elle soit qualifiée de facture électronique.

Le type de format électronique de la facture n'est pas en soi déterminant. Ce qui compte, c'est que la facture soit envoyée et reçue sous une forme électronique. Ceci signifie que la facture peut très bien être envoyée dans un certain format électronique et reçue dans un autre format électronique.

Sont donc visées comme factures électroniques, les factures sous un format électronique (messages structurés de type XML, FINVOICE, PDF, Word ou autre) qui sont émises et reçues sous une forme électronique, comme un email avec pièce jointe, un fax non reçu sur papier, le téléchargement sur un portail web, etc. D'une manière générale, il s'agit des situations où l'émission de la facture s'effectue par la transmission ou la mise à disposition électroniques des données que la facture doit contenir, quelle que soit la procédure utilisée (techniques de la télématique, clef USB, code-barres, puce électronique...).

Voir aussi le site www.efacture.belgium.be

3.1.5.3 Cas de facturation obligatoire

L'assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services énumérées ci-après pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé, est tenu de délivrer une facture lorsque ces opérations ont lieu en Belgique conformément aux articles 15 et 21 du Code (à partir du 1^{er} janvier 2013 conformément aux articles 14, 14bis, 15 et 21bis du Code), ou lorsque, avant l'opération, la taxe

est exigible par application des articles 17, § 1^{er}, et 22, § 2, du Code (à partir du 1^{er} janvier 2013, article 22bis alinéa 1 du Code), sur tout ou partie du prix de l'opération :²

1^o les livraisons de certains moyens de transports et remorques de camping :

- les véhicules terrestres à moteur, neufs ou d'occasion, d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts, destinés au transport de personnes ou de marchandises et leurs remorques, y compris les voitures mixtes et les remorques pour le camping ;
- les yachts, bateaux et canots de plaisance ;
- les avions, hydravions, hélicoptères, planeurs, ballons sphériques ou dirigeables, et d'autres aéronefs analogues, qu'ils soient plus lourds ou plus légers que l'air, avec ou sans moteur.

2^o les livraisons de bâtiments neufs et des terrains y attenants ainsi que les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels sur ces biens qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1^o, du Code ;

3^o les opérations énumérées à l'article 20, § 2, de l'Arrêté royal n^o 1³, à savoir tout travail immobilier au sens de l'article 19, § 2, du Code ainsi que dans la mesure où ils ne sont pas des travaux immobiliers :

1. toute opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment :
 - de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation, en ce compris les brûleurs, réservoirs et appareils de régulation et de contrôle reliés à la chaudière ou aux radiateurs ;
 - de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation sanitaire d'un bâtiment et, plus généralement, de tous appareils fixes pour usages sanitaires ou hygiéniques branchés sur une conduite d'eau ou d'égout ;
 - de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique d'un bâtiment, à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes ;
 - de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de sonnerie électrique, d'une installation de détection d'incendie et de protection contre le vol, d'une installation de téléphonie intérieure ;
 - d'armoires de rangement, éviers, armoires-éviers et sous-éviers, armoires-lavabos et sous-lavabos,

1. Voir circulaire 3/2013, § 41.

2. Article 1^{er}, § 1^{er} de l'Arrêté royal n^o 1.

3. Ancien article 17bis de l'Arrêté royal n^o 1.

CHAPITRE 10 Obligations

hottes, ventilateurs et aérateurs équipant une cuisine ou une salle de bain ;

- de volets, persiennes et stores placés à l'extérieur du bâtiment ;
- 2. toute opération comportant à la fois la fourniture et le placement dans un bâtiment de revêtements de mur ou de sol, qu'il y ait fixation au bâtiment ou que le placement ne nécessite qu'un simple découpage, sur place, aux dimensions de la surface à recouvrir ;
- 3. tout travail de fixation, de placement, de réparation, d'entretien et de nettoyage des biens visés au 1. ou 2. ci-avant.

Est aussi visée la mise à disposition de personnel en vue de l'exécution d'un travail immobilier ou d'une des opérations visées au 1^o, 2^o ou 3^o ci-avant ;

4^o les livraisons de biens et les prestations de services destinées à l'érection d'un bâtiment visé à l'article 64, § 4, du Code ;

5^o les ventes à tempérament et les locations-ventes. Il y a lieu d'entendre par 'ventes à tempérament', toutes les opérations soumises à la réglementation édictée par la loi du 9 juillet 1957 réglementant les ventes à tempérament et leur financement.¹

Par vente à tempérament, au sens de l'article 1^{er} de la Loi du 9 juillet 1957 précitée, il faut entendre toute convention, quelle que soit sa qualification ou sa forme, qui doit normalement emporter acquisition de meubles corporels et dont le prix, qui ne peut être ni inférieur ni supérieur à des montants que le Roi détermine par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, s'acquitte en quatre paiements au moins. Les dispositions relatives à la vente à tempérament s'appliquent également aux conventions qui ont pour objet une prestation de services appartenant aux catégories déterminées par le Roi par arrêté délibéré en Conseil des Ministres et dont le prix est payable dans les mêmes conditions.

Les contrats de ventes à tempérament doivent mentionner, entre autres, le prix auquel l'objet vendu ou le service presté peut être acquis au comptant.²

Compte tenu des dispositions qui précèdent, sont visées, depuis le 19 juillet 1982, par l'article 1^{er}, § 2, alinéa 2, 5^o, de l'Arrêté royal n° 1 :

- les livraisons de biens dont le prix au comptant (TVA comprise) atteint 136,34 EUR, ne dépasse pas 24.789,35 EUR et s'acquitte en quatre paiements au moins ;
- les prestations de services, dont le prix au comptant (TVA comprise) atteint 136,34 EUR, ne dépasse pas

24.789,35 EUR et s'acquitte en quatre paiements au moins et qui ont pour objet l'organisation de voyages, la réparation de véhicules automobiles de tout espèce, ainsi que les cours dispensés sous quelque forme que ce soit, dans la mesure où ces cours ne sont pas exemptés de la taxe en vertu des dispositions de l'article 44, § 2, 4^o, du Code.

Par ailleurs, les dispositions particulières suivantes ont été prises à l'égard de ces opérations :

- l'écrit qui constate obligatoirement l'opération (le 'contrat', selon l'article 3 de la Loi du 9 juillet 1957) peut tenir lieu de facture, pour autant qu'il contienne toutes les mentions requises pour qu'il soit considéré comme une facture pour l'application de la TVA. Il convient, dans ce cas, que l'intitulé de cet écrit soit complété par le mot 'facture'³ ;
- la base d'imposition à la TVA ne comprend ni les intérêts conventionnels, ni les frais afférents à l'opération de crédit.

En ce qui concerne les ventes à crédit et les prestations de services non soumises à la réglementation économique en matière de ventes à tempérament, la dispense de délivrer facture s'applique lorsque le client est une personne physique qui destine le bien ou le service à un usage privé, à moins qu'il ne s'agisse d'opérations visées à l'article 1^{er}, alinéa 2, 1^o à 4^o, et 6^o à 9^o, de l'Arrêté royal n° 1. Lorsque pour ces ventes ou ces prestations de services il est fait usage de la dispense de délivrer facture, la taxe est due au fur et à mesure de l'encaissement du prix. Les recettes provenant de ces opérations doivent être inscrites au jour le jour dans le journal des recettes visé par l'article 14, § 2, 3^o, de l'Arrêté royal n° 1.

Pour déterminer la taxe due en raison de ces recettes, l'entreprise ne peut en éliminer une partie à titre d'intérêts ou de frais de financement qui si, pour les mêmes biens ou prestations, elle propose à ses clients un prix au comptant. La déduction de ces intérêts ou frais ne peut excéder la différence entre ce dernier prix et celui qui a été effectivement payé ;

6^o les livraisons de biens qui, eu égard à leur nature, à leur conditionnement, aux quantités vendues ou aux prix pratiqués, sont manifestement destinés à un usage économique, ainsi que les livraisons de biens de la même espèce que ceux dont l'acquéreur fait le commerce ou qu'il destine normalement à l'exercice de son activité économique⁴ ;

Exemple : achat de bière en fûts dont l'utilisation rendait obligatoire une installation de pompe.⁵

1. Cf. circulaire n° 2 du 8 février 1983, Revue TVA n° 57/83, page 135.

2. Article 4, § 1^{er}, 5^o, de la Loi du 9 juillet 1957.

3. Cf. circulaire n° 2 du 8 février 1983, Revue TVA n° 57/83, page 135.

4. Cf. Cassation, 8 septembre 1989, F.J.F. n° 90/20.

5. Appel Gand, 14 mai 1993, F.J.F. 1993, p. 477.

Voir aussi en cette matière, un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 21 septembre 2006.¹

Selon la Cour de Cassation, doivent être réputés manifestement destinés à un usage commercial ou professionnel les biens qui sont uniquement ou principalement susceptibles d'être utilisés ou vendus dans l'exercice d'un commerce ou d'une activité professionnelle ou dont le conditionnement, tel que l'emballage, le mode d'emploi, les quantités, est explicitement ou implicitement approprié à un tel usage ou à une telle vente.

Ces biens ne sont plus manifestement destinés à un usage commercial ou professionnel, eu égard à leur nature ou à leur conditionnement, lorsqu'ils sont achetés par des particuliers dans une mesure telle que le public mis en présence de ces biens ou de ce conditionnement ne les associe pas spontanément à un usage commercial ou professionnel². Par conséquent, un assujetti est tenu de délivrer une facture lorsque des particuliers achètent de la bière en fûts à l'occasion de fêtes privées.

L'Administration relève que les critères à prendre en considération, et qui ont principalement trait aux biens-mêmes qui sont vendus, se rapportent à leur nature ou à leur conditionnement, ainsi qu'aux prix pratiqués ou aux quantités vendues. Ces éléments sont à considérer en principe individuellement, et opération par opération. Ils doivent ainsi faire présumer que les biens vendus sont manifestement destinés à un usage économique, pour rendre obligatoire, dans cette situation, la délivrance d'une facture.

Le nombre de biens ou de types de biens, de secteurs économiques et de pratiques commerciales propres ou non à ces différents secteurs, est tel qu'il est impossible pour l'Administration de dresser un catalogue ou de rédiger d'initiative des directives ou un commentaire pratique interprétatif de tous les cas visés ci-dessus ;³

7° les livraisons effectuées dans des établissements ou des lieux qui ne sont normalement pas accessibles à des particuliers ;

8° les livraisons effectuées par les entreprises de production ou de vente en gros. Le fait qu'un assujetti, à la fois grossiste et détaillant, n'a pas de raison de douter de la qualité de non-assujetti de certains de ses clients n'est pas une raison lui permettant de se dispenser de l'obligation de délivrer une facture ;⁴

9° les livraisons de pièces détachées, accessoires et équipements pour les biens désignés au 1°, ainsi que les travaux, autres que le lavage, relatifs à ces biens, en ce

compris la livraison des biens utilisés pour l'exécution de ces travaux, lorsque le prix, y compris la taxe sur la valeur ajoutée, excède 62 EUR. A partir du 1^{er} avril 2002 cette limite est fixée à 125 EUR.⁵

Cette disposition vise aussi bien les négociants en pièces détachées, accessoires et équipements pour véhicules – qu'il s'agisse de firmes spécialisées dans la vente au détail de ces pièces ou de grandes surfaces – que les garagistes et les réparateurs de véhicules ;⁶

10° les opérations de déménagement ou de garde-meuble et les prestations accessoires à ces opérations ;

11° les livraisons de biens et les prestations de services visées à l'article 42, § 3, 1° à 8° du Code ;

12° les livraisons, d'un montant supérieur à 2.500 EUR, d'or d'investissement défini à l'article 1^{er}, § 8, du Code, en ce compris l'or d'investissement représenté par des certificats pour l'or alloué ou non alloué, ou négocié sur des comptes-or et y compris, notamment, les prêts et les swaps sur l'or qui comportent un droit de propriété ou de créance sur l'or d'investissement, ainsi que les opérations sur l'or d'investissement consistant en des contrats 'futures' ou des contrats 'forward' donnant lieu à une transmission du droit de propriété ou de créance sur l'or d'investissement.

3.1.5.4 Mentions obligatoires sur facture

Les mentions sur les factures doivent être interprétées en fonction de leur objectif : permettre le contrôle et la perception de la TVA.

Le fait que des factures ne contiendraient pas toutes les mentions requises, ne fait donc pas obstacle à l'exercice du droit à la déduction, lorsque ces irrégularités n'empêchent pas le contrôle et la perception de la TVA.⁷

L'article 5, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1 énumère les mentions à indiquer sur la facture.

3.1.5.5 Perte ou destruction de factures

En fonction de la relation conditionnelle entre la détention d'une facture conforme et l'exercice du droit à déduction, un problème pourrait se poser en cas de perte ou de destruction accidentelle de la facture.

Dans de tels cas, l'Administration admet que la déduction soit opérée au vu du double de la facture destiné à remplacer l'original égaré ou détruit. Cette règle n'est cependant

1. Appel, Bruxelles, 21 septembre 2006.

2. Cassation, 21 novembre 2003, Rôle n° C.02.0245.F.

3. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2003-2004, n° 51-042, Q. n° 6 de M. Ludo Van Campenhout du 31 juillet 2003.

4. Appel, Anvers, 14 mars 2006, rôle n° 2004/AR/1635.

5. Article 1^{er} de l'Arrêté royal du 6 février 2002, Moniteur belge du 15 février 2002.

6. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 199-2000, n° 2, Q. n° 206 Borginon, 21 janvier 2000.

7. Voir en ce sens entre autres Cass. 13 octobre 2000, Pas. 2000, I, 549 – Cassation, 19 septembre 1996, Pas. I, 318 - Trib. Liège 3 mars 2005.

CHAPITRE 10 Obligations

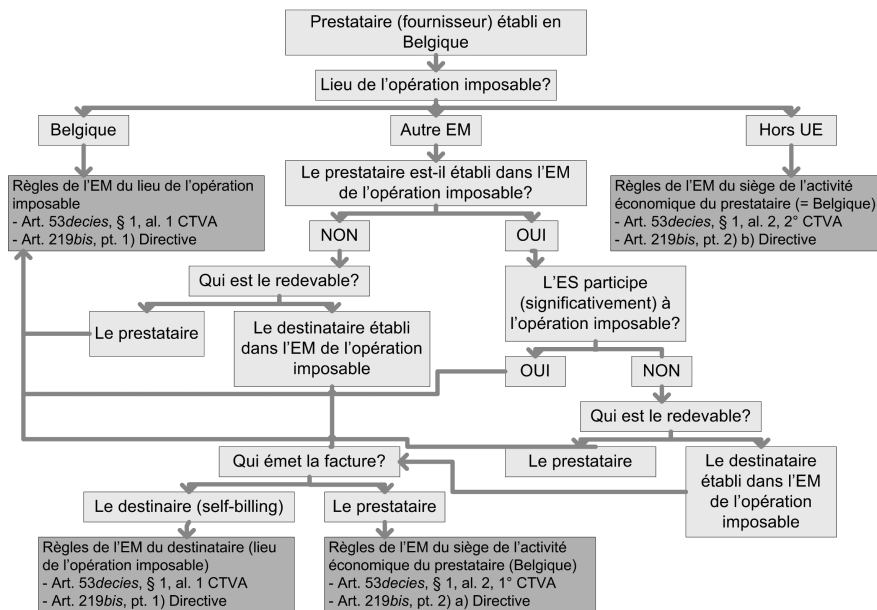
pas applicable aux factures sur lesquelles la TVA a été acquittée au moyen de timbres fiscaux.¹

Il incombe donc au fournisseur d'établir un double de la facture originale (en ce compris la date).

Le double est par après revêtu de sa date de délivrance et de la mention 'Double délivré à la demande du client pour remplacer l'original égaré ou détruit'.

3.1.5.6 Compétence ratione loci des Etats membres en matière d'établissement de factures

Le schéma ci-après visualise cette problématique.



3.1.6 Document d'attente

L'Article 9 de l'Arrêté royal n° 1 a été modifié par l'Arrêté royal du 19 décembre 2012 (MB 31/12/2012).

Le document d'attente doit être établi par les redevables – assujettis ou personnes morales non-assujetties – de la TVA visés :

– à l'article 51, § 1er, 2, du Code :

les personnes effectuant une acquisition intracommunautaire de biens imposable ;

– à l'article 51, § 2, alinéa 1^{er} du Code

Sont encore tenus d'établir le document d'attente, les co-contractants redevables au sens des articles 20 (travaux immobiliers), 20bis (livraisons d'or) et 20ter (transferts de quotas autorisant à émettre des gaz à effet de serre) de l'Arrêté royal n° 1.

3.1.7 Bordereau

Article 10 de l'Arrêté royal n° 1

L'assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services, autres que celles exonérées par l'article 44 du Code ne lui ouvrant aucun droit à déduction est tenu d'établir en deux exemplaires, un document, le jour même de l'opération, pour les biens et les services destinés à son activité économique, qui lui sont fournis, à titre onéreux ou à titre gratuit, par un non assujetti ou par un assujetti qui n'est pas tenu de délivrer une facture.

L'obligation de délivrance du bordereau n'incombe pour les biens et services fournis par des assujettis exonérés qu'à partir du 1^{er} décembre 1994.² Une dispense est prévue lorsque le document est délivré par le cédant ou le donateur assujetti exonéré ou non-assujetti³. Le bordereau est signé, pour accord, par les parties contractantes, avec mention de la qualité des signataires ; un exemplaire est remis au fournisseur de biens ou au prestataire de services. Cette procédure de double signature n'est applicable qu'à partir du 1^{er} décembre 1994.

1. Cf. circulaire n° 10 du 9 août 1974, Revue TVA n° 18, p. 314.

2. Article 34 de l'Arrêté royal du 22 novembre 1994, Moniteur belge du 1^{er} décembre 1994 et l'article 2 de l'Arrêté royal du 26 juin 2002.

3. Article 10, § 2, de l'Arrêté royal n° 1.

3.1.8 Document constatant une cession non imposable

Article 11 de l'Arrêté royal n° 1

La cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, visée à l'article 11 du Code ainsi que les opérations visées à l'article 18, § 3, du Code (prestations accessoires à la cession non-imposable) doivent être constatées par un document, rédigé par les parties à la cession, et dont chaque partie reçoit un exemplaire.

3.1.9 Document rectificatif (note de crédit)

L'article 53, § 2, alinéa 3, du Code applicable avant le 1^{er} janvier 2013, transposait déjà l'article 219 de la Directive TVA précisant que tout document ou message qui modifie la facture initiale et y fait référence de manière spécifique et non équivoque, est assimilé à une facture. Il s'agit en l'occurrence de ce qui est communément appelé 'document rectificatif'.

Par ailleurs, il n'est plus exigé que ce document soit émis par la même personne que celle qui a émis la facture initiale.¹

Il va de soi que, dans la situation où le fournisseur ou le prestataire a émis la facture, alors que c'est le cocontractant qui émet le document rectificatif, les conditions relatives à l'autofacturation doivent être respectées pour ce qui est de ce document rectificatif.

Selon la Cour de Justice des Communautés européennes le document rectificatif a un effet rétroactif. La Cour de Justice des Communautés européennes confirme que l'émission d'un document rectificatif, qui s'améliore et complète la facture originale, permet de maintenir la déduction initialement appliqué sur la base d'une facture non conformée.²

3.1.10 Obligations comptables

A partir du 1^{er} janvier 1993, a été instaurée la notion de comptabilité 'appropriée'³ à l'étendue de l'activité économique en vue de permettre l'application et le contrôle de la TVA.

La comptabilité des assujettis, à l'exception de ceux qui effectuent exclusivement des opérations visées à l'article 8bis du Code comprend notamment :

- un facturier d'entrée ;
- un facturier de sortie ;
- un journal de recettes et un journal centralisateur à partir du 1^{er} avril 2002 lorsqu'une entreprise dispose d'un journal de recettes à chaque siège d'exploitation.⁴

3.1.11 Obligations relatives au numéro d'identification à la TVA

Il existe une obligation générale pour toutes les personnes identifiées à la TVA⁵.

Cette communication est toutefois facultative lorsque la personne identifiée à la taxe sur la valeur ajoutée conformément à l'article 50 reçoit une prestation de services visée à l'article 21, § 3, 2°, b, 3°bis, 3°ter, 4°bis, 4°ter ou 8°.⁶

En d'autres termes, lorsqu'un assujetti identifié à la taxe sur la valeur ajoutée conformément à l'article 50 du Code reçoit une prestation de services ayant pour objet une expertise ou un travail effectué sur des biens meubles corporels, un transport intra-communautaire, une prestation accessoire à un tel transport ou l'intervention d'un intermédiaire dans une livraison de biens ou une prestation de services intra-communautaire, il n'a aucune obligation de communiquer à son prestataire de services son numéro d'identification à la TVA précédé des lettres BE.

Dans la mesure où il dispose d'un numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre, il lui est tout à fait possible, pour des raisons commerciales, de communiquer à son prestataire ce numéro d'identification.⁷

En outre, les assujettis qui bénéficient du régime prévu à l'article 57 ne peuvent communiquer leur numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée à leurs fournisseurs lorsqu'ils effectuent des acquisitions intracommunautaires de biens autres que des produits soumis à accise, s'ils n'ont pas dépassé le seuil de 11.200 EUR dont question à l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 2°, ou s'ils n'ont pas exercé le droit d'option prévu à l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 3.⁸

3.1.12 Liste annuelle des clients assujettis – Opérations intérieures

Les assujettis ordinaires sont tenus de remettre chaque année avant le 31 mars, la liste des assujettis auxquels ils ont livré des biens ou fourni des services au cours de l'année précédente.

Le listing doit être établi par tous les assujettis ordinaires déposants tenus au dépôt de déclarations périodiques trimestrielles ou mensuelles ainsi que par les assujettis ordinaires non-déposants (assujetti franchisé et forfaitaire agricole).

Les assujettis et les membres d'une unité TVA au sens de l'article 4, § 2, du Code, visés à l'article 53quinquies, du Code, sont tenus de déposer auprès de l'Administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, chaque année avant le 31 mars, une liste contenant, pour chaque client qui doit être identifié à la TVA en vertu de l'article 50 du

1. Voir circulaire 3/2013, § 41.

2. CJCE n° C-518/14 du 15 septembre 2016 (Senatex GmbH/Finanzamt Hannover-Nord)

3. Article 14, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1.

4. Article 2 de l'Arrêté royal du 6 février 2002, Moniteur belge du 15 février 2002.

5. Article 53quater, § 1^{er}, alinéa 1, du Code.

6. Article 53quater, § 1^{er}, alinéa 2, du Code.

7. Voir circulaire AAF n° 10/2002 du 22 avril 2002, point V, 4, page 5.

8. Article 53quater, § 1^{er}, alinéa 3, du Code.

CHAPITRE 10 Obligations

Code, à l'exception des personnes morales non assujetties et des clients assujettis qui effectuent exclusivement des opérations exonérées de la taxe en vertu de l'article 44 du Code, et auquel ils ont livré des biens ou fourni des services au cours de l'année précédente, les indications suivantes :

- 1° le numéro d'identification à la TVA de ce client assujetti ou le sous-numéro d'identification à la TVA du client, membre d'une unité TVA ;
- 2° le montant total, taxe non comprise, des biens qui lui ont été livrés et des services qui lui ont été fournis ;
- 3° le montant total de la taxe qui lui a été portée en compte.

Lorsque la liste visée à l'alinéa 1^{er} est déposée par un membre d'une unité TVA, celle-ci doit contenir en outre pour chaque client, membre de la même unité TVA, les indications suivantes :

- 1° le sous-numéro d'identification à la TVA de ce client, membre de l'unité TVA ;
- 2° le montant total des biens et des services qui lui ont été fournis.

Les assujettis et les membres d'une unité TVA visés à l'alinéa 1^{er} qui n'ont effectué aucune opération devant être mentionnée à la liste, sont également tenus de déposer cette liste dans le délai fixé à cet alinéa.

Le listing doit reprendre tous les clients assujettis identifiés à la TVA en Belgique auxquels des biens ont été livrés ou des services ont été fournis au cours de l'année écoulée.

Les clients assujettis établis à l'étranger ne doivent être inscrits que dans la mesure où ils doivent être identifiés en Belgique pour l'application de la TVA, soit en raison de l'existence d'un établissement stable, soit sur base de l'article 55 du Code.

Les clients assujettis identifiés à la TVA auxquels des biens ont été livrés ou des services fournis au cours de l'année écoulée pour un montant total (hors taxes) qui n'excède pas 250 EUR, ne doivent pas être repris au listing.

Le listing interne ne peut pas comprendre les opérations réalisées avec les non-assujettis, qu'il s'agisse de particuliers ou de personnes morales non-assujetties à la TVA.

En cas de listing néant, l'assujetti coche la coche *ad hoc* dans le formulaire électronique de sa déclaration périodique du dernier trimestre de l'année ou du mois de décembre.

Depuis le 1^{er} juillet 2016, les entreprises soumises au régime de franchise de la taxe pour les petites entreprises ne sont plus tenus de déposer une liste annuelle des clients assujettis à la TVA en cas de listing néant. Cette règle s'ap-

plique à partir des listings clients pour 2016 (en principe à déposer au plus tard le 31 mars 2017).

Opérations concernées

Le listing interne doit reprendre les livraisons de biens et les prestations de services au sens du Code, effectuées au cours de l'année civile précédente et pour lesquelles soit une facture devait être délivrée par application de l'article 1^{er} §§ 1^{er} et 2, alinéa 2, de l'Arrêté royal n° 1 du 16 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA, soit un document (bordereau d'achat) devait être reçu par l'exploitant agricole soumis au régime forfaitaire prévu à l'article 57 du Code.

Le listing doit donc comprendre toutes les opérations faites avec des clients assujettis ordinaires, même celles qui, selon la déclaration de ceux-ci ont pour objet des biens ou des services destinés à leur usage privé, pour autant que dans ce dernier cas, une facture ait dû être ou ait été délivrée.

3.1.13 Tableau des biens d'investissement

Puisqu'il existe un régime spécial en matière de biens d'investissement (révision possible en cas de changement d'affectation dans les 5 ans, 15 ans ou 25 ans selon que le bien est meuble ou immeuble¹), le tableau des biens d'investissement a pour but de différencier les biens d'investissement parmi les autres biens de l'entreprise.

Le tableau des biens d'investissement doit être conservé pendant une période de 7 ans à compter de l'expiration de la période de révision.²

L'assujetti tient un tableau de ses biens d'investissement qui permet le contrôle des déductions qu'il a opérées et des révisions auxquelles il a procédé.³

Ce tableau des biens d'investissement peut constituer en une simple colonne distincte du facturier d'entrée pourvu que la différenciation avec les autres biens de l'entreprise s'y retrouve. C'est la solution la plus aisée mais d'autres solutions sont possibles :

- utilisation du tableau d'amortissement en matière d'I.S.R. ;
- tableau spécifique approprié.

l'expiration de la période de révision⁴.

3.2 Obligations liées au régime transitoire

3.2.1 Registre des non-transferts

Tout assujetti doit tenir un registre dans lequel il inscrit les biens qu'il a expédiés ou transportés ou qui ont été expédiés ou transportés, pour son compte, pour les besoins de

1. Cf. article 48, § 2, du Code.

2. Voir article de l'Arrêté royal 3.

3. Article 11, § 5, de l'Arrêté royal n° 3.

4. Circulaire 16/ 2008 (E.T.112.081) du 13 mai 2008.

son entreprise, à destination d'un autre Etat membre de la Communauté, en vue de :

- 1° la prestation d'un service effectuée pour l'assujetti et ayant pour objet des travaux portant sur ces biens y compris l'expertise¹, qui sont matériellement exécutés dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens pour autant que les biens, après travaux, soient réexpédiés à destination de cet assujetti en Belgique d'où ils avaient été initialement expédiés ou transportés ;
- 2° l'utilisation temporaire de ces biens sur le territoire de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport de ces biens, pour les besoins d'une prestation de services effectuée par l'assujetti ;
- 3° l'utilisation temporaire de ces biens, pour une période qui ne peut excéder 24 mois, sur le territoire d'un autre Etat membre à l'intérieur duquel l'importation des mêmes biens en provenance d'un pays tiers, en vue d'une utilisation temporaire, bénéficierait du régime de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation.
- 4° la vente éventuelle si l'assujetti est un assujetti-revendeur visé à l'article 58, § 4, du Code, qui soumet les biens au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

3.2.2 Relevé intracommunautaire

Le relevé intracommunautaire doit obligatoirement être déposé par la voie électronique, en utilisant l'application INTERVAT mise à disposition par l'Administration sur le site internet : <http://www.minfin.fgov.be> (rubrique e-services). Toutefois, les assujettis qui bénéficient d'une dispense de l'obligation de dépôt par voie électronique doivent envoyer ces relevés sur papier au centre de scanning compétent en utilisant les formules qui leur seront procurées par l'office de contrôle de la TVA dont ils dépendent et ce, sur demande expresse. Il n'est plus prévu d'approvisionnement automatique en formulaires.

Attention : un nouveau modèle de relevé intracommunautaire unique pour les trois périodicités de dépôt possibles a été élaboré suite aux changements entrant en vigueur au 1^{er} janvier 2010. Les conséquences sont les suivantes.

3.2.2.1 Dépôt électronique

Le modèle 2010 est implémenté dans l'application INTERVAT à partir du 5 février 2010. Le 7 février 2012, la nouvelle version d'Intervat a été mise en production. Depuis cette date, vous pouvez introduire des déclarations uniquement si vous établissez les fichiers XML selon les nouveaux schémas XSD.

3.2.2.2 Date de dépôt du relevé

Le relevé doit être déposé pour le 20^{ème} jour qui suit la période à laquelle il se rapporte ou, lorsque ce 20^{ème} jour est

un samedi, un dimanche ou un jour férié légal, le premier jour ouvrable suivant.

Etant donné le bref délai endéans lequel le contenu du relevé doit être transmis aux autres Etats membres, aucune tolérance ne pourra être appliquée en ce qui concerne la date de dépôt de ce relevé, et ce même durant la période des vacances d'été.

3.2.2.3 Contenu du relevé

Les livraisons de biens et les prestations de services intracommunautaires relatives à une même période seront reprises dans le même relevé.

Le relevé des opérations intracommunautaires du fournisseur ou prestataire comprendra à partir du 1^{er} janvier 2010 :

- les livraisons de biens exemptées (comme avant le 1^{er} janvier 2010) mais avec mention d'un code 'L' = opérations de la catégorie I ;
- les livraisons de biens effectuées dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens, en cas d'opérations triangulaires et sous le code 'T' (comme avant le 1^{er} janvier 2010) = opérations de la catégorie II ;
- les prestations de services à destination d'un assujetti d'un autre Etat membre où cet assujetti est redevable de la taxe et lorsque ces prestations ne sont pas exemptées de la taxe dans cet Etat membre, sous le code 'S' (à partir du 1^{er} janvier 2010) = opérations de la catégorie III.

Il s'agit des prestations de services à reprendre en grille 44 de la déclaration périodique à la TVA (diminué du montant des corrections négatives relatives à ces opérations et inscrit en grille 48).

3.2.2.4 Périodicité du relevé

Les assujettis tenus au dépôt de déclarations mensuelles et les membres d'une unité TVA tenue au dépôt de telles déclarations déposeront un relevé intracommunautaire mensuel, et ce quel que soit le montant des opérations intracommunautaires (livraisons de biens et/ou prestations de services) qu'ils réalisent.

Les autres assujettis déposeront un relevé trimestriel de leurs opérations intracommunautaires, pour autant que le montant total trimestriel de leurs livraisons de biens exemptées n'ait pas dépassé 50.000 EUR au cours de chacun des quatre trimestres civils précédents (en 2010 et 2011, ce montant était de 100.000 €). L'attention est attirée sur le fait que les prestations de services intracommunautaires n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul du dépassement du seuil.

Remarque : l'assujetti tenu au dépôt d'un relevé trimestriel peut choisir de déposer un relevé mensuel. Ce choix vaut pendant une période de minimum 12 mois.

1. Selon l'article 12bis, alinéa 1, 4° du Code dans sa version suite à la loi du 17 décembre 2012, MB 21 décembre 2012.

CHAPITRE 10 Obligations

3.2.3 Registre des travaux

Article 54bis, § 1^{er}, alinéa 2, du Code – Articles 25 et 26 de l'Arrêté royal n° 1

Tout assujetti doit tenir un registre pour permettre d'identifier les biens qui lui ont été expédiés à partir d'un autre Etat membre, par ou pour le compte d'un assujetti identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet Etat membre, et qui font l'objet d'une prestation de services visée à l'article 21, § 3, 2°.

A partir du 1^{er} janvier 1996, lorsqu'un prestataire de services établi en Belgique effectue un travail matériel ou une expertise localisée sur base de l'article 21, § 3, 2°, du Code, il a l'obligation de tenir le registre ci-avant cité si :

- les biens lui ont été expédiés à partir d'un autre Etat membre ;
- l'expéditeur est un assujetti identifié à la TVA dans l'Etat membre d'expédition.

Si ces deux conditions sont réunies, le registre doit faire l'objet d'une inscription. Peu importe que la règle de l'article 21, § 3, 2°, *a*, du Code (le bien reste en Belgique) ou que la dérogation de l'article 21, § 3, 2°, *b*, du Code (le bien est expédié en dehors de la Belgique après la prestation) s'applique.

L'article 25, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1 concerne la prestation effectuée par un prestataire de services établi en Belgique lorsque le contrat à titre onéreux conclu avec un autre assujetti s'analyse en un travail à façon au sens de l'article 18, § 1, 1, alinéa 2, du Code.

Dans ce cas, pour que le registre doive être tenu, il suffit que le client du façonnier soit un assujetti.

Dans le registre visé à l'article 25 de l'Arrêté royal n° 1, l'assujetti prestataire inscrit :

- 1° un numéro d'ordre ;
- 2° la date de réception des biens ;
- 3° le nom et l'adresse du donneur d'ordre ;
- 4° le numéro d'identification à la TVA du donneur d'ordre ;
- 5° la quantité des biens qui lui ont été confiés ;
- 6° la dénomination usuelle de ces biens et leurs numéros ou marques d'identification lorsqu'ils en sont pourvus ;
- 7° dès l'achèvement de l'expertise ou du travail, la date de l'expédition ou du transport des biens ayant fait l'objet de la prestation de services ;

8° par envoi, la quantité de biens envoyés ainsi que leur dénomination usuelle ;

9° la quantité et la dénomination usuelle des biens qui lui ont été confiés et qui ne sont pas retournés au donneur d'ordre ;

10° la date et le numéro d'inscription au facturier de sortie des factures et notes de crédit qu'il a délivrées concernant la prestation de services effectuée.¹

3.3 Obligations liées au contrôle de la TVA

3.3.1 Obligation de conservation

L'article 60, § 1^{er}, du Code, dispose que tout assujetti est tenu de conserver des copies des factures émises par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, et que toute personne est tenue de conserver les factures reçues. Il constitue la transposition des articles 244 et 248 de la Directive TVA.

L'article 60, § 2, alinéa 1^{er}, du Code, transpose l'article 245, paragraphe 1, de la Directive TVA, en instaurant la règle que l'assujetti peut déterminer le lieu de conservation à condition de mettre toutes les factures et copies de factures à la disposition de l'Administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, à toute réquisition de sa part et sans retard indu.

Néanmoins, l'article 60, § 2, alinéa 2, du Code, dispose que toutes les factures reçues et copies de factures qu'un assujetti établi en Belgique conserve sous format papier, doivent être conservées sur le territoire belge (transposition de l'article 245, paragraphe 2, de la Directive TVA).

Si un tel assujetti conserve les factures ou copies de factures sous format électronique, cette conservation peut être effectuée en dehors du territoire belge, mais à la condition que soit garanti en Belgique un accès complet et en ligne aux données concernées (transposition de l'article 245, paragraphe 2, de la Directive TVA).

Délais de conservation

L'article 60, §§ 3 et 4, du Code précise que la durée de conservation des factures et copies de factures est de sept ans. Il en est de même pour les livres et autres documents dont la tenue, la rédaction ou l'émission sont prescrits par le présent Code ou en exécution de celui-ci (article 60, § 4, du Code).

1. Article 26 de l'Arrêté royal n° 1.

Délais	Disposition relevante
7 ans à partir du 09.01.2006 (10 ans avant cette date)	Article 60, § 3 du Code
15 ans	Article 11, § 4, de l'Arrêté royal n° 3 alignement sur le délai applicable en matière de révision des déductions
5 ans	Article 60, § 4, du Code exemple en ce qui concerne la conservation des factures par les particuliers : l'Administration accepte que le délai de 7 ans soit réduit à cinq ans à compter du premier janvier qui suit la date de la facture
Livres et documents TVA	Délai de conservation
LIVRES	7 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit la clôture du livre (10 ans avant le 9 janvier 2006)
FACTURES ET AUTRES DOCUMENTS	le délai de conservation de 7 ans commence à courir à partir de la date de délivrance ou d'établissement de la facture ou du document. Le délai s'achève à l'expiration d'une période de sept ans à compter du 1er janvier qui suit la date de la facture ou du document. Le fait que la facture ou le document n'ait pas été délivré ou établi endéans le délai réglementaire n'influence pas ce point de départ (10 ans avant le 9 janvier 2006)
Livres, documents, factures, contrats, extraits de compte et autres documents mentionnés à l'article 60, § 1er, du Code et relatifs aux opérations qui tendent ou concourent à l'érection ou à l'acquisition d'un bâtiment avec paiement de la TVA, ou à l'acquisition, avec paiement de la TVA, d'un droit réel au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code portant sur un bâtiment, lorsque la déduction de la TVA ayant grevé les biens d'investissement est sujette à révision pendant une période de quinze ans	Les livres doivent être conservés durant une période de quinze ans à compter du premier janvier de l'année qui suit leur clôture Les documents doivent être conservés durant une période de quinze ans à compter du premier janvier de l'année qui suit leur date

3.3.2 Obligation de communication

Toute personne est tenue de communiquer, sans déplacement et sans retard indu, à toute réquisition de l'Administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, les livres, factures, copies de factures et autres documents ou leurs copies qu'elle doit conserver conformément à l'article 60, à l'effet de permettre de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers.¹

En ce qui concerne l'unité TVA au sens de l'article 4, § 2, la communication des livres, factures et autres documents conformément à l'alinéa 1^{er}, est effectuée par le représentant désigné par les autres membres pour exercer, en leur nom et pour leur compte, les droits et obligations de cette unité TVA. L'Administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions peut néanmoins exiger que la communication visée à l'alinéa 1^{er}, s'effectue par le membre de l'unité TVA pour les livres, factures et autres documents qui le concernent.²

Quelle est la portée de la formule 'sans déplacement' ?

Selon la Cour d'appel de Liège³, cette formule suppose la communication des livres et documents prescrits chez l'assujetti (domicile ou siège social). Il en résulte que les agents chargés du contrôle ne sont pas obligés pour obtenir communication des livres, factures et autres documents de se rendre à n'importe quel endroit désigné par un assujetti.

Une même position existe en matière d'impôt direct : l'article 315 du CIR 92 oblige le contribuable à communiquer à l'Administration, sans déplacement, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables. Il est permis de déroger à cette règle moyennant l'accord du contribuable. C'est ainsi que l'Administration peut proposer un déplacement des documents en question, mais elle ne peut l'imposer contre le gré du contribuable. En exigeant le déplacement de livres ou documents, l'Administration excède ses pouvoirs et les pièces ainsi obtenues de manière illicite ne peuvent être utilisées pour établir la base imposable.⁴

La formulation employée par le vérificateur doit avoir une forme contraignante. Si tel n'est pas le cas, un contribuable

1. Article 61, § 1^{er}, alinéa 1 du Code

2. Article 61, § 1^{er}, alinéa 2 du Code

3. Appel, Liège, 7 octobre 1993 – Revue TVA n° 119, 131.

4. Trib., Liège, 28 octobre 2002 – F.J.F. n° 2004/78.

bien conseillé ne peut considérer qu'il est tenu légalement d'obtempérer.¹

3.3.3 Droit de rétention

Les agents de l'Administration de TVA ont le droit de retenir, contre délivrance d'un accusé de réception, les livres et documents qu'une personne doit conserver conformément à l'article 60, ainsi que les copies, chaque fois qu'ils estiment que ces livres, documents ou copies établissent ou concourent à établir la déduction d'une taxe ou d'une amende à sa charge ou à la charge de tiers.

Ce droit ne s'étend pas aux livres qui ne sont pas clôturés. Lorsque ces livres sont conservés au moyen d'un système informatisé, les agents ont le droit de se faire remettre des copies de ces livres dans la forme qu'ils souhaitent.²

L'article 61, § 2, du Code est identique à l'article 61, § 5, ancien, du Code, sauf que des pièces, des livres déjà clôturés, des copies d'imprimés, des copies de livres non clôturés conservés sur système informatique peuvent être retenus.

3.3.4 Fourniture de renseignements

Toute personne est tenue de fournir verbalement ou par écrit, à toute réquisition des agents de l'Administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, tous rensei-

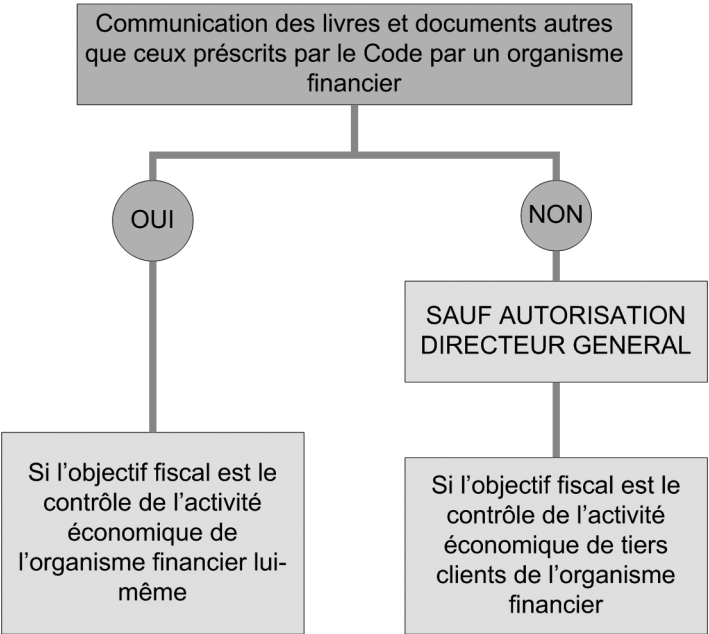
gnements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers.³

Le nouvel article 62, § 1^{er}, remplit – sauf quelques adaptations de texte – la fonction de l'article 61, § 3, ancien, du Code. Dorénavant, chacun est tenu de fournir des renseignements, ce qui était déjà le cas auparavant pour les assujettis et quiconque était débiteur de la TVA. Toutefois, il est évident que l'application correcte de la TVA doit pouvoir être vérifiée dans le chef de chacun et donc aussi des particuliers.

Organismes bancaires – Objectif fiscal de la demande de renseignements

Afin de permettre une plus grande souplesse à la matière des autorisations d'enquêtes en banque, l'article 62bis du Code de la TVA a été amendé en confiant désormais au Ministre des Finances le soin de cette désignation.

L'Arrêté ministériel du 29 août 2006 (MB, 5 septembre 2006) règle cette attribution : le fonctionnaire visé à l'article 62bis du Code de la TVA est le directeur du service qui est compétent selon le cas pour la vérification de la correcte application de la taxe, ou pour le recouvrement de la taxe.



1. Appel, Bruxelles, 22 juin 2007, FJF 2008/16.
2. Article 61, § 2, du Code.
3. Article 62, § 1^{er}, du Code.

3.3.5 Accès aux locaux économiques

Toute personne qui exerce une activité économique est tenue d'accorder, à tout moment et sans avertissement préalable, le libre accès des locaux où elle exerce son activité, aux fins de permettre aux agents habilités à contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et munis de leur commission :

- 1° d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent ;
- 2° de vérifier, au moyen du matériel utilisé et avec l'assistance de la personne requise, la fiabilité des informations, données et traitements informatiques, en exigeant notamment la communication de documents spécialement établis en vue de présenter les données enregistrées sur les supports informatiques sous une forme lisible et intelligible ;
- 3° de constater la nature et l'importance de l'activité qui s'y exerce et le personnel qui y est affecté ainsi que des marchandises et tous les biens qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport.

Sont notamment des locaux où une activité est exercée, les bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages et les terrains servant d'usines, d'ateliers ou de dépôts.

Selon la Cour de Cassation, l'article 63, alinéa premier, 1°, du Code vise à accorder aux fonctionnaires de la TVA une compétence d'investigation qu'ils ne peuvent pas puiser dans l'article 61, § 1^{er}, alinéa premier, du Code. Il s'ensuit que les fonctionnaires compétents ont le droit, en vertu de l'article précité, de vérifier les livres et documents se trouvant dans les locaux où l'activité est exercée, de même que d'examiner les livres et documents qui s'y trouvent, sans devoir demander préalablement la présentation de ces livres et documents. Par contre, l'article 319, alinéa premier, du CIR 92 ne donne aux fonctionnaires de l'Administration des contributions directes aucun libre accès aux locaux professionnels afin de leur permettre d'examiner quels sont les livres et documents qui s'y trouvent.¹

3.4 Obligations particulières en fonction de la nature de l'activité économique

3.4.1 Note ou reçu

La Décision TVA, n° E.T. 123.798, du 24 janvier 2014 commente et révisé cette problématique ayant fait l'objet d'une multitude de décisions et circulaires.

Tous les commentaires administratifs contraires à la présente décision sont abrogés. L'attention est en particulier attirée sur la Décision n° E.T. 118.066 du 9 mars 2010 et sur l'erratum-addendum y relatif du 11 juin 2010, qui sont

remplacés dans leur intégralité par la Décision TVA, n° E.T. 123.798, du 24 janvier 2014.

La Décision n° E.T. 127.190 du 26 novembre 2014 commente le régime définitif en matière de système de caisse enregistreuse SCE. Elle constitue le prolongement de la Décision n° E.T. 123.798 du 24 janvier 2014.

En vue de l'égalité de traitement entre assujettis, l'objectif poursuivi est qu'à partir du 1^{er} janvier 2015, tout assujetti qui effectue régulièrement des prestations de services de restaurant ou de restauration délivre un type de document justificatif, à quelques exceptions pratiques près.

L'interprétation du terme 'régulière' est changée à partir du 1^{er} janvier, 2016 par un nouveau Décret Royal (Décret Royal du 16 juin 2016 modifiant le Décret Royal n° 1).

Auparavant, un assujetti effectuait 'régulièrement' des prestations de services de restaurant ou de restauration lorsque la proportion des ventes totales de ces services était plus de 10 % (sur une base annuelle).

Cette condition (10 % règle) est remplacée à partir de 1 janvier 2016. Selon le nouveau critère un contribuable devrait enregistrer si son chiffre d'affaires annuel de repas pour consommation sur place revient à moins de 25.000 EUR.

La Circulaire n° 2017/C/70 du 7 novembre 2017 contient une explication en ce qui concerne l'obligation du système de caisse enregistreuse. Elle explique aussi la différence entre des livraisons de biens et des prestations de services de restaurant ou de restauration.

3.4.2 Registres des garagistes

Les articles 7 et 8 de l'Arrêté royal du 6 février 2002² entré en vigueur au 1^{er} avril 2002, modifient l'article 28 et subsidiairement l'article 25 de l'Arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992.

Le nouvel article 28 impose aux garagistes et, plus généralement, aux assujettis qui effectuent régulièrement certaines opérations relatives à des véhicules à moteur, de tenir un registre, par siège d'exploitation, destiné à l'inscription de tous les véhicules qui entrent dans leurs installations en vue d'y faire l'objet d'une ou de plusieurs de ces opérations.

Ce registre remplace désormais le registre des véhicules d'occasion destinés à la vente, commenté par la Circulaire n° 4 du 22 février 1995³, ainsi que le registre des travaux relatifs à des véhicules à moteur, décrit par la circulaire n° 5 du 2 mars 1995⁴. La Circulaire AFER n° 16/2004 (E.T. 98.234) du 23 mars 2004 remplace les deux circulaires précitées à partir du 1^{er} mai 2004. Elle est commentée ci-après. La Circulaire 2018/C/47 du 19 avril 2018 commente les obligations en matière de TVA qui découlent

1. Cassation, 16 décembre 2003, rôle n° P031087N, T.F.R. n° 260 du 15 avril 2004, p. 447.

2. Moniteur belge du 15 février 2002.

3. Revue TVA n° 113/95, p. 403.

4. Revue TVA n° 113/95, p. 415.

CHAPITRE 10 Obligations

des articles 28 et 29 de l'AR n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et remplace la circulaire AFER n° 16/2004 du 23.03.2004.

Par ailleurs, compte tenu de la modification apportée à l'article 25 de l'Arrêté royal n° 1, la tenue du registre qui fait l'objet de la circulaire AFER n°16/2004 a également pour effet de supprimer, pour les opérations devant être inscrites dans ce registre, l'obligation, pour l'assujetti, de tenue et d'inscription dans le registre visé à l'article 25 de l'Arrêté royal n° 1, d'une part, des biens qui lui sont confiés par un assujetti en vue de la délivrance à ce dernier d'un travail à façon au sens de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1^o, du Code et, d'autre part, des biens qui lui ont été expédiés à partir d'un autre Etat membre, par ou pour le compte d'un assujetti identifié à la TVA dans cet autre Etat membre, et qui font l'objet d'une expertise ou d'un travail matériel autre qu'un travail à façon comme défini ci-avant.

L'article 28, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1 dispose que, par siège d'exploitation, un registre des véhicules à moteur présents dans ses installations (dénommé ci-après le registre) doit être tenu par tout assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, effectue régulièrement une ou plusieurs des opérations suivantes :

1° toute livraison et/ou prestation de services relative à un véhicule à moteur, à l'exception du lavage de biens visés à l'article 22, § 1^{er}, 3^o, de l'Arrêté royal n° 1 ;

2° toute livraison de véhicules d'occasion à moteur ;

3° toute intervention en tant qu'intermédiaire dans la livraison de véhicules d'occasion à moteur.

Cette disposition ne s'applique toutefois pas aux assujettis qui effectuent exclusivement des opérations de montage, d'assemblage ou de construction de véhicules à moteur.

En vertu de l'article 28, § 2, de l'Arrêté royal n° 1, ce registre doit être complété par l'assujetti concerné qui y inscrit :

1° dès qu'un véhicule entre dans ses installations en vue d'y faire l'objet d'une opération visée à l'article 28, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 1, un numéro d'ordre, la date d'entrée du véhicule dans ses installations, le numéro de plaque ou, à défaut, le numéro de châssis du véhicule, le cas échéant, le numéro d'identification à la TVA du donateur d'ordre attribué par un autre Etat membre de la Communauté et le code déterminé par la présente circulaire identifiant la nature de l'opération ;

2° lors de la sortie du véhicule de ses installations, la date de sortie du véhicule ;

3° au plus tard à la fin du mois qui suit celui au cours duquel le véhicule est sorti de ses installations, une référence à la facture ou, à défaut, à la pièce justificative visée à l'article 10 de l'Arrêté royal n°1 ou à une autre pièce justificative visée à l'article 15, § 2, de l'Arrêté royal n°1 précité ou encore la raison pour laquelle aucun document n'a été établi.

CHAPITRE 11 La déclaration

1 LA DÉCLARATION PÉRIODIQUE

1.1 Généralités

Par application de l'article 53, § 1er, alinéa 2, du Code, tout assujetti, hormis l'assujetti exonéré privé de tout droit à déduction, est tenu de déposer des déclarations périodiques à la TVA. Ces déclarations sont en principe mensuelles. Il est possible de déposer des déclarations trimestrielles sous conditions.

Le commentaire qui suit est basé sur un document publié par l'Administration de la TVA intitulé 'Notice explicative pour la rédaction des déclarations périodiques à la TVA'.

1.1.1 Assujettis non tenus au dépôt de déclarations périodiques

Un certain nombre d'assujettis ne sont pas tenus au dépôt de déclarations périodiques :

- l'assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées par l'article 44 du Code ne lui ouvrant aucun droit à déduction ;
- l'assujetti qui est soumis au régime forfaitaire spécifique des petites entreprises franchisées, prévu à l'article 56, § 2 du Code ;
- l'assujetti qui est soumis au régime forfaitaire spécifique des exploitants agricoles, prévu à l'article 57 du Code.

1.1.2 Assujettis bénéficiant de régimes particuliers

Les assujettis suivants sont commentés dans la Partie 2 'Assujettissement' et sont dispensés, dans le cadre d'un régime particulier auquel ils sont soumis, de l'obligation de déposer des déclarations périodiques :

- des négociants en matières et produits de récupération, en application des Circulaires n° 88/1970 et 120/1971 ;
- des exploitants de dépôts de blanchisserie, de teinturerie ou de nettoyage à sec ou de stoppage, en application de la Circulaire n° 28/1975 ;
- des dépositaires, récolteurs et collecteurs de bulletins de pronostics sportifs et des agences hippiques qui interviennent dans la collecte des paris sur les courses belges, en application des Circulaires n° 94/1971 et 15/1974 ;

- des bateliers qui n'exploitent pas plus de cinq navires en application des Circulaires n° 109/1970, 84/1971, 2/1973 et 27/1975 ;

- des enquêteurs de solvabilité pour organismes de crédit, en application de la Circulaire n° 181/1971.

De même, les intermédiaires dans le secteur de la vente directe bénéficient d'une autorisation particulière, accordée à l'organisateur des ventes.

Les intermédiaires dans le recrutement d'abonnés-consommateurs finals, soit pour des livraisons de gaz et/ou d'électricité, soit pour des services en matière de télécommunications, peuvent bénéficier d'un régime analogue, en application de la Décision E.T. 110.297 du 13 mai 2008.

1.1.3 Régimes particuliers pour certaines activités

On peut aussi se référer aux assujettis suivants qui peuvent opter pour un régime spécial :

- les médecins et hôpitaux qui n'effectuent, en plus de leurs activités exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA, aucune autre activité soumise à la TVA que des travaux de recherche, y compris des essais cliniques, et qui choisissent le régime particulier pour les médecins et les hôpitaux ;
- les assujettis qui organisent une seule fois par an une foire commerciale, une compétition sportive, une fête ou une manifestation analogue, mais qui ne sont pas tenus au dépôt d'une déclaration périodique pour une autre activité d'assujetti, peuvent être autorisés à n'introduire qu'une déclaration par manifestation ;
- si les organisateurs d'événements sportifs qui sont en principe soumis au régime normal n'organisent un événement sportif qu'une seule fois par an et n'effectuent, en dehors du cadre de cet événement sportif, aucune autre opération soumise à la TVA, l'administration leur octroie un régime simplifié qui les dispense du dépôt de déclarations périodiques. Ils sont tenus de déposer une déclaration annuelle spécifique au plus tard à la fin du deuxième mois civil qui suit celui au cours duquel s'achève l'événement sportif concerné ;
- en cas de faillite d'un assujetti, le curateur peut, pour toutes les opérations effectuées depuis le jugement déclaratif de la faillite, se limiter à déposer une déclaration récapitulative dans le mois qui suit la clôture de la fail-

CHAPITRE 11 La déclaration

lite. Toutefois, si la liquidation n'est pas terminée à la fin de l'année qui suit celle au cours de laquelle le jugement déclaratif a été rendu, il doit déposer une déclaration partielle, au plus tard le 31 janvier de l'année suivante ou de chacune des années suivantes.

1.1.4 L'unité TVA

Dans le cadre du régime de l'unité TVA, les opérations réalisées au cours d'une période de déclaration par les membres de cette unité TVA doivent être inscrites dans une seule déclaration déposée sous les nom et numéro d'identification à la TVA de l'unité.

Conformément à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code, combiné à l'article 1er, § 3, alinéa 3 de l'Arrêté royal n° 55, le représentant de l'unité TVA est tenu de remettre chaque mois ou chaque trimestre une déclaration périodique au nom et pour le compte de tous les membres de l'unité, en vertu d'une procuration.

La déclaration TVA de l'unité TVA suit les règles ordinaires qui s'appliquent à tous les autres assujettis.

1.1.5 Assujettis non établis en Belgique

Lorsqu'il effectue en Belgique des opérations autres que celles pour lesquelles son cocontractant est redevable de la TVA conformément à l'article 51, § 2, alinéa 1er, 1°, 2°, 5° et 6°, du Code, l'assujetti qui n'est pas établi dans le pays est tenu, selon le cas :

- de se faire identifier à la TVA en Belgique sans devoir faire agréer un représentant responsable (identification directe) lorsqu'il est un assujetti établi dans la Communauté. Il peut, toutefois, dans certaines circonstances faire agréer un représentant responsable s'il le désire ;
- de faire agréer un représentant responsable en Belgique lorsqu'il est un assujetti non établi dans la Communauté.

Lorsqu'il bénéficie d'une identification directe, c'est l'assujetti lui-même qui est tenu au dépôt des déclarations périodiques. Lorsqu'il a fait agréer un représentant responsable, c'est ce dernier qui est substitué dans les droits et obligations de l'assujetti non établi en Belgique et qui doit, notamment, déposer les déclarations périodiques de cet assujetti.

Lorsqu'une décharge ou une dispense d'identification à la TVA ou d'agrément d'un représentant responsable est applicable, aucune déclaration périodique ne doit être déposée. Toutefois, ces dérogations et dispenses n'impliquent pas une exemption pour les opérations imposables effectuées dans le pays.

Enfin, les assujettis non établis en Belgique qui organisent des spectacles, manifestations, foires, les assujettis non établis en Belgique qui participent à des spectacles, manifestations et foires et les intermédiaires qui sont spécialisés en matière de 'merchandising' relatif à de tels événements

peuvent également bénéficier du régime particulier visé à ce propos.

1.2 Déclaration TVA électronique obligatoire

Les assujettis tenus au dépôt de la déclaration visée à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code, doivent déposer cette déclaration par voie électronique.¹

L'attention est attirée sur le fait qu'en cas de force majeure empêchant le dépôt d'une déclaration par la voie électronique, par exemple un problème technique important, le délai de dépôt de la déclaration ne pourra en aucun cas être prolongé. Dans ce cas de figure, l'assujetti devra procéder à titre exceptionnel au dépôt de la déclaration périodique sur papier.

Pour remplir et déposer une déclaration à la TVA de manière électronique, il y a lieu d'utiliser l'application Intervat mise à disposition sur le site du SPF Finances <http://www.finances.belgium.be> (rubrique e-services). Cette application est accessible à tous, sans enregistrement préalable. Elle permet soit l'encodage des données de la (des) déclaration(s) via un écran de saisie, soit de joindre à cette application un fichier XML reprenant les données de la (des) déclaration(s) à déposer. Dans ce dernier cas, il y a lieu de se conformer au schéma XSD défini par l'Administration et également disponible sur le site précité. Il y a ensuite lieu d'apposer sa signature électronique couplée à son certificat digital de classe 3 ou aux données de sa carte d'identité électronique, pour procéder à l'envoi sécurisé des données vers l'Administration.

Le dépôt électronique de la déclaration doit être effectué au plus tard le 20^{ème} jour du mois qui suit la période (mois ou trimestre) à laquelle se rapporte la déclaration.

Pour procéder au dépôt électronique de la déclaration TVA, la personne physique mandatée à cette fin devra dès lors disposer d'un ordinateur, d'une connexion internet, d'un browser standard, de sa carte d'identité électronique et d'un lecteur de carte adéquat ou, à défaut, d'un certificat digital de classe 3 délivré par l'une des autorités de certification acceptées par l'Administration (Isabel, Globalsign ou Certipost), et d'Acrobat Reader.

Pour plus de détails, l'Administration de la TVA conseille de d'abord consulter les FAQ's disponibles via l'application Intervat sur le site internet du SPF Finances <http://www.finances.belgium.be> (rubrique e-services, Intervat, aide en ligne). Toutes les questions techniques concernant Intervat peuvent être posées directement à l'adresse suivante : info.intervat@mnfin.fed.be. Les autres questions peuvent être posées au contact center du SPF Finances au numéro 0257/257 57.

1.2.1 Dispense provisoire de cette obligation

Si l'assujetti (ou le cas échéant, la personne mandatée pour déposer ses déclarations TVA auprès de l'Administration) ne dispose pas d'un ordinateur et/ou d'une connexion inter-

1. AR du 31 janvier 2007, AR modifiant l'AR n° 1 (MB, 7 février 2007).

net, il peut être dispensé de l'obligation de dépôt de vos déclarations périodiques par la voie électronique.

À cette fin il envoie à l'office de contrôle de la TVA dont il dépend, au plus tard au moment du dépôt de la première déclaration qui aurait dû être transmise par la voie électronique, une déclaration sur l'honneur indiquant précisément les motifs pour lesquels vous n'utilisez pas le dépôt électronique. Cette déclaration précisera au demeurant qu'il s'engage à avertir l'Administration de toute modification de cette situation.

Dans ce cas, l'assujetti ne peut utiliser que le formulaire établi par l'Administration. La personne concernée peut obtenir ce formulaire auprès de l'office de contrôle TVA dont il dépend.

Les assujettis étrangers avec un numéro d'identification directe en Belgique sont dispensés de l'obligation de dépôt par voie électronique et reçoivent automatiquement une provision de formulaires chaque année.

L'attention est attirée sur le fait que la possession d'un ordinateur et/ou d'une connexion internet doit être examinée dans le chef de la personne tenue de déposer les déclarations.

Il s'agit en d'autres termes :

- soit de l'assujetti lui-même ;
- soit de la personne qu'il a mandatée à cette fin (et pas uniquement pour la tenue de sa comptabilité et/ou du remplissage de ses déclarations).

1.2.2 Entrée en vigueur différée

- Le 1^{er} juillet 2007 pour les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, pour l'année calendrier 2005, excède 50.000.000 EUR, pour l'ensemble de leur activité économique ;
- le 1^{er} février 2008 pour les assujettis non visés au a) qui sont tenus au dépôt mensuel de la déclaration ;
- le 1^{er} avril 2009 pour les assujettis non visés au a) qui sont tenus au dépôt trimestriel de la déclaration.

Si l'on obtient l'autorisation d'introduire la déclaration sur papier, l'introduction se fera en principe au centre de scanning compétent :

- soit, lorsqu'il s'agit d'une version en néerlandais, au :

Federale Overheidsdienst FINANCIEN
Algemene administratie van de Fiscaliteit
Scanningcentrum
Zuiderpoort – blok B
Gaston Crommenlaan 6, bus 001
9050 Gent (Ledeberg)

- soit, lorsqu'il s'agit d'une version en français ou en allemand, au :

Service Public Fédéral FINANCES
Administration générale de la Fiscalité
Centre de scanning
Avenue du Prince de Liège 133
Bâtiment A,
5100 Namur (Jambes).

Depuis le 1^{er} janvier 2010, l'Administration n'accepte plus les déclarations automatisées qui sont établies par des producteurs de logiciels.

Le centre de scanning numérise les déclarations et en saisit, en principe de manière automatisée, les données pertinentes pour alimenter les traitements informatiques qui sont opérés notamment en vue de gérer la situation fiscale de l'assujetti.

Ce nouveau service n'a aucune compétence fiscale ni de gestion de dossiers. Il assure uniquement le 'data entry' en lieu et place des offices de contrôle TVA qui procédaient, jusque-là, à l'encodage manuel de toutes les données que comportaient les déclarations (et autres documents). En revanche, les offices de contrôle demeurent, en tout état de cause, responsables et compétents pour les dossiers dont ils assurent la gestion. Ils restent les seuls points de contacts et interlocuteurs qualifiés pour les assujettis qui souhaiteraient formuler une demande en rapport avec leurs déclarations.¹

Les déposants TVA 'papier' ne reçoivent pas d'accusé de réception systématique (id.)

Dans la plupart des cas, cela implique un envoi par la poste. Consciente du fait que les envois postaux requièrent un délai supplémentaire, l'Administration a anticipé de la manière suivante.

Pour autant que l'Administration puisse traiter la déclaration au plus tard le dixième jour du mois qui suit la date de dépôt légal de cette déclaration, aucune amende ne sera infligée pour remise tardive. Bien entendu cette tolérance ne vaut pas pour le moment du paiement de la TVA due.²

1.3 Le formulaire de déclaration électronique

Dépôt de la déclaration via le système Intervat

Intervat a été initié par l'Administration dans le courant du mois de février 2002.

Il y a lieu pour le dépôt électronique de la déclaration périodique à la TVA d'utiliser l'application Intervat disponible sur le site internet du SPF Finances <http://www.minfin.fgov.be> (rubrique e-services). Cette application est accessible à tous sans enregistrement préalable.

1. Q. et Rép., Chambre, n° 138, 2006-2007, p. 27085-27088 – Q. n° 1395, Goyvaerts du 4 septembre 2006.

2. Demandes d'explications n° 2-1268, Steverlynck, du 27 février 2003 – Annales, Sénat, 2002-2003, n° 2-273, p. 9.

CHAPITRE 11 La déclaration

L'authentification se fait :

1. soit par certificat de classe 3 (Isabel, GlobalSign ou Certipost) ;
2. soit par carte d'identité électronique dont le lecteur peut être obtenu gratuitement via servicedesk@fedict.be.

Intervat offre aussi la possibilité de déposer électroniquement les listings clients et les relevés intracommunautaires.

Les principes directeurs suivants ont été retenus pour le développement de cette application :

- l'application doit permettre à l'assujéti de déposer d'une manière électronique et sécurisée les trois types de documents (les déclarations périodiques TVA, les listings clients et les relevés intracommunautaires) via Internet. Cet objectif est atteint en utilisant des certificats digitaux et une signature électronique ou la carte d'identité électronique (e-id) ;
- l'application s'appuie sur des technologies standardisées afin de garantir une accessibilité maximale à l'utilisateur final et de lui éviter des investissements préalables à l'utilisation de l'application sur son PC ;
- une première validation des données a lieu lors de la saisie des données afin d'empêcher l'envoi de documents contenant des anomalies bloquant leur traitement ;
- un accusé de réception électronique certifié est expédié par l'Administration pour chaque document reçu ;
- aucune procédure d'inscription préalable n'est requise pour utiliser Intervat. Toutefois, le recours aux certificats digitaux reconnus et à une signature électronique ou la e-id sont cependant nécessaires.

Comment signer sa déclaration TVA ?

Pour signer, à l'aide d'une signature digitale, on fait appel à une technologie de cryptographie asymétrique. Pour cela, celui qui désire signer doit disposer d'une paire de clés qui consiste en une clé privée (connue uniquement par le détenteur) et une clé publique (accessible à chacun via un annuaire).

Une signature digitale est, en résumé, le résultat de l'application d'un algorithme mathématique complexe sur les données à signer, et ceci au moyen de la clé privée (vous êtes le seul à connaître et à posséder cette clé privée).

Le résultat de cet algorithme (votre signature digitale) est transmis avec les données vers le destinataire. Ce destinataire peut, sur base des données transmises et du certificat digital (en particulier de la clé publique), contrôler que celles-ci ont bien été signées par l'expéditeur et que les données n'ont pas été modifiées au cours du transfert.

Le destinataire des données a alors la garantie que :

- l'expéditeur est réellement celui qu'il prétend être (son identité est certifiée) ;

- l'expéditeur a effectivement signé les données (il ne peut pas prétendre qu'il n'est pas celui qui a envoyé les données) ;
- le contenu des données reçues est identique à celui signé par l'expéditeur.

Qu'est ce qu'un certificat digital ?

Un certificat digital est comparable à une carte d'identité digitale, contenant un nombre limité de données relatives à son détenteur (l'identité du détenteur, la clé publique qui y est liée, la durée de validité et la classe du certificat).

Un certificat digital est délivré par une autorité de certification qui se présente comme un tiers indépendant.

Les parties qui utilisent un certificat digital doivent avoir une confiance certaine dans cette autorité de certification (ce tiers) et dans les procédures qu'elle met en œuvre pour garantir l'exactitude de l'identité de l'utilisateur de ce certificat et sa validité.

En raison du fait que le SPF FINANCES utilise aussi des certificats digitaux, il ne peut assumer le rôle d'autorité de certification (l'octroi des certificats digitaux) d'une part, et d'autre part, d'utilisateur car, en cas de litige, il ne peut à la fois être juge et partie.

Actuellement, trois autorités de certification (Globalsign, Isabel et Certipost) respectent les standards définis dans le cadre du projet Intervat et relatifs à l'utilisation des certificats numériques et des signatures digitales.

Il est possible également d'utiliser la carte d'identité électronique (www.eid.belgium.be).

De quel type de certificat digital devez-vous disposer pour pouvoir déposer un document TVA via Intervat ?

On distingue différents types (classes) de certificats. Pour pouvoir déposer un document TVA via Intervat vous devez posséder un certificat de classe 3.

Cela signifie que l'autorité de certification exige que vous vous présentiez personnellement dans un de ces points de contact.

Pour obtenir un certificat de classe 3, il est exigé du requérant qu'il s'identifie de manière précise. Une autorité d'enregistrement se chargera de cette identification.

Ceci implique donc que vous vous présentiez personnellement à l'autorité d'enregistrement qu'il convient, muni des différents documents exigés.

Pour connaître les formalités pratiques à remplir lors de la demande du certificat digital, vous devez vous adresser à l'autorité de certification concernée.

En l'occurrence, tous les détails des étapes à suivre sont décrits sur les sites internet de Globalsign (www.globalsign.net),

Isabel (www.isabel.be/eGovernment) et Certipost (www.certipost.be).

Le modèle de déclaration automatisée élaboré par les concepteurs de programmes informatiques ne sera plus accepté par l'Administration à partir du 1^{er} janvier 2010. Seules les déclarations transmises par la voie électronique (ou, en cas de dispense de ce mode de dépôt, les formulaires papier fournis par l'Administration et envoyés au centre de scanning) seront admises.

1.4 Déclarations à la TVA – Mensuelles ou trimestrielles

Seuils et conditions pour les déclarations trimestrielles

Les nouveaux seuils et conditions ont été repris dans une décision TVA¹, qui est reproduite ci-après.

Nouveaux seuils et conditions

À partir du 1^{er} janvier 2014, un assujetti doit pour pouvoir bénéficier du régime des déclarations TVA trimestrielles, doit satisfaire à toutes les conditions suivantes :

- son chiffre d'affaires total annuel (hors TVA) doit être inférieur ou égal à 2.500.000 EUR pour l'ensemble de son activité économique (jusqu'au 31 décembre 2013 un seuil de 1.000.000 EUR était applicable) ;
- son chiffre d'affaires total annuel (hors TVA) doit être inférieur ou égal à 250.000 EUR pour l'ensemble des livraisons des biens suivants : (jusqu'au 31 décembre 2013 un seuil de 200.000 EUR était applicable) :
 - les produits énergétiques visés à l'article 415, § 1^{er}, de la Loi-programme du 27 décembre 2004 (jusqu'au 31 décembre 2013 étaient ici concernées : les huiles minérales visées à l'article 3 de la Loi du 22 octobre 1997 relative à la structure et aux taux des droits d'accise sur les huiles minérales) ;
 - les appareils de téléphonie mobile et les ordinateurs ainsi que leurs périphériques, accessoires et composants ;
 - les véhicules terrestres munis d'un moteur soumis à la réglementation sur l'immatriculation ;
- il ne peut pas être tenu, conformément à l'article 53sexies, § 1^{er}, du Code, au dépôt mensuel du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires (jusqu'au 31 décembre 2013, la condition applicable était : le montant total annuel n'excède pas 400.000 EUR pour l'ensemble des livraisons intracommunautaires de biens et des livraisons subséquentes de biens dans le cadre des opérations triangulaires).

Nouveaux seuils

Étant donné que les seuils pour le dépôt de déclarations trimestrielles ont été augmentés (le seuil général pour l'ensemble de l'activité économique est passé de 1.000.000 EUR à 2.500.000 EUR et le deuxième seuil applicable à certains secteurs a été augmenté de 200.000 EUR à 250.000 EUR) davantage d'assujettis pourront déposer des déclarations trimestrielles.

Le champ d'application du deuxième seuil pour le secteur des combustibles et carburants a également été élargi au 1^{er} janvier 2014. L'article 18, § 2, 2^o, a) (nouveau) de l'Arrêté royal n^o 1 précité fait expressément référence à la livraison de produits énergétiques visés à l'article 415, § 1^{er}, de la Loi-programme susmentionnée (jusqu'au 31 décembre 2013, étaient visées uniquement les livraisons d'huiles minérales). Le nouvel article vise par conséquent, outre les livraisons d'huiles minérales, également les livraisons d'huiles végétales, de charbons et de certains produits chimiques, pour autant qu'ils soient utilisés comme combustible ou carburant.

Exclusion des assujettis tenus au dépôt d'un relevé mensuel TVA des opérations intracommunautaires

Jusqu'à la fin de l'année 2013, un assujetti qui déposait des déclarations à la TVA trimestrielles et qui était tenu au dépôt mensuel de relevés à la TVA des opérations intracommunautaires (relevé IC) pouvait rester soumis aux règles du dépôt de déclarations de TVA trimestrielles pour autant qu'il n'ait pas excédé annuellement un montant de 400.000 EUR de livraisons intracommunautaires de biens à reprendre dans ce relevé. Seul le dépassement de ce seuil de 400.000 EUR l'obligeait à passer au dépôt mensuel de déclarations périodiques à la TVA.

À partir du 1^{er} janvier 2014, la périodicité de la déclaration périodique à la TVA a été adaptée à la périodicité du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires. Les assujettis tenus au dépôt mensuel du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires sont désormais exclus du régime de dépôt de déclarations à la TVA trimestrielles.

Il est rappelé qu'un assujetti est tenu au dépôt mensuel du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires, lorsque le montant total trimestriel des livraisons de biens à reprendre dans ce relevé a dépassé 50.000 EUR soit au cours du trimestre civil concerné soit au cours d'un des quatre trimestres civils précédents (Arrêté royal n^o 50, article 5).

Les règles de dépôt des déclarations périodiques et des relevés à la TVA des opérations intracommunautaires sont harmonisées pour des raisons pratiques. Aussi longtemps qu'il est tenu au dépôt mensuel de son relevé IC, l'assujetti est également tenu au dépôt mensuel de ses déclarations périodiques à la TVA. Il peut en principe revenir à la règle du dépôt trimestriel de son relevé IC et par conséquent à nouveau déposer des déclarations à la TVA trimestrielles (s'il satisfait aux conditions posées), pour autant que le

1. Décision TVA n^o E.T. 125.313 du 28 janvier 2014.

CHAPITRE 11 La déclaration

seuil prévu de 50.000 EUR n'ait pas été dépassé au cours d'un des quatre trimestres civils précédents (voir Décision n° E.T. 117/215/5 : modification du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires au 1er janvier 2010 – mise à jour au 1er janvier 2012).

Changement volontaire du régime de dépôt de déclarations TVA mensuelles au dépôt de déclarations trimestrielles suite à la hausse des seuils

Les assujettis, tenus à la date du 31 décembre 2013, au dépôt de déclarations périodiques mensuelles à la TVA, qui remplissent toutes les conditions fixées à l'article 18, § 2 (nouveau) de l'Arrêté royal n° 1 et qui demanderont au cours du 1^{er} trimestre 2014 de pouvoir bénéficier du régime de déclarations périodiques trimestrielles à la TVA pourront être soumis à ce régime au plus tôt à partir du 1^{er} avril 2014 (article 18, § 3, alinéa 2, de l'AR n° 1).

Leur demande écrite motivée doit être introduite auprès de l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont ils relèvent au plus tard le 14 mars 2014. Cet office examinera leur demande et leur adressera sa réponse par écrit. En cas d'acceptation d'une demande introduite dans les délais, le régime de dépôt de déclarations trimestrielles sera applicable à partir du 1er avril 2014. Pour les demandes tardives, ce régime de déclarations ne pourra s'appliquer qu'au plus tôt le 1er juillet 2014 (c'est-à-dire le 1er jour de la période de déclaration du régime de déclarations trimestrielles qui suit la date de l'acceptation de la demande par l'Administration).

Remarque : l'obligation d'acquitter des acomptes par mois pour les assujettis qui déposent des déclarations trimestrielles n'est plus prévue depuis le 1^{er} avril 2017.¹

Passage du régime de dépôt de déclarations trimestrielles à celui de dépôt de déclarations mensuelles dans le cadre de la nouvelle exclusion des assujettis tenus au dépôt d'un relevé mensuel TVA des opérations intracommunautaires

Les assujettis, qui sont à la date du 31 décembre 2013 soumis au dépôt de déclarations périodiques trimestrielles à la TVA qui :

- sont tenus au dépôt mensuel du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires (dépassement du seuil trimestriel de 50.000 EUR pour leurs livraisons à reprendre dans le relevé) ; ou
- choisissent volontairement de déposer mensuellement un relevé à la TVA des opérations intracommunautaires (même s'ils ne dépassent pas le seuil trimestriel de 50.000 EUR pour leurs livraisons à reprendre dans leur relevé) ;

seront obligatoirement soumis au régime de déclarations périodiques mensuelles à la TVA à partir du 1^{er} avril 2014 (article 18, § 3, alinéa 1er, de l'Arrêté royal n° 1).

Ce passage a lieu à l'expiration du premier trimestre civil de 2014 (c'est-à-dire le trimestre au cours duquel il ne sera plus satisfait pour la première fois aux conditions prévues à l'article 18, § 2 (nouveau) de l'Arrêté royal n° 1). La première déclaration TVA mensuelle à déposer sera par conséquent la déclaration concernant les opérations du mois d'avril 2014 à déposer pour le 20 mai 2014 au plus tard.

Nouveaux assujettis TVA

Les assujettis qui commencent leur activité à partir du 1er janvier 2014 peuvent choisir de bénéficier du régime des déclarations périodiques trimestrielles à la TVA s'ils estiment sur base de prévisions qu'ils rempliront toutes les conditions prévues à l'article 18, § 2 de l'Arrêté royal n° 1.

Comment est calculé le chiffre d'affaires de 2.500.00 EUR ?

Pour l'application de l'obligation de dépôt de déclarations mensuelles ou trimestrielles, ci-avant, on entend par chiffre d'affaires le montant total (hors TVA) des opérations réalisées par l'assujetti dans l'exercice de ses activités professionnelles, en ce compris :

- les opérations qui sont exonérées de la TVA par les articles 39 à 42 Code TVA (par ex. l'exportation, les livraisons intracommunautaires de biens et les opérations assimilées, les livraisons aux ambassades) ;
- les opérations visées par l'article 44, § 3, 4° à 10° Code TVA, à condition que le cocontractant soit établi en dehors de la Communauté, ou que ces opérations aient, dans les conditions fixées par le ministre des Finances ou son délégué, un rapport direct avec des biens destinés à être exportés vers un pays situé en dehors de cette Communauté, ainsi que les prestations de courtage ou de mandat se rapportant à ces opérations. Les opérations visées par l'article 44, § 3, 8° Code TVA doivent quant à elles toujours être comprises lorsque le prestataire a opté pour la taxation de ces opérations ;
- les livraisons d'or monétaire exemptées de la taxe par l'article 44bis Code TVA ;
- les opérations réalisées à l'étranger ;
- les opérations qui sont soumises à un régime particulier (par ex. les tabacs manufacturés, les opérations soumises au régime particulier de la marge ...), à l'exception du chiffre d'affaires réalisé dans le cadre du régime particulier agricole ;
- les recettes provenant d'opérations exceptionnelles (par ex. les opérations visées par les articles 11, 12, 18, § 3, 19... du Code de la TVA). Quand cependant ce sont exclusivement ces recettes d'opérations exceptionnelles qui donneraient lieu au passage vers le régime de dépôt mensuel et que de telles opérations ne devraient plus se reproduire à l'avenir, l'assujetti ou le représentant de

1. A.R. du 16 février 2017 (MB le 23 février 2017)

l'unité TVA peut alors adresser une demande motivée auprès du chef de l'office de contrôle compétent pour, nonobstant le dépassement du seuil, être autorisé provisoirement à ne pas encore être soumis au régime de dépôt mensuel de déclarations.

Toutefois, il n'est pas tenu compte des montants qui ne font pas partie de la base d'imposition pour autant qu'ils ne doivent pas être mentionnés dans la grille 00 (p.ex. : les acomptes), des recettes exceptionnelles (telles que la vente de biens d'investissement utilisés) et des recettes découlant de la gestion de son patrimoine privé ou social (p.ex. une vente d'actions, une location immobilière exonérée de TVA...).

De même, il n'est pas tenu compte des opérations visées à l'article 44 Code TVA, hormis celles dont question ci-avant, à savoir celles sans droit à déduction ou celles pour lesquelles l'option pour la taxation n'a pas été exercée lorsque cette possibilité est prévue.

Lorsqu'un assujetti exerce différentes activités professionnelles (p.ex. boulanger et cafetier), il y a lieu de faire le total du chiffre d'affaires de ces différentes activités. Il ne faut pourtant tenir compte ni des revenus en tant que salarié, ni des opérations soumises au régime agricole forfaitaire de l'article 57 du Code de la TVA.

Pour les activités professionnelles exercées en indivision ou en association, le chiffre d'affaires total commun de toutes ces activités doit être pris en considération.

Lorsqu'en revanche, chacun des époux exerce une activité professionnelle distincte pour laquelle un numéro d'identification à la TVA a été obtenu (p.ex. le mari cafetier et la femme coiffeuse), il y a lieu de considérer distinctement le chiffre d'affaires de chacun, quel que soit le régime matrimonial.

L'entreprise qui a plusieurs sièges d'exploitation distincts ne doit déposer qu'une seule déclaration périodique.

1.5 Quand déposer la déclaration périodique ?

Dépôt de :

- déclarations mensuelles : au plus tard le 20 du mois qui suit celui auquel elle se rapporte ;
- déclarations trimestrielles : au plus tard le 20 du mois qui suit l'expiration du trimestre auquel elle se rapporte, à savoir le 20 avril, le 20 juillet, le 20 octobre et le 20 janvier.

Lorsque le 20 est un samedi, un dimanche ou un jour férié légal, le délai de dépôt est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit, quel que soit le régime de dépôt (déclaration mensuelle ou trimestrielle).

Conseil pendant les vacances, en raison de délais spéciaux, afin d'éviter des intérêts de retard et amendes :

- pour les déclarations trimestrielles, il peut être judicieux de verser un troisième acompte pour le 20 du mois qui suit le trimestre ou payer le même montant que case 71 du trimestre précédent en cas d'absence d'acompte, le solde à verser le jour de dépôt ;
- pour les déclarations mensuelles, il peut être indiqué de payer un montant correspondant à la case 71 de la déclaration précédente, pour le 20 du mois qui suit la période de déclaration, le solde à verser au plus tard le jour de dépôt déclaration.

1.6 Description des grilles

1.6.1 Cadre I – Informations

1. Indication de la période : trimestre (1 chiffre)/année (4 chiffres) ou mois (2 chiffres)/année (4 chiffres).
2. Demande de restitution : la demande exprime de restitution doit être effectuée en cochant la grille prévue à cet effet. Les déposants mensuels ne peuvent cocher cette grille que sur les déclarations relatives aux mois de mars, juin, septembre et décembre, sauf s'ils sont titulaires d'une autorisation mensuelle prévue à cet effet.
A l'expiration de la période à laquelle se rapporte la déclaration, lorsque le compte courant TVA de l'assujetti présente un excédent (crédit d'impôt) en sa faveur, ce crédit est, en règle, reporté à la période suivante.

Toutefois, ce crédit est restituable, sur demande expresse de l'assujetti, lorsque :

- il atteint 245 EUR, s'il s'agit de la dernière période de déclaration d'une année civile ;
- il atteint 615 EUR, s'il s'agit d'une déclaration trimestrielle relative à un des trois premiers trimestres civils ;
- il atteint 1.485 EUR, s'il s'agit de la déclaration relative au dernier mois de chacun des trois premiers trimestres civils ;
- il atteint 245 EUR, si le bénéficiaire du crédit d'impôt est un assujetti qui dépose des déclarations mensuelles et est, au préalable, titulaire de l'autorisation prévue à cet effet.

3. Nom et adresse du déclarant ainsi que son numéro d'identification à la TVA.
4. Une nouvelle case à cocher est ajoutée en 2010 afin de permettre aux assujettis d'informer l'Administration en cas de liste annuelle des clients assujettis 'néant'.

CHAPITRE 11 La déclaration

1.6.2 Cadre II – Opérations à la sortie

Opérations à la sortie

- Opérations à titre onéreux.
- Assimilations à des opérations à titre onéreux.
- Cessions au sens de l'article 11 et prestations au sens de l'article 18, § 3, du Code.

Schéma synthétique

Grilles de la déclaration	En bref
Grille 00	– Indication des cessions à titre onéreux de fonds de commerce, d'universalité de biens et de branche d'activité au sens de l'article 11 du Code ; – livraisons de tabacs fabriqués ; – livraisons de journaux et périodiques ; – livraisons de produits de récupération ; – opérations à la marge ; – certaines transactions exemptées telles que le montant brut des intérêts perçus (voir ci-après) : • carte de téléphone prépayée ou commissions de celles-ci (depuis 01.01.2005) ; • opérations en dehors du champ d'application effectuées entre membres d'une unité TVA.
Grilles 01, 02, 03	Opérations soumises aux taux de 6, 12 et 21 %.
Grille 44	Prestations de services localisées dans un autre État membre pour lesquelles la règle générale de localisation B2B prévue à l'article 21, § 2, du Code s'applique pour autant que ces prestations ne soient pas exemptées de TVA dans l'État membre du preneur.
Grille 45	Travaux immobiliers : taxe acquittée par le cocontractant – AR, n° 1, article 20. Opérations effectuées par un assujetti non établi en Belgique et déclarées par son représentant responsable. Opérations effectuées dans le cadre des Circulaires n° 27/75 et 28/75 notamment les prestations de services de nettoyage à sec et de stoppage.
Grille 46	Livraisons intracommunautaires exemptées. Livraisons par B à C dans le cadre d'opérations triangulaires simplifiées ABC.
Grille 47	Grille par défaut pour les opérations à la sortie.
Grille 48	Notes de crédit pour les opérations mentionnées en grille 46.
Grille 49	Notes de crédit pour les autres opérations.

Il va de soi que ce tableau est très loin d'être exhaustif.

1.6.3 Cadre III – Opérations à l'entrée (grilles 81 à 88)

Tableau schématique

Grilles de la déclaration	En bref
Grille 81	Imputation comptable des montants à inscrire en comptabilité comptes 600 à 605 et 608, montant des achats marchandises, matières premières et auxiliaires y compris les opérations entre membres d'une unité TVA. TVA déduite = case 59
Grille 82	Imputation comptable des biens et services divers (comptes 61, 62, 64 et 65 en partie) y compris les opérations entre membres d'une unité TVA. TVA déduite = case 59
Grille 83	Imputation des biens d'investissement au sens du Code de la TVA (comptes 20 à 27 – montant minimum de 1.000 EUR (pour les investissements à partir de l'année 2014, auparavant : 250 euro) y compris les opérations entre membres d'une unité TVA. TVA déduite case = 59
Grille 84	Corrections négatives et note de crédit rectificative concernant la grille 86.
Grille 85	Corrections négative et note de crédit rectificative concernant les autres opérations de cadre III.
Grille 86	– Acquisitions intracommunautaires y compris les affectations y assimilées ; – Acquisitions intracommunautaires réputées soumises à la taxe dans le cadre d'une opération triangulaire simplifiée ABC ; – Livraisons nationales effectuées par B qui désigne C comme redevable de la taxe dans le cadre d'opérations triangulaires simplifiées ABC. TVA due sur case 86 = case 55
Grille 87	Grille par défaut pour tous les autres cas de report de paiement : TVA due par le déclarant – TVA due sur G87 = case 56. Case 57 en cas d'importation avec report de paiement.
Grille 88	Grille spécifique pour les opérations pour lesquelles le déclarant est redevable de la TVA en ce qui concerne l'application de la règle générale B2B.

1.6.4 Cadre IV – TVA due (grilles 54, 55, 56, 57, 61 et 63)

1.6.4.1 Grille 80 – Montant de la taxe due par le déclarant

Il faut mentionner à la grille 80 : le montant additionné de la TVA qui est due sur les acquisitions et opérations déclarées dans les grilles 71 à 74.

1.6.4.2 Grille 81 – Révisions – perception insuffisante constatée par le déclarant

Sous le n° B1 du cadre IV, le déclarant mentionne le montant de la TVA complémentaire qui est due par suite de perception insuffisante qu'il a constatée sans intervention d'aucune des services de contrôle (opérations non déclarées, erreur de taux ou sous-estimation de la base d'imposition etc.).

Ces prélèvements insuffisants ont trait à des opérations qui ont été déclarées pendant des périodes de déclaration antérieures. Les intérêts de retard dus pour cause de révision tardive doivent être repris sous le montant à déclarer dans cette rubrique (les intérêts de retard sont calculés au taux de 0,8 % par mois de retard, chaque période commencée d'un mois est calculée pour un mois entier).

1.6.4.3 Grille 82 – Révision – TVA à rembourser

Dans le cadre B2 du cadre IV, il faut mentionner la TVA dont le déclarant peut demander le remboursement. Est visée, la TVA relative aux opérations déclarées dont le déclarant peut obtenir le remboursement quelle qu'en soit la raison, telles que p. ex. notes de crédit reçues, taux inexacts, surestimation de la base imposable etc.

Est ensuite inscrit dans la grille 82, le total des montants concernant la taxe à rembourser, respectivement sous les rubriques 'Montant de la taxe dont le déclarant peut obtenir

CHAPITRE 11 La déclaration

le remboursement' et 'Régularisation par suite de décisions administratives'.

1.6.4.4 Grilles 83 et 84 – Résultat du trimestre

Après les grilles 81 et 82 et avant les grilles 83 et 84, le déclarant mentionne le total des montants, inscrits d'une part dans les grilles 80 et 81 et d'autre part le montant inscrit dans la grille 82.

Sur la deuxième ligne, le plus petit montant calculé de la manière expliquée ci-avant est transféré vers la colonne du montant le plus élevé. Le résultat de la déduction du plus petit montant du montant le plus élevé donne le montant à inscrire soit dans la grille 83, soit dans la grille 84 et il s'agit du résultat final du trimestre.

Le solde de la période (taxe due à l'Etat dans la grille 83 ou taxe due par l'Etat dans la grille 84) est une donnée très importante qui doit être déterminée de manière très précise.

1.6.5 Cadre V – Taxes déductibles (grilles 59, 62 et 64)

Ce cadre sert à fournir un relevé détaillé des opérations qui ont fait l'objet d'une inscription dans les grilles 71 à 74, 81 et 82, sur base de documents qui ont été recueillis ou rédigés par suite de ces opérations ou de ces régularisations.

Le cadre est subdivisé en colonnes, à remplir de la manière suivante : Colonne 1 : date du document reçu ou rédigé (facture ou autre document).

Colonne 2 : nom, adresse et numéro d'identification TVA du fournisseur identifié dans un autre Etat membre.

Colonne 3 : nature de l'opération (ex. : acquisition d'un moyen de transport neuf, produit d'accises, régularisation, décision administrative etc.).

Colonne 4 : date de l'opération (c.-à-d. moment où la TVA devient exigible ou à partir duquel le droit à restitution naît).

Colonne 5 : montant de l'opération en monnaie étrangère lorsqu'elle a été convenue dans cette monnaie.

Colonne 6 : le Code ISO de la monnaie utilisée (voyez annexe 5).

Colonne 7 : le montant de la base d'imposition en euros.

Colonne 8 : le taux de TVA auquel est soumise l'opération, ou un tiret horizontal si l'opération est exonérée.

Colonne 9 : le montant de la TVA due.

Colonne 10 : le montant de la TVA à rembourser.

Les montants inscrits respectivement dans les colonnes 5 et 7, concernant des notes de crédit reçues ou toutes autres corrections négatives, doivent être précédées du signe '-'.

Les montants inscrits dans chacune des colonnes 7, 9 et 10 doivent être additionnés séparément.

Les résultats obtenus sont inscrits en bas de chaque colonne sous la rubrique 'Totaux'.

Si tous les documents devant être repris dans le cadre V ne peuvent pas être inscrits, le déclarant joint à la déclaration spéciale, une ou plusieurs pages numérotées sur du papier normal d'un format identique que celui du cadre V et dans une même présentation. Ces annexes peuvent également être faites sur base de photocopies du cadre visé.

1.6.6 Cadre VI – Solde

Seule une des deux grilles (71 ou 72) doit être complétée par le montant final de la période des taxes dues à l'Etat ou par l'Etat.

Lorsque le montant inscrit dans la grille XX est supérieur au montant inscrit dans la grille YY pour la période de déclaration concernée, la grille 71 reprend la différence entre ces deux montants :

$$71 = XX - YY$$

Lorsque le montant inscrit dans la grille YY est supérieur au montant inscrit dans la grille XX pour la période de déclaration concernée, la grille 72 reprend la différence entre ces deux montants :

$$72 = YY - XX$$

Lorsque le montant inscrit dans la grille XX est égal au montant inscrit dans la grille YY, ($XX = YY$), la grille 71 doit être complétée par '0,00'.

Une solution identique s'applique lorsque l'assujetti dépose une déclaration qui ne comporte aucune opération (déclaration 'néant').

L'Administration insiste sur le fait que le solde de la période de déclaration est un élément très important qu'il convient de déterminer avec exactitude. Il est en effet le seul élément de la déclaration qui soit inscrit au compte courant TVA du déclarant en vue d'établir la situation de ce compte.

Le solde de la période de déclaration (c.-à-d. le montant inscrit, selon le cas, dans la grille 71 ou 72 de la déclaration) ne constitue toutefois pas le montant qui, en définitive, devra être acquitté à l'Etat ou restitué par l'Etat à la suite du dépôt de la déclaration. Celui-ci doit être déterminé par le déclarant en tenant compte de la situation de son compte courant et des acomptes qu'il a éventuellement payés au cours de la période de déclaration.

Ce décompte final est destiné à l'usage personnel du déclarant et il ne doit pas être transmis à l'administration. Par ailleurs, le montant final à payer à l'Etat ou à restituer par l'Etat compte tenu de la situation du compte courant du déclarant et des acomptes payés n'est pas inscrit dans la déclaration périodique à la TVA.

1.6.7 Cadre VII – Acompte (grille 91)

Cette grille 91 contient l'acompte à acquitter dans le courant du mois de décembre par les assujettis déposant des déclarations mensuelles à la TVA. Cette grille ne peut donc être complétée que dans la déclaration mensuelle relative aux opérations du mois de décembre.

L'acompte doit être acquitté au plus tard pour le 24 décembre de l'année civile en cours, en application de l'article 19, § 3 de l'AR n° 1.

Le déposant de déclarations mensuelles a le choix de déterminer le montant de l'acompte suivant l'une des deux méthodes suivantes.

1 Première méthode (règle générale)

Le montant de l'acompte est en principe égal à la TVA qui est due sur les opérations effectuées du 1^{er} au 20 décembre de l'année civile en cours. C'est la différence positive entre le montant de la TVA exigible pour cette période, diminué de la TVA déductible relative à cette même période.

Pour déterminer le montant de la TVA exigible, il y a lieu de prendre en considération :

- toutes les opérations pour lesquelles l'assujetti est redevable de la taxe en vertu des articles 51 et 52 Code TVA et pour lesquelles la taxe est devenue exigible, conformément aux articles 16, 17, 22, 22bis, 24 ou 25sexies Code TVA ;
- le montant des taxes à reverser au Trésor à la suite de modifications intervenues, pendant la période considérée, dans l'exercice du droit à déduction (ex. : réception, entre le 1^{er} et le 20 décembre inclus, d'une note de crédit pour laquelle tout ou partie de la taxe initialement déduite doit être reversée en vertu de l'article 79, § 1^{er}, alinéa 2, Code TVA).

Le montant de la taxe exigible n'est donc pas influencé par le délai accordé pour l'émission de la facture ou l'établissement du document en tenant lieu.

Les montants dus et déductibles de la TVA ne sont pas mentionnés dans la déclaration périodique, mais ils doivent pouvoir être communiqués à la demande de l'Administration.

Le montant de la TVA déductible est calculé suivant les règles ordinaires, mais l'assujetti doit détenir au plus tard le 20 décembre de la facture à l'entrée ou un document en tenant lieu. En outre, pour les opérations à l'entrée pour lesquelles il est lui-même redevable de la TVA (ex. : importations sous le régime de report de paiement, acquisitions intracommunautaires de biens, travaux immobiliers,...), l'assujetti doit avoir inclus le montant de la taxe dont il est redevable dans le montant de la taxe exigible pour la détermination de l'acompte.

Lorsque le montant de la TVA due est supérieur au montant de la TVA déductible, le montant de l'acompte est égal

à la différence entre ces deux montants. Cet acompte est inscrit dans la grille 91 de la déclaration mensuelle relative aux opérations du mois de décembre (à introduire au plus tard le 20 janvier de l'année suivante).

Lorsque le montant de la TVA due est inférieur ou égal au montant de la TVA déductible, aucun acompte ne doit être versé. Dans ce cas, la grille 91 doit être complétée par '0,00'.

Notez que : L'Administration ne peut prendre en considération le montant inscrit dans la grille 91 de la déclaration relative aux opérations du mois de décembre que dans la mesure où cette déclaration est déposée dans le délai requis, c'est-à-dire au plus tard le 20 janvier de l'année suivante. Dans le cas contraire, le montant de l'acompte du mois de décembre est égal au montant de la taxe due pour les opérations du mois de novembre de l'année civile en cours (grille 71 de cette déclaration).

2 Deuxième méthode

Le montant de l'acompte est ici égal au montant de la TVA due qui ressort de la grille 71 pour les opérations du mois de novembre de l'année civile (à introduire au plus tard le 20 décembre).

Lorsque la déclaration relative aux opérations du mois de novembre ne se traduit pas par un montant à verser au Trésor, aucun acompte ne doit être payé.

Lorsque l'on a recours à cette deuxième méthode, on ne doit inscrire aucun montant dans la grille 91 de la déclaration relative aux opérations du mois de décembre (au plus tard le 20 janvier de l'année suivante introduire).

Pour les deux méthodes, l'acompte doit être payé pour le 24 décembre au plus tard. Il s'agit de la date ultime de paiement, sans aucun report.

Lorsque l'assujetti a encore un solde créditeur sur son compte courant TVA au moment du paiement, son paiement peut être réduit à due concurrence.

En cas de défaut ou de retard de paiement de l'acompte, les intérêts visés à l'article 91, § 1 Code TVA sont réclamés sur base du montant repris à la grille 91 à la déclaration du mois de décembre. Lorsqu'aucun montant n'est repris à la grille 91, les intérêts sont réclamés sur base de la grille 71 de la déclaration du mois de novembre. Le calcul des intérêts tient compte du montant du crédit d'impôt dont, le cas échéant, l'assujetti bénéficie à la date du 24 décembre.

1.6.8 Cadre VIII – Liste annuelle néant

Les assujettis déposants périodiques qui n'ont, au cours de l'année écoulée, pas effectué d'opérations devant être reprises sur cette liste, en informeront l'Administration en cochant la case appropriée du Cadre VIII dans leur déclaration périodique relative au mois de décembre ou, selon le cas, au 4^{ème} trimestre de l'année concernée. Ceci leur permettra de ne pas devoir déposer de listing clients 'néant'.

CHAPITRE 11 La déclaration

Tolérance administrative

L'Administration fera preuve de souplesse et prendra également en considération les cases cochées dans les déclarations périodiques relatives à l'un des trois premiers mois ou, selon le cas, au 1^{er} trimestre de l'année suivante.

Les assujettis qui cessent leur activité devront, en cas de liste annuelle 'néant', en informer l'Administration en cochant la case prévue au Cadre VIII dans la dernière déclaration périodique à déposer.

Les assujettis non déposants périodiques (assujetti franchisé – article 56, § 2, Code TVA – ou assujetti soumis au régime particulier agricole – article 57 Code TVA), doivent, le cas échéant, déposer un listing clients néant.

Les membres d'une unité TVA ne pourront, quant à eux, jamais utiliser la case du Cadre VIII de la déclaration périodique de l'unité TVA pour informer l'Administration d'une liste annuelle 'néant'. Ils devront toujours en informer l'office de contrôle de la TVA dont ils dépendent par écrit sur papier libre, ou déposer une liste annuelle 'néant'. Il ne sera pas tenu compte d'une case relative à une liste annuelle 'néant' cochée dans la déclaration périodique d'une unité TVA.

1.6.9 Cadre IX – Date et signature(s)

Si le déclarant est une personne physique, la date et sa signature suffisent.

Lorsque le signataire agit comme mandataire ou si l'assujetti est une personne morale, il y lieu d'indiquer le nom et la qualité du (des) signataire(s). Pour une association de fait ou une association temporaire, la signature de chaque associé est requise.

Lorsqu'il s'agit d'une déclaration relative à une société interne, c'est le gérant, en sa qualité d'assujetti, qui signe la déclaration. Il fait suivre sa signature de son nom et de sa qualité (gérant).

Le ou les déclarants ainsi que celui ou ceux qui en vertu des statuts ou des pouvoirs qui lui ou leur ont été conférés

ont la capacité de signer la déclaration d'une personne morale, peuvent désigner par écrit l'un d'entre eux ou une tierce personne comme mandataire habilité à signer la déclaration. Une copie signée de ce mandat est remise au chef de l'office de contrôle de la TVA compétent.

Les signataires par procuration n'omettent pas de faire état de leur procuration.

Lorsque la procuration n'a pas été signée en présence d'un agent de l'office de contrôle TVA dont dépend le déclarant, l'administration peut être amenée à demander que le mandant fournisse des assurances suffisantes concernant l'authenticité de la signature apposée sur la procuration comme, par exemple, par la légalisation de celle-ci.

Pour faciliter l'identification du signataire, chaque signature est précédée de la première lettre du prénom ainsi que du nom en entier du signataire et de sa qualité, le tout inscrit en lettres capitales.

En outre, le numéro de téléphone auquel l'Administration peut joindre le (les) signataire(s) pendant les heures de bureau pour obtenir de plus amples renseignements concernant la déclaration introduite est mentionné dans ce cadre.

Dans le cadre du dépôt de la déclaration périodique à la TVA par la voie électronique, une méthode d'authentification, c'est-à-dire la manière de signer la déclaration doit être choisie par le déclarant. Deux méthodes sont possibles :

- soit utiliser une carte d'identité électronique personnelle. Pour ce faire, le déclarant doit disposer d'un lecteur de carte d'identité (déjà intégré dans le clavier de son ordinateur ou à acquérir par ses soins) ;
- soit utiliser un certificat digital de classe 3 délivré par l'une des trois autorités de certification suivantes : Isabel, Globalsign ou Certipost.

1.6.10 Décompte final et paiement

Le formulaire actuel de la déclaration ne prévoit pas la tenue du décompte pour arriver au montant de la TVA due. Ce décompte final se présente comme suit :

	Sommes à payer à l'État	Sommes dues par l'État
A. Solde de la période de déclaration (report du cadre VI) :		
Taxe due à l'État (grille 71)		
Ou		
Sommes dues par l'État (grille 72)		
B. Concerne uniquement la déclaration mensuelle relative aux opérations du mois de décembre, à déposer en janvier. Montant de l'acompte sur les opérations du mois de décembre, qui a été effectivement payé		
C. Concerne uniquement les déposants trimestriels Montant des acomptes payés pour les déclarants trimestriels		
D. Solde des périodes de déclarations antérieures :		
Somme restant à payer à l'État		
Ou		
Somme restant due par l'État		
TOTAUX		
À gauche : lettres A + D		
À droite : lettres A + (B ou C) + D		
TOTAL LE MOINS ÉLEVÉ		
(à soustraire du total le plus élevé)		
E. Résultat final :		
Montant à payer à l'État		
Ou		
Montant dû par l'État		
		(éventuellement, demande de restitution – voir cadre I)

CHAPITRE 11 La déclaration

1.6.11 Restitution effective

Période de déclaration crédit TVA (à l'avantage du déclarant)

Déclaration mensuelle : 1.485 EUR

Déclaration trimestrielle : 615 EUR

Dernière déclaration d'une année civile : 245 EUR

Déclaration mensuelle avec autorisation : 245 EUR

Conditions pour tous les régimes :

1. marquer d'une croix la case 'demande de restitution' ;
2. toutes les déclarations doivent avoir été déposées dans les délais ;
3. l'assujetti ne peut avoir d'autres dettes auprès de l'Administration.

Condition complémentaire pour la déclaration mensuelle avec autorisation à restitution :

Au moins 30 % du chiffre d'affaires concernent certaines livraisons et prestations de services avec exemption.

Exemple

La déclaration du deuxième trimestre comporte une grille 71 de 3.000 EUR à payer, mais le compte courant TVA, tenu par l'Administration (situation au 30/04) comporte encore un crédit de 4.500 EUR (solde dont la restitution n'a pas été demandée). Par conséquent encore, un crédit de 1.500 EUR est encore susceptible de restitution étant donné que son montant excède 615 EUR.

1.6.12 Paiement de la TVA

Lorsque le décompte final se solde par une somme à payer à l'État (colonne 1), celle-ci doit, sauf instructions contraires reçues des services de la TVA, être versée au compte n° 679-2003000-47 de 'TVA-Recettes Bruxelles' (le numéro de compte figure sur les formules de paiement fournies par l'Administration) :

- soit par virement postal ;
- soit par versement dans un bureau de poste.

Pour le paiement, l'assujetti est tenu de mentionner sur les formules de paiement la communication structurée que lui a notifiée l'Administration.

Le paiement doit être effectué au plus tard le 20 du mois qui suit la période à laquelle se rapporte la déclaration.

Lorsque le 20 est un samedi, un dimanche ou un jour férié légal, le délai de paiement est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit.

Si le paiement n'a pas lieu dans le délai requis, le déclarant devient débiteur d'un intérêt de 0,8 % par mois de retard et d'une amende pour paiement tardif.

Les dispositions précédentes valent également pour les déclarations relatives aux opérations des mois de juin et de juillet ou du deuxième trimestre pour lesquelles des facilités sont accordées en ce qui concerne le délai de dépôt.

Pour ces mêmes déclarations, les assujettis restent en effet tenus de verser la TVA aux échéances normales, c'est-à-dire au plus tard le 20 juillet et le 20 août.

1.6.13 Facilités de dépôt en été

Chaque année, les contribuables peuvent bénéficier de quelques facilités pour l'introduction des déclarations et pour le paiement des montants dus.

Concrètement, les mesures suivantes sont généralement prises :

- les déclarations mensuelles pour le mois de juin : on peut les introduire jusqu'à environ le 10 août ;
- les déclarations trimestrielles pour le deuxième trimestre peuvent également être introduites jusqu'à environ le 10 août ;
- les déclarations mensuelles pour le mois de juillet peuvent être introduites jusqu'à environ le 10 septembre.

Lorsque ces dates d'échéance spéciales tombent un samedi, un dimanche ou un jour férié légal, elles sont reportées au premier jour ouvrable précédent.

Attention : les paiements doivent en principe être effectués au plus tard le 20 juillet et le 20 août ! Si le montant qui est payé à une des échéances précitées était inférieur à celui qui est réellement dû, des intérêts sont en principe comptés. Ces intérêts sont toutefois annulés d'office si la TVA due à l'État ne dépasse pas 125.000 EUR. En principe, cette annulation des intérêts interviendra d'office, sans l'intervention du contribuable.

De même, l'introduction du relevé trimestriel des opérations intracommunautaires pour le deuxième trimestre peut être introduite jusqu'au 10 août.

1.6.14 Autres obligations déclaratives

Relevé des opérations intracommunautaires

Déclaration de la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf

Il est renvoyé au Chapitre 3 'La déclaration spéciale en matière de moyens de transport neufs', ci-après.

La déclaration Intrastat

Le Règlement (CE) n° 638/2004 du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004 établit un cadre commun pour la production systématique de statistiques communautaires des échanges de biens entre les États membres. Il prévoit un système de collecte de données spécifique dénommé 'système Intrastat' qui est appliqué pour la fourniture des informations statistiques concernant les expéditions et les arrivées de marchandises communautaires qui ne font pas l'objet d'un document administratif unique à des fins douanières ou fiscales.

Le système Intrastat implique que l'information statistique doit être fournie directement par les entreprises aux services de statistiques nationaux.

Par conséquent, les assujettis à la TVA qui annuellement soit, expédient vers d'autres États membres soit acquièrent d'autres États membres, des marchandises d'une valeur de plus de 1.000.000 EUR pour les expéditions et plus de 700.000 EUR pour les acquisitions doivent, en principe, chaque mois, déposer à ce sujet une déclaration statistique électronique par le biais soit :

- du logiciel IDEP (Intrastat Data Entry Package) de la BNB sur <http://www.intrastat.be> ;
- du formulaire web de la BNB sur <http://www.nbb.be/cssr> ;
- de fichiers électroniques conformes à certaines exigences.

Les fichiers de déclaration (IDEP ou autres logiciels) peuvent être envoyés à la BNB via e-mail (intrastat@nbb.be) ou via transfert sécurisé sur le site internet (<http://www.intrastat.be>).

Plus d'informations en la matière peuvent être obtenues auprès du Help Desk :

Tél : +32 2 221 44 33 ;
Fax : +32 2 221 32 99 ;
e-mail : idep@nbb.be

L'utilisation de formulaires papier est fortement déconseillée pour des raisons d'efficacité. Plus d'informations en la matière peuvent être obtenues par téléphone au +32 2 221 40 99, par fax au +32 2 221 30 30 ou par e-mail à l'adresse suivante : information.foreigntrade@nbb.be.

1.7 Annexes à joindre à la déclaration

Il ne faut en principe joindre aucun document à la déclaration TVA. Les documents complémentaires que l'assujetti doit établir dans certains cas doivent être adressés de manière séparée à l'office de contrôle de la TVA dont relève l'assujetti, dans le délai légal prévu pour le dépôt de la déclaration concernée. Étant donné que ces annexes sont désolidarisées de la déclaration à laquelle elles se rapportent, il convient d'y mentionner, outre le nom de l'assujetti et son numéro d'identification à la TVA, une référence à la

période de déclaration concernée. Sont entre autres visés les documents suivants :

- L'assujetti 'mixte' qui applique le régime du prorata général doit justifier chaque prorata dans une feuille de calcul.
- Le même assujetti 'mixte' qui effectue la déduction de TVA suivant le régime de l'affectation réelle doit justifier ce choix dans la première déclaration périodique dans laquelle il applique ce mode de calcul.
- Les pièces justificatives, autres que les décisions administratives, relatives aux régularisations à effectuer par le biais de la déclaration à la TVA.

Les documents suivants doivent simplement être produits à l'office de contrôle dont l'assujetti relève, à toute réquisition du chef de cet office :

- Les feuilles de calcul contenant le calcul du montant de son chiffre d'affaires et de la taxe due que l'assujetti soumet au régime des bases forfaitaires de taxation doit établir/
- La décision administrative autorisant l'assujetti à régulariser une taxe en sa faveur ou en faveur de l'État par le biais de sa déclaration (v. grilles 61 et 62).

Intervat prévoit la possibilité d'ajouter électroniquement des annexes à tous les modules. Les formats doivent être du type pdf, tiff ou jpeg et la taille maximale du fichier ne peut dépasser les 5 MB. Pour cette raison, il est conseillé de scanner les documents en noir et blanc et de limiter la résolution à 200 dpi.

1.8 Amendes en cas de non-dépôt ou de dépôt tardif – Amendes en cas de non-paiement ou de paiement tardif – L'établissement d'un compte spécial

Le barème des amendes non-proportionnelles modifié au 1^{er} juillet 2012 a porté le montant de l'amende pour non dépôt de déclarations périodiques ou de déclarations spéciales à la TVA à 1000 EUR par document manquant. Cette mesure a été prise en vue d'inciter les assujettis à respecter leurs obligations déclaratives.

Il y a lieu d'insister sur le fait que cette amende n'est infligée qu'en cas de non-dépôt de la déclaration. En cas de dépôt tardif, c'est une amende de 100 EUR par déclaration et par mois de retard (avec un maximum de 1000 EUR) qui est infligée.

En outre, l'Administration n'inflige pas d'amende pour dépôt tardif lorsque la déclaration est valablement déposée au plus tard le dixième jour du mois qui suit celui au cours duquel la déclaration devait être déposée, étant entendu que le délai pour acquitter la taxe n'est, quant à lui, pas modifié.

En cas de défaut de paiement dans le délai des sommes dues, aucune amende n'est infligée actuellement, et seul un intérêt de 0,8 % par mois est porté en compte à l'assujetti tant qu'un compte spécial ne doit pas être créé. Par contre,

CHAPITRE 11 La déclaration

suite à la création d'un compte spécial, l'assujetti encourt une amende proportionnelle de 15 % de la taxe due.¹

Lorsqu'il n'est pas satisfait (dans les délais) à l'obligation de dépôt de la déclaration périodique et/ou au paiement de la TVA due, l'Administration de la TVA procède à la clôture du compte courant TVA et à l'établissement d'un 'compte spécial'.

Le moment où ce compte spécial est établi par l'Administration de la TVA ne peut être déterminé de manière tout à fait précise. Toutefois, chaque assujetti reçoit préalablement une notification de la situation. On peut considérer, de manière générale, qu'un compte spécial est établi environ un mois et demi après l'expiration du délai de dépôt de la déclaration périodique ou de la date d'échéance pour le paiement.

En cas de paiement tardif de la TVA due, mais avant que le compte spécial ne soit établi, il n'est compté qu'un intérêt de 0,8 % par mois à l'assujetti via le compte-courant TVA. En revanche, après l'établissement du compte spécial, l'amende proportionnelle, réduite, portée en compte est fixée à 15 % de la TVA due.² On retrouve le traitement et la confirmation d'une telle amende dans un arrêt de la Cour d'appel de Liège.³

Selon la Cour de Cassation, le paiement tardif de la TVA donne lieu à l'infliction d'une amende, calculée sur la base de la seule TVA due, sans que la TVA payée en amont qui, en raison de l'absence de déclaration, n'a pas été déduite, puisse en être diminuée. Ceci est fonction du texte de l'article 53 CTVA et de l'AR n° 3, article 4, alinéa 1.⁴

Notons que le calcul des intérêts dus s'établit par contre sur la différence entre la TVA due et la TVA déductible.

1.9 Obligations des curateurs en matière de dépôt de déclarations périodiques

L'Arrêté royal du 7 novembre 2019 instaure une déclaration annuelle à la TVA pour les opérations soumises à la TVA que le curateur est réputé effectuer au nom de l'assujetti.

L'article 53*undecies* du Code précise que le curateur est substitué à l'assujetti failli dans le cadre de la liquidation de la faillite, pour tous les droits accordés et toutes les obligations imposées à ce dernier par le Code et les arrêtés pris pour son exécution. Cet ajout avait permis de clarifier le fait que dans le cadre de la liquidation de la faillite, le curateur se substitue à l'assujetti failli pour s'acquitter de toutes les obligations en matière de TVA qui incombent normalement à l'assujetti failli lui-même.

Ces obligations comprennent notamment l'émission des factures, la tenue des facturiers, l'établissement du relevé

des clients assujettis, la conservation et la communication des documents ainsi que le dépôt des déclarations périodiques à la TVA à l'exception des déclarations relatives aux opérations du failli antérieures au jugement déclaratif de la faillite que le failli n'avait pas encore déposées à ce moment.

Afin de prendre en considération la nature spécifique des opérations de liquidation, l'AR du 7 novembre 2019 insère un nouveau paragraphe 8 à l'article 18 de l'AR n° 1, qui prévoit une déclaration annuelle à la TVA pour les opérations soumises à la taxe que le curateur est réputé effectuer en matière de TVA au nom de l'assujetti (article 2 CTVA) depuis le jour du jugement déclaratif de la faillite avec une date de dépôt et une date de paiement de la TVA due adaptées.

La périodicité annuelle ne s'applique pas si le curateur a été autorisé par le tribunal de commerce à poursuivre les activités de l'assujetti après la faillite (article XX.140 du Code de droit économique). Dans ce cas, les déclarations TVA devront être déposées par le curateur conformément aux règles normales, c'est-à-dire avec la même périodicité que les déclarations TVA qui ont été déposées par l'assujetti avant la faillite.

1.9.1 Date de dépôt de la déclaration annuelle

Le principe est que le curateur, dans le cadre de la liquidation de la faillite et à partir du jugement déclaratif de la faillite, est tenu de déposer une déclaration périodique à la TVA sur une base annuelle, au plus tard le 28 février suivant l'année à laquelle elle se rapporte.

D'autre part, lors de la clôture de la faillite, la dernière déclaration périodique à la TVA (qui se rapporte à la période allant du 1^{er} janvier de cette année jusqu'au jugement de clôture de la faillite) doit être déposée au plus tard le dernier jour du deuxième mois qui suit le jugement de clôture de la faillite. La taxe due qui résulte de cette déclaration doit être acquittée au plus tard dans les trois mois suivant l'expiration du délai pour le dépôt de la déclaration.

1.9.2 Date de paiement

La taxe due qui résulte de cette déclaration doit être payée au plus tard le 30 avril de la même année. Ce délai de paiement est nécessaire car le paiement se fait par la libération des sommes au départ de la Caisse des dépôts et consignations, ce qui prend un certain temps.

1.9.3 Mode de dépôt

L'article 18, § 4, de l'AR n° 1 prévoit le dépôt de la déclaration périodique à la TVA par voie électronique.

1. Q. n° 442 Valérie De Bue, 14 juin 2013 – Chambre, Q. et R., 2012-2013, QRVA 53/133, 28 octobre 2013, p. 256.

2. Question parlementaire n° 409 de madame Valérie Warzée-Caverenne du 22 mai 2013 – Chambre, Questions et Réponses, 2012-2013, QRVA 53/124 du 19 août 2012, p. 566.

3. Liège, 8 mai 2013, rôle n° 2010/RG/1977.

4. Cass., 21 juin 2013, rôle n° F.12.0007.N.

1.10 Obligations déclaratives pour les organismes publics

L'article 39 de la Loi-programme du 27 décembre 2006 (Moniteur belge du 28.12.2006, 3^{ème} édition) a apporté des modifications importantes à l'article 6 du Code. Les explications suivantes doivent être lues *mutatis mutandis* pour les règles applicables en 2010.

2 LA DÉCLARATION SPÉCIALE

2.1 Qui est tenu à l'introduction de la déclaration TVA spéciale ?

L'obligation de dépôt d'une déclaration spéciale à la TVA (Formulaire n° 629) est visée à l'article 53ter du Code de la TVA. Cette déclaration doit reprendre les acquisitions intracommunautaires et certaines prestations de services reçues afin de déterminer la TVA due.

Cette déclaration doit être déposée par les assujettis ou les personnes morales non assujetties qui ne déposent pas de déclarations périodiques à la TVA (petites entreprises franchisées, assujettis soumis au régime particulier agricole, assujettis qui n'effectuent que des opérations exemptées par l'article 44 du Code de la TVA n'ouvrant pas droit à déduction, personnes morales non assujetties).

Elle doit être déposée au plus tard le 20^{ème} jour du mois qui suit le trimestre auquel elle se rapporte, à moins qu'au cours de ce trimestre, aucune opération entraînant une TVA due n'ait été effectuée (pas de déclaration néant).

A compter du 1^{er} avril 2013, la déclaration spéciale à la TVA peut être déposée de manière électronique, par le biais d'Intervat. Le déclarant peut également choisir de déposer cette déclaration sur papier auprès de l'office de contrôle de la TVA dont il relève. Le formulaire de déclaration spéciale à la TVA est modifié à partir de la date précitée. Le nouveau modèle de déclaration spéciale à la TVA est repris à l'annexe III de l'Arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et peut être imprimé via le portail internet de l'Administration.

Les personnes suivantes sont tenues à l'introduction de la déclaration spéciale TVA :

1. les assujettis TVA qui n'introduisent pas de déclaration périodique et qui :

- effectuent des acquisitions intracommunautaires de biens et des opérations y assimilées qui sont soumises ou exonérées de la TVA ;
- reçoivent des prestations de services pour lesquelles ils sont débiteur de la TVA en vertu de l'article 51, § 2, du Code ;

2. les personnes morales non-assujetties qui :

- effectuent des acquisitions intracommunautaires de biens et des opérations y assimilées qui sont soumises ou exonérées de la TVA ;
- reçoivent des prestations de services pour lesquelles ils sont redevables de la TVA en vertu de l'article 51, § 2, du Code.

2.2 Pour quelles opérations un assujetti TVA non tenu à l'introduction de déclarations périodiques est-il redevable de la TVA ?

2.2.1 En matière d'acquisitions intracommunautaires

Les assujettis qui n'introduisent pas de déclarations périodiques sont redevables de la TVA pour les acquisitions intracommunautaires :

- de produits soumis à accises (huiles minérales, alcool, boissons alcoolisées et produits de tabac) ;
- de nouveaux moyens de transport, tels que définis par l'article 8bis, § 2, du Code ;
- d'autres biens que ceux visés aux lettres a et b, lorsque le montant total de ces acquisitions dépasse le seuil de 11.200 EUR durant l'année en cours ou l'année précédente ;
- d'autres biens que ceux visés aux lettres a et b, lorsqu'ils ont choisi de soumettre ces opérations à la TVA en Belgique.

2.2.2 Pour certains services prestés par des prestataires de services qui ne sont pas établis en Belgique et qui sont censés avoir eu lieu en Belgique (régime applicable avant le 1^{er} janvier 2010)

Ces mêmes assujettis, non tenu à l'introduction de déclarations périodiques TVA, sont également redevables de la TVA lorsqu'ils reçoivent des services qui sont censés avoir lieu en Belgique, conformément à l'article 21, § 3, 3^obis, 3^oter, 4^obis, 4^oter, 7^o et 8^o, du Code. et qui sont prestés par des prestataires de services qui ne sont pas établis en Belgique (article 51, § 2, 1^o, du Code).

Les services visés ont trait à :

- a) la cession ou la concession d'un droit d'auteur, d'un brevet, d'un droit de licence, d'une marque de fabrique ou de commerce ou d'autres droits similaires ;
- b) la cession ou la concession d'une clientèle, d'un monopole de vente ou d'achat ; le droit d'exercer une activité professionnelle, l'engagement de ne pas exercer une activité professionnelle ou un droit visé sous a ;
- c) des travaux de publicité ;
- d) des travaux de nature intellectuelle fournis dans l'exercice de leur activité habituelle par les conseillers juridiques ou autres, les experts comptables, les ingénieurs, les bureaux

CHAPITRE 11 La déclaration

d'études et les autres prestataires de services qui exercent une activité similaire, à l'exclusion des services relatifs à un bien immobilier par nature et les expertises relatives à un bien autre que bien immobilier par nature ;

- e) des services que les banques et autres organismes financiers fournissent y compris les opérations de réassurances et à l'exclusion des locations de coffres-forts ;
- f) la mise à disposition de personnel ;
- g) la location du bien meuble par sa nature autre qu'un moyen de transport ;
- h) les services des intermédiaires qui n'agissent pas dans les conditions de l'article 13, § 2, du Code et qui interviennent dans la fourniture de services visés aux lettres a à g, ci-avant (article 21, § 3, 7°, du Code) ;
- i) les transports de biens intracommunautaires (article 21, § 3, 3°bis, du Code) ;
- j) l'intervention d'un intermédiaire, qui n'est pas assimilé par le Code à un acheteur – revendeur, lors de transport de biens intracommunautaires (article 21, § 3, 3°ter, du Code) ;
- k) les activités qui sont en rapport avec des livraisons de biens intracommunautaires (charger, décharger) (article 21, § 3, 4°bis, du Code) ;
- l) l'intervention d'un intermédiaire qui n'est pas assimilé par le Code TVA à un acheteur – revendeur, lors de prestations de services relatives à des activités qui sont en rapport avec les livraisons de biens intracommunautaires (article 21, § 3, 4°ter, du Code) ;
- m) l'intervention d'un intermédiaire qui n'est pas assimilé par le Code TVA à un acheteur – revendeur, lors d'acquisitions intracommunautaires de biens et lorsqu'elles ont lieu dans la Communauté, lors de livraisons de biens ou prestations de services, à l'exception des services fournis par un intermédiaire visé aux lettres h, j et l, ci-avant (article 21, § 3, 8°, du Code).

En ce qui concerne les services visés aux lettres i à m, ci-avant, le preneur du service est uniquement redevable de la TVA en Belgique :

- lorsqu'en Belgique, il est identifié à des fins TVA par un numéro d'identification contenant les lettres BE ;
- lorsqu'il a communiqué ce numéro au prestataire du service.

2.2.3 Pour les services prestés par des prestataires de services qui ne sont pas établis en Belgique et qui sont censés avoir eu lieu en Belgique selon la règle générale B2B prévue à l'article 21, § 2, du Code (régime applicable après le 1^{er} janvier 2010)

A partir du 1^{er} janvier 2010, les nouvelles règles en matière de TVA prévoient qu'une prestation de service est, sauf exception, réputée se situer à l'endroit où le preneur de ser-

vices a établi le siège de son activité économique dans la mesure où il a la qualité d'assujetti à la TVA.

La TVA due doit être versée au Trésor par le preneur de services dans la mesure où son prestataire n'est pas établi dans le pays.

Cela signifie par conséquent qu'à partir du 1^{er} janvier 2010, l'assujetti non tenu au dépôt de déclarations périodiques sera redevable au Trésor de la TVA belge à déclarer via une déclaration spéciale pour la plupart des prestations de services qui lui seront fournies par des assujettis qui ne sont pas établis en Belgique.

Parmi ces prestations, on peut citer par exemple les locations de longue durée de moyens de transport (location qui excède 30 jours), les transports de biens, les travaux sur biens meubles, les prestations de nature intellectuelle comme celles des comptables ou des sociétés de conseil.

Lorsqu'il reçoit pour la première fois une telle prestation de services fournie par un assujetti non établi en Belgique et qu'il ne dispose pas d'un numéro d'identification à la TVA, cet assujetti doit en avvertir l'office de contrôle de la TVA dont il dépend. Après cette déclaration, l'assujetti exempté se verra attribuer un numéro d'identification à la TVA.

Exemple

Un assujetti exempté qui ne dispose pas d'un numéro d'identification à la TVA fait appel à un bureau de consultation établi en Allemagne pour la délivrance d'un avis. L'avis est rendu le 25 février 2010. Le bureau porte en compte 350 EUR (hors TVA) pour sa prestation.

Suivant les nouvelles règles applicables, le prestataire allemand ne porte pas en compte de TVA à l'assujetti exempté puisque sa prestation est réputée se situer en Belgique (Etat membre où est établi le preneur de service) et rend donc la TVA belge exigible.

L'assujetti exempté doit avvertir l'office de contrôle TVA dont il dépend qu'il reçoit pour la première fois un service qui suivant les nouvelles règles est localisé en Belgique et pour lequel il est redevable de la TVA. Suite à cette déclaration, un numéro d'identification à la TVA lui est attribué. Il doit communiquer son numéro d'identification à la TVA au bureau de consultation. Etant donné que le prestataire n'est pas établi en Belgique, l'assujetti exempté doit reprendre dans la déclaration spéciale du 1^{er} trimestre 2010 la TVA belge relative à cette opération et verser cette TVA au Trésor belge.

2.3 Pour quelles opérations les personnes morales non assujetties à la TVA sont-elles redevables de la TVA ?

Les personnes morales non-assujetties sont redevables de la TVA pour les mêmes opérations que celles décrites ci-avant pour les assujettis TVA qui n'introduisent pas de dé-

clarations périodiques, à l'exception pour les opérations avant le 1^{er} janvier 2010 des services visés aux lettres a à h, ci-avant (article 21, § 3, 70, du Code).

A partir du 1^{er} janvier 2010, les nouvelles règles en matière de TVA prévoient qu'une prestation de service est, sauf exception, réputée se situer à l'endroit où le preneur de services a établi le siège de son activité économique dans la mesure où il a la qualité d'assujetti à la TVA. La TVA due doit être versée au Trésor par le preneur de services dans la mesure où son prestataire n'est pas établi dans le pays.

Bien qu'une personne morale non assujettie n'ait pas la qualité d'assujetti à la TVA, elle est, pour l'application des nouvelles règles en matière de localisation des prestations de services, considérée comme un assujetti dans la mesure où elle dispose d'un numéro d'identification à la TVA précédé des lettres BE pour la taxation des ses acquisitions intracommunautaires de biens.

Cela signifie par conséquent qu'à partir du 1^{er} janvier 2010 une personne morale non assujettie qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA précédé des lettres BE sera redevable au Trésor de la TVA belge à déclarer via une déclaration spéciale pour la plupart des prestations de services qui lui seront fournies par des assujettis qui ne sont pas établis en Belgique.

Parmi ces prestations, on peut citer par exemple les locations de longue durée de moyens de transport (location qui excède 30 jours), les transports de biens, les travaux sur biens meubles, les prestations de nature intellectuelle comme celles des comptables ou des sociétés de conseil.

Il est rappelé qu'une personne morale non assujettie qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA précédé des lettres BE est également redevable de la TVA pour les acquisitions intracommunautaires :

- de moyens de transport neufs ;
- de produits soumis à accises (huiles minérales, alcool et boissons alcooliques et tabacs manufacturés) ;
- de biens autres que des moyens de transport neufs et des produits soumis à accise puisqu'elle a au cours de l'année civile en cours ou au cours de l'année civile précédente dépassé un seuil de 11.200 EUR d'achats ou qu'elle a opté pour cette taxation.

La personne morale non assujettie qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA précédé des lettres BE est tenue d'acquitter la TVA sur toutes les acquisitions intracommunautaires de biens taxables qu'elle effectue (y compris les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neuf et de produits soumis à accise) via une déclaration spéciale à la TVA.

2.4 Acquisitions intracommunautaires de biens exonérées

En vertu de l'article 40bis du Code les acquisitions intracommunautaires de biens qui sont effectuées par des assu-

jettis qui ne sont pas établis en Belgique, sont exonérées de la TVA si, dans tous les cas, elles bénéficiaient du remboursement total de la TVA qui serait due en vertu de cette acquisition.

Sont exonérées de la TVA les acquisitions intracommunautaires :

1. de biens dont la livraison par des assujettis est exonérée en Belgique ;
2. de biens qui bénéficient d'une exonération définitive sur base des règlements édictés par les Communautés Européennes ;
3. de biens destinés à être placés sous un autre régime d'entrepôt que la régime d'entrepôt douanier ;
4. de biens dont la livraison, par la personne au nom de laquelle la taxe d'importation due peut ou doit être acquittée conformément à l'article 52, § 1er, deuxième alinéa, est exonérée en application de l'article 39bis (article 40, § 1er, 1^o, du Code).

3 LA DÉCLARATION SPÉCIALE EN MATIÈRE DE MOYENS DE TRANSPORT NEUFS

Le régime en matière de nouveaux moyens de transport a comme objectif à partir du 1^{er} janvier 1993 que la TVA soit due et payée dans l'État membre où l'acheteur du véhicule est non seulement établi mais aussi où le véhicule sera utilisé.

Ce régime spécial ne concerne pas les moyens de transport 'non neufs'. Le régime visé ici déroge aux principes ordinaires en matière d'opérations intracommunautaires, puisque les achats effectués par un particulier ou une personne assimilée sont en principe imposables dans l'État membre du vendeur.

L'objectif est d'assurer sur ces biens stratégiques que la TVA soit payée dans l'État membre où l'acheteur du véhicule est établi.

4 OBLIGATIONS EN MATIÈRE DE LIVRAISONS DE VÉHICULES TERRESTRES À MOTEUR LORSQUE CES VÉHICULES FONT L'OBJET D'UNE LIVRAISON EXEMPTÉE POUR CAUSE D'EXPORTATION, DE LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE OU DE LIVRAISON AUX ORGANISMES INTERNATIONAUX ET AUX POSTES DIPLOMATIQUES

La Circulaire n° AFER 40/2005 (E.T. 110.062) du 30.09.2005 a pour objet de rappeler les différentes situations où il incombe au fournisseur d'un véhicule terrestre à moteur de délivrer la vignette n° 904 en particulier lorsque ce véhicule fait l'objet d'une livraison exemptée pour cause d'exportation, de livraison intracommunautaire ou de livraison aux organismes internationaux et aux postes diplomatiques.

CHAPITRE 11 La déclaration

Cette circulaire expose également les nouvelles obligations imposées aux fournisseurs lorsque le véhicule est vendu en exemption mais ne fait pas l'objet d'une immatriculation temporaire en Belgique.

Ne sont pas visés dans cette circulaire les véhicules qui se trouvent sous un régime douanier d'admission temporaire ou sous un régime fiscal équivalent visé à l'article 23, § 5, du Code de la TVA. [Dans cette situation, un bureau de douane établit une vignette ATV qui sera apposée sur la demande d'immatriculation. Par cette vignette ATV, la douane fait savoir à la Direction pour l'immatriculation des véhicules (DIV) que le véhicule se trouve sous un régime d'admission temporaire. Pour les véhicules placés sous ce régime, les formalités en matière de vignette 705 (ou de signal électronique 705) et de vignette 904 exposées dans cette circulaire ne doivent pas être accomplies].

5 LA DÉCLARATION TVA SPÉCIFIQUE POUR LES ENTREPRISES ÉTRANGÈRES DE TRANSPORT DE PERSONNES

Un régime particulier prévoit une dérogation, moyennant le respect de certaines conditions, aux formalités à respecter en matière de TVA pour les assujettis non établis en Belgique qui effectuent des prestations de services imposables en Belgique ayant pour objet le transport rémunéré de personnes par route.

La Décision TVA, n° E.T. 122.611 du 20 février 2014, qui est examinée ci-après, contient les directives en la matière.

Par cette décision, le point 85, a) (dispense d'identification à la TVA en raison d'un régime plus favorable) de la Circulaire n° 4/2003 a été supprimé. En outre, le régime sort totalement des points 86 à 89 (dispense d'identification à la TVA en raison du caractère occasionnel des opérations réalisées ici en Belgique) de la circulaire précitée. Ce qui signifie donc que les assujettis visés doivent en principe s'identifier en Belgique pour les besoins de la TVA, même s'ils ne réalisent qu'occasionnellement les opérations concernées ici en Belgique.

Le régime particulier en matière de transport rémunéré de personnes est facultatif. Les assujettis qui ne souhaitent pas bénéficier de ce régime, qui ne répondent pas aux conditions fixées, ou qui en sont exclus, sont soumis aux règles ordinaires en matière de TVA.

6 RÉGLEMENTATION SPÉCIFIQUE POUR MANIFESTATIONS, FOIRES ET MERCHANDISING

Cette réglementation prévoit, sous certaines conditions, une dérogation en ce qui concerne les principes à respecter et les formalités à accomplir pour les opérations taxables en Belgique en matière de TVA.

Ceci est valable :

- pour les organisateurs, non-établis en Belgique, de manifestations, foires et spectacles ;
- pour les participants, non-établis en Belgique, à des manifestations, foires et spectacles ;
- pour les intermédiaires, non-établis en Belgique, spécialisés en 'merchandising' participant à ces événements.

Les assujettis visés ne bénéficient plus d'une dispense d'identification à la TVA comme prévu par le point 85 de la Circulaire AFER n° 4/2003. Suite à cette décision la dérogation prévu en b) du point 85 est abrogée.

Ces assujettis doivent s'immatriculer en Belgique en matière de TVA, même lorsque leurs opérations sont occasionnelles.

7 DÉCLARATION ANNUELLE SPÉCIFIQUE POUR LES ORGANISATEURS D'ÉVÈNEMENTS SPORTIFS

Les organisateurs d'événements sportifs qui effectuent d'autres opérations que celles visées à l'article 44, § 2, 3° et à l'article 44, § 2, 12° du Code de la TVA doivent être identifiés à la TVA.

Lorsque le chiffre d'affaires annuel de ces autres activités ne dépasse pas 5.580 EUR, les organisateurs sont, par application de l'article 56, § 2, du Code de la TVA, considérés comme de petites entreprises qui bénéficient de la franchise de la taxe pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'elles effectuent. Dans ce cas, les obligations en matière de TVA se limitent principalement à :

- la demande d'un numéro d'identification à la TVA ;
- la délivrance de factures aux clients assujettis, sur lesquelles est apposée la mention 'Petite entreprise soumise au régime de la franchise de la taxe. TVA non applicable' en lieu et place du taux et du montant de taxe due ;
- le dépôt d'une liste annuelle des opérations effectuées avec des clients assujettis.

Toutefois, lorsque le chiffre d'affaires annuel des autres opérations que celles visées à l'article 44, § 2, 3° et à l'article 44, § 2, 12° du Code de la TVA dépasse 5.580 EUR, les organisateurs d'événements sportifs sont soumis au régime normal avec dépôt de déclarations périodiques à la TVA. Il en va de même lorsque le chiffre d'affaires annuel des autres opérations visées ne dépasse pas le seuil précité, mais que l'organisateur d'événements sportifs opte expressément pour l'application du régime normal. Les organisateurs d'événements sportifs qui sont soumis au régime normal doivent principalement respecter les obligations suivantes :

- la demande d'un numéro d'identification à la TVA ;

- la délivrance de factures aux clients assujettis avec application de la TVA ;
- la tenue d'une comptabilité ;
- le dépôt de déclarations périodiques à la TVA (par mois ou par trimestre) ;
- le paiement de la taxe due au Trésor ;
- le dépôt d'une liste annuelle des opérations effectuées avec des clients assujettis.

Dans l'hypothèse où les organisateurs d'événements sportifs qui sont en principe soumis au régime normal n'organisent un événement sportif qu'une seule fois par an et n'effectuent, en dehors du cadre de cet événement sportif, aucune autre opération soumise à la TVA, l'Administration leur octroie un régime simplifié qui les dispense du dépôt de déclarations périodiques, pour autant que le montant de leurs taxes en amont déductibles soit connu au moment de la déclaration de la TVA due conformément à ce qui suit.¹

Les organisateurs d'événements sportifs visés à l'alinéa qui précède sont, dans le cadre du régime simplifié, tenus aux obligations suivantes en matière de TVA :

- la demande d'un numéro d'identification à la TVA ;
- la délivrance de factures aux clients assujettis avec application de la TVA ;
- le dépôt d'une déclaration annuelle spécifique dans laquelle est établi un relevé de la TVA due et de la TVA déductible, et qui doit être déposé au plus tard à la fin du deuxième mois civil qui suit celui au cours duquel s'achève l'événement sportif concerné ;
- le paiement au Trésor du solde de taxe due, suite à une invitation à payer envoyée par l'Administration après le dépôt de la déclaration annuelle ;
- le dépôt d'une liste annuelle des opérations effectuées avec des clients assujettis.

1. Décision TVA n° ET 119.653 du 11 juillet 2011.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

1 LE RÉGIME DU FORFAIT

1.1 Notion

Afin de faciliter la perception de la taxe par l'Administration de la TVA auprès des petites entreprises, le législateur a prévu à l'article 56, § 1^{er}, du Code qu'après consultation des groupements professionnels intéressés, des bases de forfaits de taxation pourraient être établies.

Les modalités de l'article 56, § 1^{er}, sont mentionnées à l'Arrêté royal n° 2.

Si l'Administration fiscale peut déterminer les bénéfices réalisés par le contribuable pour certains exercices par application d'un barème forfaitaire, elle n'est pas liée par ce mode d'évaluation des revenus imposables pour les exercices ultérieurs, la base imposable de chaque exercice se déterminant, compte tenu de l'activité exercée par le contribuable, d'après les revenus qu'il a réellement recueillis, les éléments de preuve dont l'administration est en mesure de faire état à cet égard peuvent différer d'un exercice à l'autre, sans que de son attitude antérieure, même constante pendant plusieurs exercices, puisse naître pour le contribuable la conviction justifiée que l'Administration ne fera pas usage de son droit de faire valoir d'autres éléments de preuve pour des exercices ultérieurs.¹

Plus que probablement, l'Administration considère qu'il est légitime d'appliquer le même raisonnement en matière de TVA et donc de refuser le bénéfice du régime du forfait.

1.2 Option

L'assujetti qui est soumis au régime du forfait peut opter pour le régime normal de la taxe.

L'option doit être faite par lettre recommandée à la poste adressée avant le 15 mars à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont l'assujetti relève. Elle a effet à partir du 1^{er} avril de la même année.

L'intéressé ne peut revenir au régime du forfait qu'après avoir été soumis au régime normal de la taxe pendant deux années complètes.

L'assujetti qui est imposé selon le régime normal de la taxe peut opter pour le régime du forfait lorsqu'il remplit les conditions prévues par l'Arrêté royal n° 2.

L'option doit être faite par lettre recommandée à la poste adressée avant le 15 mars à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont l'assujetti relève. Elle a effet à partir du 1^{er} avril de la même année.²

En vertu de l'article 92 de l'Arrêté royal n° 2, l'assujetti soumis au régime normal de la taxe peut passer au régime du forfait pour autant qu'il remplisse les conditions prévues pour l'application de ce régime et qu'il dresse, au moment du passage, un inventaire de son stock.

L'inventaire de passage doit indiquer d'une manière détaillée, la nature, les quantités et la valeur exprimée en prix d'achat, des biens en stock. Ces biens doivent, en outre, être groupés d'après la ventilation du facturier d'entrée, prescrite par le régime forfaitaire auquel l'assujetti accède.

1.3 Conditions de forme

1.3.1 Conditions générales

Pour pouvoir bénéficier du régime du forfait, les assujettis doivent satisfaire aux conditions suivantes :

1° être une personne physique ou une société en nom collectif, une société en commandite simple ou une société privée à responsabilité limitée. Les autres personnes juridiques ne peuvent donc bénéficier du régime du forfait (p. ex. SA, ASBL³) ;

2° exercer des activités professionnelles comportant, pour au moins 75 % du chiffre d'affaires, des opérations pour lesquelles il n'y a pas d'obligation de délivrer des factures. Cette condition est toutefois réduite à 60 % dans deux cas ;

3° avoir un chiffre d'affaires annuel qui n'excède pas 750.000 EUR (jusqu'au 31.12.2004 : 500.000 EUR), non compris la taxe sur la valeur ajoutée.

1. Cass. 11 juin 2004 n° F.03.0040.F – F.J.F. 2004/241 – Courrier Fiscal 2004/ 521.

2. Article 5 de l'Arrêté royal n° 2.

3. Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 1986-1987, n°41, Q. n° 326, Cardoen, 29 juin 1987 – Revue TVA n° 79, p. 49.

Pour le calcul de ce chiffre d'affaires, il y a lieu de prendre en considération :

- les opérations soumises à la TVA ;
- les opérations exemptées telles que les exportations et autres opérations y assimilées ;
- les opérations effectuées à l'étranger ;
- les opérations en dehors du champ d'application de la TVA ;
- les opérations soumises à un régime particulier.

Il doit donc être tenu compte du chiffre d'affaires total des différentes activités professionnelles exercées par un même assujetti et du chiffre d'affaires total des activités professionnelles qui sont exercées par plusieurs assujettis, en indivision ou en association.

Il ne faut par contre pas tenir compte :

- des revenus de salariés ;

- des bénéfices provenant d'une exploitation agricole et soumis au régime agricole ;
- des recettes exceptionnelles (par exemple, vente d'un bien d'investissement) ;
- des acomptes qui ne doivent pas être repris dans la base d'imposition ;
- des recettes provenant de la gestion du patrimoine privé (exemple : vente d'un immeuble).

Lorsque des époux exercent séparément une activité professionnelle, il y a lieu de considérer distinctement le chiffre d'affaires réalisé par chacun d'eux, quel que soit leur régime matrimonial.

Un léger dépassement du chiffre d'affaires de 750.000 EUR (jusqu'au 31.12.2004 : 500.000 EUR) n'entraîne pas *ipso facto* la perte immédiate du bénéfice du régime du forfait, l'Administration faisant preuve de souplesse dans le contrôle des conditions ;

4° exercer son activité dans un secteur pour lequel des bases forfaitaires ont été déterminées.

1.3.2 Secteurs d'activités visés

	Secteur	Feuille de calcul
F01	détaillant en alimentation générale	
F02	bouchers	625 F 02
F03	boulangers et boulangers-pâtisseries	625 F 03 03bis (avec salon de consommation)
F04-24	cafetiers	625 F 04 24 (petits cafetiers)
F05	coiffeurs et coiffeuses	625 F 05 05A (avec personnel)
F06	détaillants en produits laitiers	
F07	exploitants de pharmacie	625 F 07
F09	glaciers	625 F 09
F13	cordonniers	
F16	exploitants de friterie	625 F 16
F17	détaillants en textile	
F19	forains	625 F 19
F21	marchands de journaux	

Les assujettis qui sont tenus de délivrer un ticket de caisse issu d'un système de caisse enregistreuse seront exclus du régime forfaitaire pour la totalité de leur activité, à partir du 01.01.2017.¹ C'est également le cas lorsqu'ils utilisent volontairement un système de caisse enregistreuse.

Les secteurs qui sont susceptibles de perdre le régime du forfait suite à l'obligation de disposer d'un système de caisse enregistreuse sont :

- les glaciers ;
- les exploitants de friterie ;

1. Décision E.T.131.030 du 10 novembre 2016.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

- les cafés et petits cafés ;
- les bouchers et charcutiers ;
- les boulangers et boulangers-pâtisseries.

1.3.3 Différentes activités

Un assujetti soumis au régime du forfait, peut exercer d'autres activités soumises à la TVA et malgré tout rester soumis à ce régime pour un ou plusieurs secteurs, s'il le désire.

Ainsi, il est possible qu'un assujetti bénéficie du régime du forfait pour plusieurs secteurs d'activité (un libraire-marchand de journaux peut combiner les deux forfaits).

Un assujetti peut également être soumis conjointement au régime du forfait et au régime agricole visé à l'article 57 du Code. C'est notamment le cas pour un agriculteur-laitier ou boucher.¹

1.4 Cession d'un fonds de commerce

La circulaire n° 18 du 7 juin 1978 traite notamment de la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité en cas d'application du régime du forfait.²

2 LE RÉGIME DE LA FRANCHISE POUR LES PETITES ENTREPRISES

2.1 Champ d'application du régime de la franchise

Avec date d'effet au 1er avril 2014, l'article 56bis CTVA a été abrogé et a été remplacé par l'article 56bis CTVA (MB, 22 mai 2014).

De même, l'Arrêté royal n° 19 du 29 décembre 1992 relatif au régime de la franchise a été remplacé par l'Arrêté royal n° 19 du 29 juin 2014 (MB, 9 juillet 2014).

Le Circulaire n° 2 du 7 février 1994³ commentait le régime de la franchise. Elle est remplacée par la Circulaire AGFisc N° 34/2014 (n° E.T. 123.849) du 25 août 2014.

2.1.1 Entreprises concernées

Par petite entreprise au sens de l'article 56bis CTVA, il faut entendre, tout assujetti, personne physique ou morale, qui réalise des opérations non expressément exclues du bénéfice de la franchise et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède

pas 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016 (jusqu'à cette date, c'était encore 15.000 EUR).

Par dérogation à l'article 285 de la Directive 2006/112/CE, le Royaume de Belgique a été autorisé à exonérer de la TVA les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 25.000 EUR. Toutefois, en Belgique à partir du 1er janvier 2016, le seuil a été fixé à 25.000 EUR.

La franchise peut s'appliquer aux petites entreprises en général peu importe la forme juridique. Peuvent donc en bénéficier un assujetti qui exerce son activité économique en tant que :

- personne physique ;
- société de personnes ;
- société de capitaux ;
- association ;
- organisme public.

Dans le cas d'une nouvelle entreprise, il faut estimer le chiffre d'affaires que la petite entreprise compte réaliser dans le courant de l'année de sa création. Ce montant est comparé à 25.000 EUR. Dans le cas où l'activité commence au cours d'une année, le seuil d'exemption doit être réduit en conséquence.

On peut dire en bref que ce régime de la franchise fait en sorte que l'assujetti :

- ne doit (et ne peut) pas porter de TVA en compte à ses clients ;
- ne doit pas verser de TVA au Trésor ;
- ne doit pas déposer de déclarations périodiques à la TVA.

La petite entreprise exemptée reçoit néanmoins un numéro d'enregistrement à la TVA, qui est précédé des lettres BE. D'autre part, il n'y a en revanche pas de droit de déduire la TVA.

2.1.2 Entreprises exclues du régime pour la totalité de leur activité économique

Sont exclus du régime de la franchise de taxe pour la totalité de leur activité économique :

- les unités TVA au sens de l'article 4, § 2 CTVA ;

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1974-1975, n° 13, Q. n° 841, Massart, 9 janvier 1975 – Revue TVA n° 20, page 159 ; Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, session 1975-1976, n° 26, Q. n° 107, Dhooge, 1^{er} mars 1976 – Revue TVA n° 26, page 222 ; Décision du 1^{er} mars 1979, n° E.T. 29.639 – Revue TVA n° 41, page 529.
2. Revue TVA n° 36, page 465.
3. Revue TVA n° 109/94, p. 537.

– les entreprises qui effectuent, de manière habituelle :

- a) des opérations consistant en un travail immobilier (au sens de l'article 19, § 2, alinéa 2 CTVA) et les opérations qui y sont assimilées (telles qu'elles sont décrites à l'article 20, § 2, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992) ;
- b) des livraisons de biens et des prestations de service dans le secteur horeca pour lesquelles elles sont tenues de délivrer au client un ticket de caisse provenant d'un système de caisse enregistreuse (voir article 21bis, de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992) ;
- c) des livraisons de matériaux usagés, de matériaux usagés ne pouvant pas être réutilisés en l'état, de déchets industriels et non industriels, de déchets de récupération, de déchets en partie transformés et de débris (biens visés à l'article 199, paragraphe 1, point d) de la Directive 2006/112/CE- voir annexe de l'AR n° 19).

2.1.3 Opérations concernées

Hormis celles expressément exclues par l'article 56bis CTVA, toutes les livraisons de biens et toutes les prestations de services effectuées par un assujetti dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016 (15.000 EUR jusqu'au 31 décembre 2015) peuvent bénéficier du régime de la franchise de taxe.

Le régime de la franchise pour les petites entreprises peut avoir n'importe quelle forme juridique : personne physique, société de personnes société de capitaux, association, organisme public...

Toutefois, à partir de l'instauration du système de caisse enregistreuse, prévue en principe à partir du 1^{er} janvier 2015, le régime d'exemption visé ne peut être appliqué par les exploitants d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas ainsi que par les traiteurs qui effectuent régulièrement des prestations de restauration et qui sont tenus de délivrer un ticket de caisse provenant d'un système de caisse enregistreuse.

2.1.4 Opérations exclues

Sont expressément exclues du champ d'application du régime de la franchise :

- 1. les cessions à titre onéreux de bâtiments neufs construits ou acquis avec application de la TVA, effectuées par des assujettis occasionnels (article 8, § 1^{er} CTVA) ;
- 2. les constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels, autres que le droit de propriété, sur des biens immeubles, au sens de l'article 9, alinéa 2, 2° CTVA, effectuées par des assujettis occasionnels (article 8, § 2 et § 3 CTVA) ;
- 3. les livraisons occasionnelles et à titre onéreux, vers un autre Etat membre de l'UE, de moyens de transport neufs (article 8bis CTVA) ;

4. les livraisons de tabacs manufacturés (cigarettes, tabac à rouler, etc.) (article 58, § 1^{er} CTVA) ;

5. les livraisons par un pêcheur du produit de son activité dans les minques communales des ports de débarquement (article 58, § 2 CTVA) ;

6. les opérations réalisées par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique ;

7. les opérations effectuées de manière occulte c'est-à-dire :

- les opérations non déclarées : le chiffre d'affaires supplémentaire constaté lors d'un contrôle est donc exclu du régime de la franchise de taxe et est soumis à la taxe ;
- les opérations illicites : celles qui sont interdites par la loi ou contraires aux bonnes mœurs ou à l'ordre public (par exemple des opérations illégales).

Toutefois, dès qu'elles effectuent des opérations autres que celles expressément exclues, les entreprises peuvent bénéficier du régime de la franchise pour autant que le chiffre d'affaires relatif à ces 'autres opérations' ne dépasse pas 25.000 EUR.

Exemples

- L'exploitant agricole soumis au régime forfaitaire agricole peut être soumis au régime de la franchise de taxe pour une activité accessoire comme la vente de certains de ses produits sur les marchés de gros ou de détail, l'exploitation d'un café, le grenailage et le déneigement des routes pour le compte d'une commune, des travaux forestiers pour le compte d'exploitants forestiers ou de marchands de bois, des travaux de culture ou de récolte effectués moyennant rémunération, à certaines époques de l'année pour le compte d'autres agriculteurs.
- Un cordonnier, assujetti occasionnel pour la cession d'un bâtiment neuf, peut pour son activité de cordonnier, être soumis au régime de la franchise.
- Le pêcheur qui répare aussi des filets de pêche, peut pour cette activité, bénéficier du régime de la franchise.
- Un détaillant en tabacs qui ne vend rien d'autre que des tabacs manufacturés ne peut prétendre au régime de la franchise de taxe. Par contre, s'il vend également d'autres produits tels que des articles pour fumeurs, des cartes routières, etc., rien ne s'oppose à ce qu'il soit soumis au régime de la franchise pour ces ventes accessoires.
- Un assujetti établi en Allemagne et qui, réalisant des opérations taxables en Belgique, est tenu de verser la TVA due par l'intermédiaire de son représentant fiscal, ne peut pas revendiquer le bénéfice du régime de la franchise de taxe. Il en va de même pour l'assujetti non-éta-

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

bli en Belgique qui réalise des opérations pour lesquelles la taxe est acquittée par son cocontractant belge.

- Quiconque met à disposition des emplacements pour véhicules, même s'agissant de garages fermés ou de boxes.¹

2.1.5 Accès au régime de la franchise

Bénéficiera de plein droit du régime de la franchise à compter du 1^{er} juillet de l'année suivante, l'assujetti qui, au cours de l'année civile écoulée, a réalisé un chiffre d'affaires n'excédant pas 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016 (15.000 EUR jusqu'au 31 décembre 2015) hors TVA et qui effectue des opérations autres que celles explicitement exclues.

L'attention est attirée sur le fait qu'en aucun cas un assujetti qui au cours de l'année civile précédente a réalisé un chiffre d'affaires n'excédant pas 25.000 EUR hors TVA ne peut être soumis au régime de la franchise contre son gré. L'Administration doit s'assurer que l'assujetti a marqué son accord formel sur le passage au régime de la franchise et est conscient des conséquences du passage à ce régime.²

A sa demande, il pourra être soumis à ce régime dès le 1^{er} janvier s'il ressort de ses prévisions d'exploitation que le chiffre d'affaires annuel limite (25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016 ne sera pas dépassé. A cet effet, il doit dans le courant du dernier trimestre, mais avant le 15 décembre, introduire auprès du chef de l'office de contrôle dont il relève, par pli recommandé à la poste, une demande dans laquelle il mentionne le chiffre d'affaires réalisé au cours des trois premiers trimestres ainsi qu'une estimation du chiffre d'affaires du quatrième trimestre.³

Pour déterminer si le régime de la franchise est applicable aux entreprises dont la période d'activité ne couvre pas une année civile complète, il convient de réduire le montant du seuil de 25.000 EUR au prorata du nombre de jours calendrier écoulés entre le 1^{er} janvier de l'année civile concernée et la date du commencement de l'activité (voir article 56bis, § 1^{er}, alinéa 2 CTVA).

L'adaptation *prorata temporis* du chiffre d'affaires limite est effectuée en fonction du nombre de mois entiers cours depuis le début de l'activité par rapport à 12.⁴

L'assujetti qui commence une activité économique peut être soumis au régime de la franchise de la taxe lorsque, dans la déclaration de commencement d'activité (document 604A), il déclare, sous le contrôle de l'Administration, que selon toute probabilité, son activité répondra aux conditions fixées pour l'application de ce régime.

Toutefois, la réduction *prorata temporis* du chiffre d'affaires ne doit pas être pratiquée dans le cas des entreprises saisonnières ou des entreprises dont l'activité est exercée de manière intermittente.

Pour les nouvelles entreprises, le chiffre d'affaires annuel sera estimé selon les prévisions d'exploitation.

Néanmoins, l'Administration peut décider l'assujettissement à un autre régime de taxation (régime normal, régime du forfait, régime forfaitaire agricole) s'il résulte clairement des circonstances que les conditions imposées pour l'application du régime de la franchise ne seront pas remplies. Dans ce cas, la demande est rejetée par une décision motivée.⁵

Exemples

1. Le 15 avril 2016, A ouvre un atelier de réparation de vélos. Selon ses prévisions, le chiffre d'affaires annuel ne dépassera pas 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016 (15.000 EUR jusqu'au 31 décembre 2015).

Comme A est ouvrier (salarié) dans un garage et que l'activité assujettie n'est exercée qu'à titre accessoire, A réunit les conditions pour bénéficier du régime de la franchise.

Le 31 décembre 2016, le total des recettes est de 10.000 EUR.

Calcul du chiffre d'affaires annuel (adaptation *prorata temporis*) :

Calcul du seuil : $25.000 - 25.000 \times 104/365 = 17.876,71$ EUR (seuil réduit au prorata du nombre de jours calendrier écoulés entre le 1^{er} janvier de l'année civile 2015 et la date du commencement de l'activité le 15 avril 2016).

Au 31 décembre 2016, A n'a donc pas dépassé le seuil.

2. B, assujetti pour son activité accessoire de vente de crèmes glacées et de boissons fraîches, en vend sur les plages du littoral pendant les 2 mois de vacances. Il est assujetti au régime de la franchise depuis le 1^{er} mai 2015.

Au cours des mois de juillet et août 2015, le chiffre d'affaires réalisé est de 3.200 EUR. Ce montant constitue le chiffre d'affaires qui servira de référence. S'agissant d'une activité saisonnière, il n'y a pas lieu d'effectuer l'adaptation *prorata temporis*

1. Bull. des Q et R Parl., Sénat, session 2001-2002, n° 2-56 ; Q n° 1919 de M. de Clippele du 4 mars 2002.

2. Circulaire AGFisc n° 34/2014 (n° E.T. 123.849) du 25 août 2014, point 15.

3. Article 2, § 3 de l'AR n° 19.

4. Article 1^{er} de l'AR n° 19.

5. Article 5 de l'AR n° 19.

2.1.6 Possibilités d'option

2.1.6.1 Libre choix

Le régime de la franchise n'a pas, pour les assujettis qui réunissent les conditions pour en bénéficier, force d'obligation. La possibilité est offerte à tous ces assujettis d'opter soit pour le régime normal, soit pour le régime forfaitaire prévu par l'article, 56 CTVA, si les conditions d'accès à ce régime sont remplies.

Dans tous les cas, l'option doit être faite par lettre recommandée à la poste adressée au chef de l'office de contrôle dont l'assujetti relève.

L'application d'un régime particulier d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée prévoyant une franchise pour les petites entreprises – adopté conformément aux dispositions de la section 2 du chapitre 1^{er} du titre XII de la Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – à un assujetti qui remplit toutes les conditions de fond, mais qui n'a pas exercé la faculté d'opter pour l'application de ce régime en même temps qu'il a déclaré le commencement de ses activités économiques à l'Administration fiscale (CJUE du 17 mai 2018, C-566/16, David Vamos).

2.1.6.2 Moment de l'option

Cette option s'exerce comme suit :

1. avant le 1^{er} juin d'une année donnée : pour l'assujetti soumis au régime normal ou au régime forfaitaire qui souhaite maintenir son régime d'imposition bien que le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente ne dépasse pas 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016¹.

Remarquons alors que :

- l'assujetti n'a jamais été soumis au régime de la franchise de sorte que le délai imposé pour le retour au régime de la franchise ne peut s'appliquer (voir ci-après) ;
 - le régime choisi (régime normal ou régime forfaitaire) est, quel que soit le chiffre d'affaires réalisé, reconduit tacitement d'année en année ;
 - le passage au régime de la franchise devrait faire l'objet d'une demande écrite adressée par pli recommandé au chef de l'office de contrôle dont l'assujetti relève ;
2. à n'importe quel moment de l'année pour l'assujetti soumis au régime de la franchise qui souhaite être imposé au régime normal ou au régime forfaitaire. Dans ce cas, l'option produit ses effets à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel l'écrit est envoyé². Une option exercée le 14 octobre 2014 aura effet le 1^{er} décembre 2014.

2.1.6.3 Durée de l'option

L'assujetti qui a opté pour le régime normal ou pour le régime forfaitaire ne peut revenir au régime de la franchise avant le 1^{er} janvier de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris cours.

Le retour au régime de la franchise doit être notifié à l'office de contrôle dont l'assujetti relève, par lettre recommandée envoyée avant le 1^{er} décembre³. Cette modification a effet au 1^{er} janvier de l'année suivante.

L'option couvre donc obligatoirement une période de deux années civiles entières plus la partie restante de l'année au cours de laquelle l'option a effet. Passé ce délai et à défaut d'un écrit recommandé, avant le 1^{er} décembre, renonçant au régime normal ou au régime forfaitaire, cette option est renouvelable par tacite reconduction.

Exemple

L'option exercée le 8 septembre 2014 aura effet le 1^{er} novembre 2014. Soumis au régime normal ou au régime forfaitaire à compter de cette date, l'assujetti ne pourra revenir au régime de la franchise qu'à partir du 1^{er} janvier 2017, pour autant qu'avant le 1^{er} décembre 2016, il en ait avisé son office de contrôle, par pli recommandé à la poste. A défaut, il continuera à être soumis au régime normal ou au régime forfaitaire pour une année civile au moins⁴.

Il va de soi que les assujettis qui optent pour le régime normal ou pour le régime forfaitaire sont soumis à l'ensemble des obligations qui découlent de ces régimes.

2.1.7 Perte du bénéfice du régime de la franchise

2.1.7.1 En cas de dépassement du seuil

En principe, le régime de la franchise cesse d'être applicable dès que le chiffre d'affaires réalisé dépasse 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016.

Toutefois, pour éviter les formalités qu'implique le passage de l'un à l'autre régime, un dépassement occasionnel de 10 % du chiffre d'affaires autorisé, n'entraînera pas la modification du régime d'imposition.

En cas de dépassement du chiffre d'affaires limite, la petite entreprise concernée doit, sans retard, informer le chef de l'office de contrôle dont elle relève, par pli recommandé à la poste.

En outre, l'assujetti qui réunit les conditions pour accéder au régime forfaitaire, doit préciser dans cet écrit, le régime d'imposition choisi (régime normal ou forfaitaire). A dé-

1. Article 8 de l'AR n° 19.

2. Article 6, alinéa 1^{er}, de l'AR n° 19.

3. Article 6, alinéa 2, de l'AR n° 19.

4. Circulaire AGFisc n° 34/2014 (n° E.T. 123.849) du 25 août 2014, point 32.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

faut de pareille précision, la petite entreprise sera soumise au régime normal.

L'Administration examinera les dépassements du seuil autorisé au cas par cas et se montrera souple dans l'application de la règle.

Si, au cours d'une année civile, le montant total du chiffre d'affaires a dépassé le montant de 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016, la petite entreprise est soumise au régime normal de la taxe ou, éventuellement, au régime du forfait prévu par l'article 56 CTVA, dès la première opération, considérée dans sa totalité, pour laquelle le montant fixé à l'article 1^{er} est dépassé.¹

Le régime d'imposition de l'assujetti devra donc être modifié aussi rapidement que possible et une régularisation devra être effectuée à partir de la première opération qui fait dépasser le seuil. Cette opération devra être taxée pour son entièreté.

Exemple

A, assujetti au régime de la franchise depuis le 1^{er} janvier 2016, constate dans le courant du mois de septembre 2016 que le chiffre d'affaires réalisé depuis le début de l'année atteint 28.000 EUR (le 12 septembre 2016, il réalise une opération de 4.000 EUR qui lui fait dépasser le seuil). Il en informe le chef de l'office de contrôle dont il relève et sera soumis au régime normal ou éventuellement au régime forfaitaire à compter de la première opération qui lui fait dépasser le seuil, c'est-à-dire à partir du 12 septembre 2016.

2.1.7.2 En cas de changement d'activité

Ne peut plus bénéficier du régime de la franchise :

- l'assujetti qui effectue de manière habituelle une des opérations visées à l'article 56bis, § 2, alinéa 2 CTVA ;
- l'assujetti qui, dans le cadre d'un changement d'activité, n'effectuerait plus que des opérations visées à l'article 56bis, § 3 CTVA.

Exemples

Un cafetier, soumis au régime de la franchise, dépasse au cours de l'année 2015 le seuil de 10 % (seuil de 25.000 EUR à partir de 1 janvier 2016) de son chiffre d'affaires total généré par ses activités horeca en services de restaurant ou restauration. Il est dès lors tenu, conformément à l'article 21bis de l'AR n° 1, de délivrer un ticket de caisse issu du système de caisse enregistreuse prévu à l'AR du 30 décembre 2009. Il est donc d'office exclu du régime de la franchise puisqu'il se trouve dans la situation visée à l'article 56bis, § 2, alinéa 2, 2° CTVA.

Un assujetti au régime de la franchise pour l'activité de détaillant en articles pour fumeurs abandonne la vente de tous les accessoires (cendriers pipes, briquets, etc.), pour se consacrer exclusivement à la vente de tabacs manufacturés. Etant donné qu'il effectue exclusivement des opérations pour lesquelles le régime de la franchise n'est pas applicable conformément à l'article 56bis, § 3, 4° CTVA, il est exclu du régime de la franchise.

2.1.8 Suppression du régime de la franchise dans le secteur immobilier

Il y a exclusion du travail immobilier et des opérations qui y sont assimilées par l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1 du régime de franchise établi par l'article 56bis CTVA, en faveur des petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016.

Cette exclusion fait suite à la demande formulée par la Confédération Nationale de la Construction et répond à l'intention du gouvernement de prendre des mesures visant à diminuer le risque de travail au noir et de main-d'œuvre illégale dans ce secteur.

La modification apportée à l'article 56bis CTVA nécessite une modification similaire à l'article 2 de l'Arrêté royal n° 19 du 29 décembre 1992 relatif au régime de franchise établi par l'article 56bis CTVA en faveur des petites entreprises.

Cette exclusion est applicable au 1^{er} octobre 2007².

Notons encore une tolérance administrative pour les assujettis dont l'activité principale est soumise au régime forfaitaire agricole au sens de l'article 57, § 2 CTVA et qui ont une activité accessoire immobilière.

A condition que le chiffre d'affaires de cette dernière activité ne dépasse pas 25.000 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016, ils bénéficient toujours du régime agricole tout en étant autorisé à déposer pour leur activité accessoire immobilière des déclarations spéciales trimestrielles (Formulaire 629) aux fins de payer la TVA due sur les travaux immobiliers ou les opérations qui y sont assimilées par l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1 effectués par leurs soins.

Ils déclarent ces opérations de la manière suivante :

- la base d'imposition en case 74 ;
- la TVA due en case 80.

Lorsque le cocontractant est un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques établi en Belgique et qu'il y a application du régime du report de paiement sur base de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1, il y a lieu de ne compléter que la case 74 de la déclaration spéciale.

1. Circulaire AGFisc n° 34/2014 (n° E.T. 123.849) du 25 août 2014, point 37

2. Articles 127 et 128 de la Loi-programme du 27 avril 2007 (MB, 8 mai 2007).

Si, au cours d'un trimestre, aucune opération immobilière n'est effectuée, aucune déclaration ne doit être déposée.

Bien entendu, aucune TVA n'est déductible via la déclaration spéciale trimestrielle.

Suppression du régime de la franchise dans le secteur immobilier

Il y a exclusion du travail immobilier et des opérations qui y sont assimilées par l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1 du régime de franchise établi par l'article 56 *bis* du Code, en faveur des petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 5.580 EUR.

3 LE RÉGIME AGRICOLE

3.1 Principe

3.1.1 Généralités

Le législateur a voulu, et principalement par le biais de l'article 57, § 2, du Code et de l'AR n° 22, créer un régime particulier pour les exploitants agricoles. Ce régime prévoit que les exploitants agricoles qui sont et restent des assujettis à la TVA, ne doivent pas délivrer de factures, ni déposer des déclarations périodiques, ni payer la TVA en raison de leurs opérations. Ils récupèrent cependant les taxes en amont sous forme de remboursement forfaitaire. Cette technique permet de ne pas briser la chaîne des déductions.

L'exploitant agricole peut toutefois préférer le régime normal. Ce régime est en effet particulièrement intéressant pour lui durant la période où il effectue de nombreux investissements ou s'il a beaucoup de frais soumis à un taux élevé de TVA élevé. Dans le régime forfaitaire agricole, il ne peut exercer de droit à déduction selon les règles normales.

Lors du commencement de son activité, l'agriculteur choisit en complétant le formulaire commencement d'activité (n° 604 A), le régime d'imposition auquel il souhaite être soumis. S'il a opté pour le régime particulier des exploitants agricoles, il pourra par la suite revenir au régime normal en envoyant une lettre à l'office de contrôle de la TVA dont il relève ; cette lettre prend effet à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel l'écrit est envoyé (voir article 9 de l'AR n° 22). L'exploitant agricole ne peut revenir par après au régime particulier avant le 1^{er} janvier de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris cours. Ce changement de régime doit être notifié à l'office de contrôle de la TVA dont il relève avant le 1^{er} décembre.

3.1.2 L'exploitant agricole

Est considéré comme exploitant agricole par l'AR n° 22, article 1^{er}, l'assujetti qui se livre à :

- 1° l'agriculture générale, la culture maraîchère, fruitière, florale et des plantes ornementales, la production de champignons, de semences et de plantes, et la viticulture ;
- 2° l'élevage du bétail, de la volaille de basse-cour et des lapins, l'apiculture ;
- 3° l'exploitation de pépinières ;
- 4° la sylviculture.

L'exploitant forestier est la personne qui exploite un fonds forestier en vue de la vente habituelle d'arbres sur pied ou abattus ou de bois à l'état brut en provenant, dont elle dispose en propriété, soit parce qu'elle est propriétaire de ce fonds, soit parce qu'elle détient sur celui-ci un droit réel (usufruit, droit d'emphytéose ou de superficie) ou un droit de créance (p. ex. le bail) qui lui confèrent la propriété des produits ou fruits de ce fonds. La qualité de producteur, qui s'attache à la notion d'exploitant forestier ne peut donc être reconnue aux personnes qui ont acquis des arbres sur pied, par exemple, au cours d'une vente domaniale ou aux personnes qui peuvent disposer de bois croissant dans une forêt communale en vertu d'un droit d'affouage, à caractère purement coutumier et administratif.¹

Il peut être considéré que toutes les plantations qui font partie d'un verger ou d'un bois proprement dit (il ne peut donc s'agir d'un jardin ou d'un parc) sont constitutives d'une exploitation agricole ou forestière, même si elles appartiennent en fait à un particulier.

Lorsque les conditions précitées sont remplies, constituent des services agricoles notamment :

- la taille des arbres, arbustes et plants ;
- l'abattage des arbres ; l'essouchement ;
- le brûlage, le déchiquetage et le broyage, sur le site même de l'exploitation forestière, des déchets de bois résultant de l'abattage ;
- la découpe du tronc en bois de chauffage (en revanche, le sciage et le tronçonnage en planches, lattes, chevrons, piquets, pieux, etc. sont passibles du taux normal, les biens obtenus n'étant pas des produits agricoles) ; le débardage, c'est-à-dire le transport des arbres abattus, du lieu de l'abattage jusqu'à la route.²

Par élevage de bétail, il faut entendre l'élevage pratiqué normalement à la ferme, soit en vue de la production ou de la reproduction, soit en vue de la vente. Après engraissement. A cet égard, les animaux achetés en vue de la vente, ne peuvent être considérés comme faisant partie

1. Décision du 1^{er} août 1977, n° E.T. 22.698 – Revue TVA n° 32, n° 634, page 485.

2. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2000-2001, n° 50-068, Question n° 510 de M. Philippe Seghin du 17 novembre 2000.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

d'un élevage que s'ils sont gardés, en vue de l'engraissement, pendant six semaines au moins.

L'élevage de bétail ne comprend pas les chevaux de courses ni les animaux élevés pour la pelletterie (visons, chinchillas, etc.), les oiseaux de compagnie, les chiens, les chats ou les animaux de laboratoire (souris, cobayes, etc.).

L'élevage de volaille de basse-cour comprend la production d'œufs à couvrir, l'élevage et la reproduction de races sélectionnées, l'engraissement de poulets et l'élevage de faisans.

Le régime particulier agricole n'est pas applicable au secteur de la pêche (élevage de poissons, de moules et d'huîtres).

Les agriculteurs établis à l'étranger qui cultivent des terres en Belgique et y vendent tout ou partie de leur production, ne peuvent revendiquer le bénéfice du régime particulier mais doivent être soumis au régime normal. Ils peuvent éventuellement faire agréer un représentant responsable.¹

En ce qui concerne une cession de quota de betteraves, l'Administration admet qu'elle soit à considérer comme un service agricole et soit soumise par conséquent au taux de 6 %.

Lorsque le cédant est un assujetti forfaitaire agricole soumis au régime particulier issu de l'article 57 du Code, le régime particulier est applicable : aucune TVA n'est due à l'occasion d'une telle cession.

Le remboursement forfaitaire qui devrait, en règle, être versé par le cessionnaire, assujetti ordinaire déposant, au cédant, ne doit pas non plus être versé de sorte que la cession échappe dans ce cas à toute taxation.

La Cour de Justice des Communautés européennes a précisé qu'un producteur agricole, qui a donné en location à long terme une partie des éléments substantiels de son exploitation agricole et qui poursuit, avec le reste de celle-ci, son activité d'agriculteur pour laquelle il est assujetti au régime commun forfaitaire prévu à cet article, ne peut pas faire relever de ce régime forfaitaire le produit d'une telle location. Le chiffre d'affaires y afférent doit être soumis au régime normal ou, le cas échéant, au régime simplifié de la TVA.²

3.1.3 Personnes ne pouvant être considérées comme 'exploitant agricole'

3.1.3.1 Sociétés

Le régime particulier n'est pas applicable aux exploitants agricoles qui ont emprunté la forme d'une société commerciale, qu'il s'agisse d'une société de personne ou d'une société de capitaux (art. 57, § 6, 1°, du Code). L'Administration

admet toutefois que les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés coopératives et les SPRL puissent bénéficier du régime particulier, à condition que :

- tous les associés soient des producteurs de biens agricoles et qu'ils n'aient pas d'autre activité que celles qui relèvent du régime agricole ;
- la société ait pour unique objet la production de produits agricoles.³

Notons que les travaux agricoles effectués pour leurs membres par les coopératives agricoles d'utilisation en commun de matériel ne peuvent bénéficier du régime particulier.⁴

La société agricole, qui est une société civile ayant pour objet l'exploitation d'une entreprise agricole ou de jardinage, peut, si elle réunit les conditions, être soumise au régime particulier. La société agricole a été établie dans le Moniteur belge du 6 décembre 1979.⁵

Les coopératives créées pour l'achat et la vente de produits agricoles ou créées pour l'usage commun de matériel agricole ou pour l'exécution de travaux agricoles pour leurs membres ne sont pas visées par l'article 57 du Code puisqu'elles ne sont pas productrices des biens dont elles font le commerce.

Dans les cas qui entraînent des distorsions de concurrence, l'exploitant agricole qui est étroitement lié sur les plans financier, économique et de l'organisation avec une ou plusieurs personnes, indépendantes du point de vue juridique et non soumises au régime particulier des exploitants agricoles, est exclu par le Ministre des Finances ou son délégué, de ce régime particulier.⁶

Une commune qui exerce une activité visée par l'Arrêté royal n° 26, notamment la fourniture et la distribution d'eau, peut conserver le bénéfice du régime particulier des exploitants agricoles pour les ventes d'arbres et de bois auxquelles elle procède.⁷

Enfin, les solutions aux problèmes posés par les associations et fédérations d'entraide mutuelle d'exploitations ainsi que par les services de remplacement de travail agricole sont traités dans la circulaire n° 6/1982.⁸

Un groupement de producteurs de lait est une association sans personnalité juridique qui exploite de manière autonome une entreprise agricole. Il est un assujetti et doit par conséquent être identifié à la TVA. Non seulement l'association est identifiée mais chacun des membres doit aussi être identifié à la TVA en raison des apports vers ladite association. L'association et ses membres sont soumis au même régime d'imposition (forfaitaire agricole ou normal).

1. Décision du 17 octobre 1974, n° E.T. 18.732 – Revue TVA n° 20, 140.

2. CJCE, arrêt Harbs du 15 juillet 2004, aff. C-321/02, Recueil 2004.

3. Décision du 28 avril 1971, n° E.T. 5757 – Revue TVA n° 3, 369.

4. Décision du 17 février 1971, n° E.T. 4067 – Revue TVA n° 3, 369.

5. Loi du 12 juillet 1979 – Lire 'Le régime fiscal de la société agricole' – J. Thilmann – RGF n° 9/80.

6. Voir, article 2, § 4 de l'Arrêté royal n° 22.

7. Décision du 20 décembre 1977, n° E.T. 26.887 – Revue TVA n° 37, 878.

8. Revue TVA n° 53/82, page 229.

3.1.3.2 Exercice d'autres activités

En vertu de l'article 57, § 6, 2°, le régime particulier ne peut pas être appliqué aux exploitants agricoles qui exercent à titre principal ou accessoire une autre activité indépendante à moins qu'ils ne soient soumis pour cette autre activité au régime forfaitaire ou au régime de la franchise.

Plusieurs combinaisons sont dès lors possibles :

- la coexistence du régime agricole avec le régime forfaitaire (p. ex. : un agriculteur-boucher) ;
- la coexistence du régime agricole avec le régime de la franchise (p. ex. : un agriculteur vend pour moins de 25.000 EUR depuis le 1^{er} janvier 2016 (avant 15.000 EUR) par an de chiffre d'affaires annuel sur des marchés au détail) ;
- l'exercice concomitant d'autres activités par l'exploitant agricole a pour effet automatique de le soumettre pour la totalité de ses activités au régime normal de la taxe y compris pour ses activités qui auraient pu relever – si elles avaient été exercées seules – du régime agricole.

Un exploitant agricole exerce par exemple comme deuxième activité une activité qui tombe sous le régime du forfait.

Cet assujetti est censé exercer son activité dans deux secteurs, dont le premier correspond à son activité d'exploitant agricole et le second à l'activité dans l'exercice de laquelle ils effectuent les opérations visées par le forfait (voir pour les obligations du régime du forfait.

Il doit facturer les biens provenant de l'activité agricole et qu'il se livre à lui-même afin de les utiliser dans l'autre secteur. En d'autres mots, pour chaque période de déclaration, il doit dresser un document qui mentionne la nature et la quantité des biens livrés, le prix (équivalent au prix qu'il aurait obtenu s'il avait vendu ces biens en gros, vendu 'départ ferme' ou 'départ exploitation', justifié par les prix figurant dans les mercuriales publiées pour la même période ou par des bordereaux d'achats reçus pour des ventes identiques dans la même période) et la TVA relative à ces prix.

Cette TVA est alors déductible dans le régime du forfait, mais il devra inscrire un bénéfice supplémentaire dans la feuille de calcul du forfait. Ce bénéfice supplémentaire est représenté par la différence entre le prix réclamé normalement par un grossiste à un détaillant et le prix de production qui a servi pour le calcul de la récupération forfaitaire des taxes en amont.¹

Notons encore une tolérance administrative pour les assujettis dont l'activité principale est soumise au régime forfaitaire agricole au sens de l'article 57, § 2, du Code et qui ont une activité accessoire immobilière.

A condition que le chiffre d'affaires de cette dernière activité ne dépasse pas 25.000 EUR depuis le 1^{er} janvier 2016

(avant 15.000EUR), ils bénéficient toujours du régime agricole tout en étant autorisé à déposer pour leur activité accessoire immobilière des déclarations spéciales trimestrielles (formulaire 629) aux fins de payer la TVA due sur les travaux immobiliers ou les opérations qui y sont assimilées par l'article 20 de l'Arrêté royal n°1 effectués par leurs soins.

Ils déclarent ces opérations de la manière suivante :

- la base d'imposition en case 74 ;
- la TVA due en case 80.

Lorsque le cocontractant est n assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques établi en Belgique et qu'il ya application du régime du report de paiement sur base de l'article 20 de l'Arrêté royal n° 1, il y a lieu de ne compléter que la case 74 de la déclaration spéciale.

Si, au cours d'un trimestre, aucune opération immobilière n'est effectuée, aucune déclaration ne doit être déposée.

Bien entendu, aucune TVA n'est déductible via la déclaration spéciale trimestrielle.

3.1.3.3 Biens autres que ceux soumis à 6 %

Il ressort de l'article 2, § 2, 3°, de l'Arrêté royal n° 22, que les exploitants agricoles dont l'activité unique consiste en la livraison de biens ou en la prestation de services non soumis au taux de 6 % sont exclus du régime particulier sauf :

- les livraisons de tabacs bruts ou non manufacturés ;
- les livraisons de produits agricoles aux groupements coopératifs de producteurs organisant des criées et agréés par le Ministère de l'Agriculture.

3.1.3.4 Exploitants agricoles auxquels le régime particulier s'applique en partie

En vertu de l'article 2, § 2, de l'Arrêté royal n° 22, le régime normal ou le régime du forfait est applicable aux opérations suivantes :

- ventes sur les marchés de gros ;
- ventes au détail au marché agricole ou dans des installations spécialement aménagées pour la vente au détail (magasins, étalages le long de la voie publique), vente porte à porte ;
- livraison de produits ou d'animaux qui ne sont pas soumis au taux de 6 % (chevaux de selle) excepté les ventes à la criée reconnues par le ministre de l'agriculture ;
- services ayant trait à des biens qui ne sont pas soumis au taux de 6 % ;
- ventes à distance.

1. Décision n° E.T. 29.639 du 1^{er} mars 1979 – Revue TVA n° 41, 529.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

La TVA due doit être réglée de la même manière que celle visée ci-avant traitant d'un exploitant agricole soumis également au régime du forfait ou au régime normal. L'assujetti franchisé ne doit accomplir que les diligences prévues ci-avant.

3.2 Fonctionnement du régime agricole

La TVA qui est facturée à l'exploitant agricole par ses fournisseurs, n'est pas immédiatement déductible en tant que telle dans le chef de l'exploitant. Il en va de même pour les achats de biens d'investissement.

L'exploitant agricole récupère la taxe en amont par l'intermédiaire du paiement ou remboursement forfaitaire que lui doit son cocontractant. Le cocontractant, s'il est un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques, doit en effet effectuer les diligences suivantes :

- délivrer à l'agriculteur un bordereau d'achat (il conserve le double) et lui payer, outre le prix des biens livrés, 6 % (2 % pour les bois) de ce prix, à titre de remboursement forfaitaire de ses taxes en amont. L'agriculteur ne doit évidemment pas reverser cette TVA à l'Etat ;
- reprendre dans la case 56 de leur déclaration périodique, comme taxe due, la différence éventuelle entre la TVA qui est due en raison de la livraison et le remboursement forfaitaire qu'il doit ristourner à l'agriculteur. Ainsi p. ex. pour l'achat de chevaux de course par un cocontractant 15 % (21 – 6) doivent être repris à la case 56 et pour l'achat de bois 4 % (6 – 2).

Le remboursement forfaitaire payé (aussi bien en case 56 qu'à l'exploitant agricole) est considéré comme TVA, déductible dans le chef du cocontractant tenu au dépôt de déclarations périodiques.

4 L'ÉCONOMIE COLLABORATIVE

L'article 50 du Code est complété par un paragraphe 4 comme suit :

§ 4. Par dérogation au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée n'attribue pas de numéro d'identification à la TVA aux personnes physiques assujetties, qui bénéficient du régime visé à l'article 56bis et qui effectuent exclusivement des prestations de services lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- 1° le lieu des prestations de services est situé en Belgique ;
- 2° les prestations de services sont effectuées à des fins étrangères à l'activité économique habituelle de l'assujetti ;
- 3° les prestations de services sont exclusivement effectuées pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé ou celui d'autres personnes ;
- 4° les prestations de services sont effectuées exclusivement dans le cadre de :

a) conventions qui ont été conclues par l'intermédiaire d'une plateforme électronique agréée ;

b) conventions relatives à des services occasionnels entre les citoyens visées à la chapitre II du titre II de la loi du 18 juillet 2018 relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale ;

5° les indemnités afférentes aux prestations de services visées au 4°, a), sont uniquement payées ou attribuées au prestataire de services par la plateforme visée dans cette disposition ou par l'intermédiaire de cette plateforme ;

6° l'ensemble des prestations de services visées au 4°, b), ainsi que l'indemnisation convenue pour ces prestations, sont enregistrées dans le système électronique visé à l'article 25 de la loi du 18 juillet 2018 relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale ;

7° le chiffre d'affaires constitué des indemnités visées au 5°, y compris toutes les sommes qui ont été retenues par la plateforme ou par l'intermédiaire de cette plateforme, augmenté du chiffre d'affaires constitué des indemnités visées au 6°, n'excède pas 3 830 EUR, indexé conformément à l'article 178, § 1er, et § 3, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, par année calendrier.

La loi-programme du 1^{er} juillet 2016 a introduit, notamment dans le cadre de l'impôt sur les revenus, un régime spécifique pour les revenus de 'l'économie collaborative'.

Les personnes physiques qui bénéficient, en matière de TVA, du 'régime spécial de la franchise applicable aux petites entreprises', et qui effectuent exclusivement des prestations de services ne doivent pas se faire enregistrer à des fins de TVA, quand certaines conditions sont remplies. Ces conditions sont les suivantes :

- 1° Le lieu des prestations de services est situé en Belgique.
- 2° Les prestations de services sont effectuées à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti.
- 3° Les prestations de services sont exclusivement effectuées pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé ou celui d'autres personnes.
- 4° Les prestations de services sont uniquement effectuées dans le cadre de conventions qui ont été conclues par l'intermédiaire d'une plateforme électronique agréée "OU" d'une plateforme qui est organisée par une autorité publique.
- 5° Les indemnités afférentes aux prestations de services sont uniquement payées ou attribuées au prestataire de services par la plateforme précitée ou par l'intermédiaire de cette plateforme.
- 6° Le chiffre d'affaires constitue des indemnités visées au 5°, y compris toutes les sommes qui ont été retenues par la plateforme ou par l'intermédiaire de cette plateforme, n'excède pas 5.000 EUR par année calendrier.

5 RÉGIME DES TABACS FABRIQUÉS

L'Arrêté royal n° 13 du 29 décembre 1992 relatif au régime des tabacs fabriqués introduit en exécution de l'article 58, § 1^{er} et § 1bis, un régime relatif aux produits de tabac en matière de TVA.

Pour les tabacs fabriqués importés, acquis intracommunautairement ou produits, la TVA est perçue lorsque le droit d'accise doit être acquitté. La taxe est calculée sur la base du prix inscrit sur la bandelette fiscale ou si aucun prix n'est prévu sur la base adoptée pour la perception du droit d'accise.

Il en résulte que les accises et les droits de douane sont à comprendre dans la base d'imposition à la TVA.

La TVA est acquittée par le producteur lors de l'acquisition des bandelettes fiscales, auprès du contrôleur qui est compétent pour la perception du droit d'accise, de telle sorte, qu'en contradiction avec le principe même de la TVA, une taxe à la source existe. Il en ressort que toute déduction de la TVA perçue sur les tabacs fabriqués est exclue en application de l'article 45, § 3, 1°, du Code.

Les livraisons de tabac sont toujours facturées au prix TVA incluse. La facture doit contenir la mention 'Tabacs fabriqués : TVA acquittée à la source et non déductible'.

6 LÉGISLATION POUR LES VENTES DE POISSONS, CRUSTACÉS ET MOLLUSQUES

En vertu de l'article 58, § 2, du Code, pour les importations de poissons crustacés et mollusques provenant directement de bâtiments de pêche et destinés à être vendus publiquement dans les minques communales des ports de débarquements, la taxe n'est due qu'au moment de la vente dans ces minques et sur le prix de cette vente.

Le paiement de la taxe lors de la vente dans les minques tient également lieu du paiement de la taxe due pour l'importation et, le cas échéant, pour les livraisons qui précèdent la vente publique.¹

En vertu de cette législation particulière, l'organisateur de la vente dans les minques (criées) est tenu de remplir les obligations en matière de TVA de même qu'il est tenu d'établir en double exemplaire un décompte du produit de la vente et de remettre un de ces exemplaires à la personne pour le compte de laquelle la vente a eu lieu (généralement le pêcheur-armateur). Celle-ci est déchargée, en ce qui concerne la vente, du paiement de la taxe et des obligations qui lui sont imposées par l'Arrêté royal n° 1 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.²

Lorsque des poissons, crustacés et mollusques importés par des pêcheurs à bord de leurs bateaux sans qu'aucune déclaration d'importation doive être présentée à la douane, ne sont pas vendus publiquement dans une minque dans les conditions prévues à l'article 1^{er}, le paiement de la taxe due pour la vente par le pêcheur tient également lieu de la taxe pour l'importation.³

En ce qui concerne la coutume en vigueur chez les pêcheurs et pêcheurs-armateurs, qui consiste à soustraire une petite quantité de poissons à la vente publique, généralement en vue d'une utilisation privée, une question parlementaire a été posée par le représentant Claeys en date du 12 août 1977⁴. La réponse ne laisse place à aucune équivoque.

Afin d'éviter toute concurrence déloyale, l'administration interviendra dès qu'une quantité de poissons trop importante sera soustraite à la vente. Les services de contrôle avaient constaté que régulièrement une partie de la pêche emportée s'élevait à 50 ou 70 kilos et que cette partie de la pêche était par la suite vendue clandestinement.

Les produits pêchés et les produits obtenus à bord doivent être couverts par un document T2M lorsque :

- 1° le navire qui a procédé à leur capture et, le cas échéant, à leur traitement à bord les transporte directement dans un Etat membre autre que celui dont relève ce navire ;
- 2° un navire d'un Etat membre sur lequel les produits pêchés ont été transbordés du navire visé au point 1° procède à leur traitement à bord et transporte les produits obtenus directement dans le territoire douanier de la Communauté ;
- 3° un autre navire que celui visé aux points 1° ou 2°, d'un Etat membre, sur lequel les produits pêchés ou les produits obtenus ont été transbordés, les transporte directement dans le territoire douanier de la Communauté ;
- 4° un des navires visés aux points 1°, 2° ou 3° transporte les produits pêchés ou les produits obtenus directement dans un pays ou territoire situé en dehors de la Communauté, d'où ils sont acheminés dans le territoire douanier de la Communauté.

Si, dans les cas repris ci-avant aucun document T2M n'est présenté, les produits de la pêche doivent, en vertu de la législation communautaire précitée, être considérés comme des 'marchandises de pays tiers' et les droits d'entrée et la TVA à l'importation sont ainsi exigibles.⁵

1. Article 1^{er}, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 16.

2. Article 1^{er}, § 2, de l'Arrêté royal n° 16.

3. Article 2, § 1^{er}, de l'Arrêté royal n° 16.

4. Bull. Q. et R. Parl., Chambre, session 1977, n° 10, Q. n° 41 Claeys, 12 août 1977 – Revue TVA n° 32, 487.

5. Bull. Q. et R. Parl., Sénat, session 1993-1994, n° 124, Q. n° 815 de Sutter, 15 juillet 1994 – Revue TVA n° 111, 1252.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

7 LE RÉGIME DE LA MARGE POUR LES BIENS D'OCCASION

La circulaire n° 1 du 2 janvier 1995¹ commente ce régime à l'exception du régime des moyens de transport d'occasion.

7.1 Définitions

7.1.1 Biens visés

Aux fins du régime particulier, on entend par 'biens d'occasion', les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité et autres que des métaux précieux ou des pierres précieuses.

Sont exclus du régime particulier :

1° les métaux précieux, pierres précieuses, perles et l'or normalement affecté à des fins de placement.

Par contre, les biens suivants sont à considérer comme étant des biens d'occasion au sens du régime particulier : les objets utilitaires, les parures, bijoux, orfèvrerie, composés de tout ou partie de métaux précieux, pierres précieuses et/ou perles ;

2° les biens rénovés, c'est-à-dire ceux qui ont subi une remise en état tellement poussée qu'ils se présentent pratiquement aux acheteurs comme des objets neufs ;

3° les biens qui ont subi, avant leur revente, une transformation telle qu'il n'y a plus d'identification possible entre l'objet dans son état lors de son achat et dans son état lors de la vente (p. ex. reconstitution d'une armoire à partir d'éléments provenant de plusieurs armoires) ;

4° les biens qui se consomment par un premier usage ;

5° les biens qui ne sont pas susceptibles d'être réemployés comme tels (mitrailles, drilles, chiffons, ficelles, cordes et cordages sous forme de déchets et d'articles hors d'usage, etc.).

S'ils répondent à la définition des biens d'occasion, les chevaux peuvent être considérés comme des biens d'occasion pour ce régime particulier.

7.1.2 Objets d'art, de collection ou d'antiquité

Il faut entendre par 'objets d'art' :

1° les tableaux, collages et tableaux similaires, peintures et dessins, entièrement exécutés à la main par l'artiste, à l'exclusion :

- des dessins d'architectes, d'ingénieurs et autres dessins industriels, commerciaux, topographiques ou similaires ;

- des articles manufacturés décorés à la main ;

- des toiles peintes pour décors de théâtre, fonds d'ateliers et usages analogues ;

2° les gravures, estampes et lithographies, originales ;

3° les productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture en toutes matières, exécutées entièrement par l'artiste ; les fontes de sculptures à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;

4° les tapisseries et textiles muraux faits à la main sur la base de cartons originaux fournis par les artistes, à condition qu'il n'existe pas plus de huit exemplaires de chacun d'eux ;

5° les exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés par l'artiste et signés par lui, à l'exclusion des articles ayant un caractère utilitaire ;

6° les émaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés et comportant la signature de l'artiste ou de l'atelier d'art, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie et des articles ayant un caractère utilitaire ;

7° les photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus.

Il faut entendre par 'objets de collection' :

1° les timbres-poste, timbres fiscaux, marques postales, enveloppes premier jour, entiers postaux et analogues, oblitérés, ou bien non oblitérés mais n'ayant pas cours et n'étant pas destinés à avoir cours ;

2° les collections et spécimens pour collections de zoologie, de botanique, de minéralogie, d'anatomie, ou présentant un intérêt historique, archéologique, paléontologique, ethnographique ou numismatique.

Il faut entendre par 'objets d'antiquité', les biens, autres que les objets d'art et de collection visés ci-avant, ayant plus de cent ans d'âge.

7.1.3 Assujetti-revendeur

L'assujetti-revendeur est l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente.

Un opérateur économique assujetti pour son activité principale et qui, à titre tout à fait accessoire, effectue des livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, peut revendiquer pour ces livraisons le bénéfice du régime de la marge.²

1. Revue TVA n° 112, 29.

2. COM TVA 58/483.

7.2 Fonctionnement et principes du régime particulier

7.2.1 Achats visés

Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur est appliqué sur les biens qu'il achète aux personnes suivantes à l'intérieur de la Communauté :

- une personne non assujettie (particulier, personne morale non assujettie...) ;
- un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti est exonérée de la TVA conformément à l'article 44, § 2, 13°, du Code.¹

ou

- un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti bénéficie de la franchise prévue par l'article 56 *bis* du Code² et porte sur un bien d'investissement ;

ou

- un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti-revendeur a été soumise à la TVA conformément au présent régime particulier³.

Le régime particulier de la marge bénéficiaire ne peut s'appliquer qu'aux seuls biens qui, arrivés au stade final de la mise en consommation, sont revendus à un assujetti-revendeur par un fournisseur nommé ci-avant, pour autant que celui-ci n'ait pu exercer aucun droit à exonération ou à restitution de la taxe, lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation de ces biens.⁴

7.2.2 Calcul de la TVA due

La méthode consiste à calculer la différence entre le prix de vente et le prix d'achat des biens visés par le régime particulier. La différence est censée être un montant TVA comprise.

Les assujettis-revendeurs déterminent la base d'imposition des livraisons de biens soumises au régime particulier de la marge bénéficiaire pour chaque période de déclaration. Ce mode de détermination de la base d'imposition constitue le régime de base normalement applicable aux assujettis-revendeurs.

D'autre part, à l'égard des assujettis-revendeurs qui, en raison de la nature de leur activité économique ou de l'organisation de leur comptabilité éprouveraient des difficultés à déterminer la base d'imposition par période de déclaration, l'Administration admet que ceux-ci déterminent la base d'imposition par livraison, pour chaque bien considéré individuellement.

Le passage au mode de détermination de la base d'imposition par livraison ne pose aucun problème particulier en matière de TVA lorsqu'il s'opère à la fin de l'année civile ou de l'année comptable.

Par contre, lorsqu'il s'opère dans le courant de l'année civile ou de l'année comptable, le passage du mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration au mode d'imposition par livraison n'est admis par l'Administration que lorsque les conditions suivantes sont respectées :

1° le passage doit s'opérer à la fin d'un mois lorsque l'assujetti dépose des déclarations mensuelles, et à la fin d'un trimestre s'il dépose des déclarations trimestrielles ;

2° le dernier jour de la période de déclaration pour laquelle la marge bénéficiaire est déterminée par période de déclaration, un inventaire du stock des biens soumis au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire doit être établi ;

3° la marge bénéficiaire pour la dernière période de déclaration pour laquelle la marge bénéficiaire est établie par période de déclaration, est déterminée de la même manière que celle prévue pour le calcul de la marge bénéficiaire de la dernière période de déclaration de l'année civile ou comptable lorsque la marge bénéficiaire est déterminée par période de déclaration. Le montant total des biens vendus pendant les périodes de déclarations écoulées pendant l'année civile ou comptable, valorisés à leur prix d'achat, doit être inscrit dans la grille 00 de la dernière déclaration pour laquelle il est fait usage du mode de détermination de la marge bénéficiaire par période de déclaration ;

4° pour un même assujetti, les méthodes de détermination de la marge bénéficiaire par période de déclaration et par livraison ne peuvent en aucun cas être appliquées simultanément ;

5° la méthode de détermination de la marge bénéficiaire par livraison doit alors être appliquée au moins jusqu'au 31 décembre de la deuxième année civile qui suit celle au cours de laquelle le passage au mode de détermination de la marge bénéficiaire par livraison a été effectué.⁵

Le **prix de vente** est tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par l'assujetti-revendeur de la part de l'acheteur ou d'un tiers, ainsi que les subventions directement liées à cette opération, les impôts, droits, prélèvements et taxes, les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance, demandés par l'assujetti-revendeur à l'acheteur ; le prix de vente ne comprend pas les sommes qui sont déductibles à titre d'escompte, les rabais de prix consentis par l'assujetti-revendeur à son cocontractant et acquis à ce dernier au moment où la taxe devient exigible, les sommes avancées par l'assujetti-revendeur pour les dépenses qu'il a engagées au nom et pour le compte de son cocontractant ;

1. Article 13, titre B, sous c, de la Sixième Directive 77/388/CEE.

2. Article 24 de la Sixième Directive 77/388/CEE.

3. Article 58, § 4, 2°, du Code.

4. Article 58, § 4, 3°, du Code.

5. Décision du 12 janvier 2001, n° E.T. 98.878.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

Le **prix d’achat** est tout ce qui constitue la contrepartie définie ci-dessus obtenue ou à obtenir de la part de l’assujetti-revendeur par son fournisseur.

Notons d’abord que ce calcul ne s’effectue pas par opération réalisée mais est globalisé par trimestre.

Relevons encore que le droit à déduction inhérent à la qualité d’assujetti ne peut être exercé pour les biens vendus sous le régime particulier.

7.2.3 Opérations intracommunautaires

Les règles suivantes doivent être appliquées en la matière :

- 1° Le régime des ventes à distance n’est jamais applicable.
- 2° Les livraisons intracommunautaires à partir de la Belgique de biens soumis au régime particulier de la marge ne peuvent être exemptées de TVA. L’acquisition intracommunautaire dans l’Etat membre d’arrivée n’est quant à elle pas soumise à la TVA.

3° En cas de transferts à partir de la Belgique, il n’y a pas en principe d’exemption possible, la base d’imposition du transfert est constituée par la marge bénéficiaire que l’assujetti-revendeur se porte en compte pour ‘cette livraison à soi-même’¹. Elle est donc égale en principe à zéro.

L’assujetti-revendeur n’est pas tenu d’établir le document de transfert visé à l’article 2 de l’Arrêté royal n° 1, ni d’inscrire ce transfert dans le listing intracommunautaire trimestriel visé à l’article 53sexies, § 1^{er}, du Code.

Pour assurer un suivi, une inscription est à effectuer dans le registre des non-transferts visés à l’article 23 de l’Arrêté royal n° 1².

L’acquisition intracommunautaire dans l’Etat membre d’arrivée n’est pas soumise à la TVA.

4° En ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires en Belgique par l’assujetti-revendeur, il y a lieu d’envisager les situations reprises au tableau ci-après en fonction de la qualité du vendeur dans l’Etat membre de départ.

Le vendeur dans l’Etat membre de départ est :	Acquisition intracommunautaire en Belgique :	Situation dans l’Etat membre de départ :	Le bien peut-il être soumis au régime de la marge ?
1° Un non-assujetti	Non soumise à la TVA	Livraison non soumise à la TVA	OUI
2° Un assujetti exonéré privé de l’exercice du droit à déduction	Soumise à la TVA mais exemptée (article 40, § 1er, 1°, a), du Code)	Livraison exemptée	OUI
3° Un assujetti franchisé (article 24 de la Sixième Directive CEE)	Non soumise à la TVA	Livraison TVA rémanente	OUI
			Si le bien était un bien d’investissement dans l’Etat membre de départ
4° Un assujetti revendeur ou une organisateur de ventes aux enchères appliquant le régime particulier	Non soumise à la TVA (article 25ter, § 1er, 4° du Code)	Application du régime de la marge	OUI
5° Idem que 4° mais le bien est soumis au régime normal	Soumise à la TVA (article 25ter, § 1er, du Code)	Livraison exemptée	NON

7.2.4 Biens pour lesquels le régime particulier ne s’applique pas

Lorsqu’un assujetti achète des biens autres que ceux visés ou qui ne répondent pas au fonctionnement du régime de la marge, il ne peut être question d’appliquer le régime de la marge : la TVA est exigible sur la totalité du prix de vente.

C’est ainsi qu’il ne peut être question du régime de la marge pour les biens achetés auprès de certaines institutions bénéficiant d’exemptions (organisations internationales, diplomates etc.).

Les biens qui se consomment par un premier usage sont exclus du régime particulier. Sont en autres concernés, le vin

1. Circulaire n° 1/95, n° 46 – Revue TVA n° 112, 43.
2. Circulaire n° 1/95, n° 49 – Revue TVA n° 112, 44.

et les autres boissons alcooliques, achetés chez des particuliers.¹

Rappelons qu'il est loisible à l'assujetti-revendeur de soumettre au régime normal des biens répondant aux conditions du régime de la marge. Il y aura alors, le cas échéant, une rectification à apporter dans son registre des achats.

La circonstance que l'activité économique exercée par l'assujetti-revendeur porte également sur des biens exclus du régime particulier de la marge n'entraîne pas la perte du bénéfice de ce régime. S'il applique à la fois le régime normal de taxation et le régime particulier d'imposition, l'assujetti-revendeur n'est pas nécessairement tenu de comptabiliser séparément les opérations soumises au régime normal et les opérations soumises au régime particulier, à condition qu'il inscrive ces opérations dans des colonnes distinctes du journal des recettes et du facturier de sortie.

7.2.5 Déduction

L'assujetti-revendeur ne dispose d'aucun droit à déduction pour les biens qu'il soumet au régime de la marge. Il va de soi qu'il déduit, selon les règles, les biens vendus et soumis au régime normal de taxation sur le prix total.

En tout état de cause, la déduction est toujours autorisée en ce qui concerne les dépenses engagées pour son activité économique, y compris la remise en état de biens soumis au régime de la marge.

7.2.6 Exportation

En principe, l'exportation de biens (et les livraisons y assimilées aux ambassades, organisations internationales), est exemptée de TVA sous réserve d'en apporter la preuve.

7.2.7 Livraison par un acheteur-revendeur allemand d'objet de collection, d'antiquité et d'art

L'Allemagne dispose d'un régime qui s'écarte du régime particulier de perception sur la marge bénéficiaire comme applicable en Belgique. Sur la facture délivrée par l'acheteur-revendeur il sera en effet précisé que le régime de la marge est applicable alors que la TVA allemande est mentionnée séparément. Ceci est cependant sans importance pour le fonctionnement du régime de la marge belge : l'acheteur belge agit de la même manière que pour les achats d'autres biens soumis au régime de la marge.

7.3 Conditions et comptabilité

Le régime particulier d'imposition de la marge instauré sur la base de l'article 58, § 4, du Code de la TVA, peut être appliqué aux livraisons de biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité effectuées par un assujetti-revendeur, lorsque ces biens ont été vendus à cet assujetti-revendeur par des fournisseurs qui n'ont pu exercer aucun droit à la déduction, à l'exonération ou à la restitution

de la taxe qu'ils ont payée lors de leur achat, de leur acquisition intracommunautaire ou de leur importation.

7.3.1 Délivrance d'un bordereau d'achat

Lors de l'achat à une personne non assujettie ou à un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées par l'article 44, § 2, 13°, du Code, ou lors de chaque envoi en consignation par l'une de ces personnes, l'assujetti-revendeur est tenu de délivrer un bordereau d'achat indiquant :

- 1° la date de l'achat et le numéro sous lequel il est inscrit dans le registre des achats de l'assujetti-revendeur, ou la date de l'envoi en consignation ;
- 2° le nom ou la dénomination sociale et l'adresse des parties intervenues dans l'opération ;
- 3° le numéro d'identification à la TVA attribué à l'assujetti-revendeur conformément à l'article 50 du Code ;
- 4° la dénomination précise et la quantité des biens achetés ou envoyés en consignation ;
- 5° le prix d'achat (en cas d'envoi en consignation, le prix d'achat ne doit être inscrit sur l'exemplaire du bordereau conservé par le consignataire que lorsque l'achat est devenu ferme, c'est-à-dire, en règle, au moment de la vente par le consignataire) ;
- 6° une déclaration du fournisseur selon laquelle celui-ci n'a pu obtenir aucun droit à exonération ou restitution de la taxe lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation du bien qu'il revend à l'assujetti-revendeur.

Le bordereau d'achat doit être établi en double exemplaire et signé par les parties contractantes, la qualité des signataires devant être mentionnée. L'un des exemplaires du bordereau d'achat est remis au vendeur au moment de la livraison du bien, l'autre exemplaire est conservé par l'assujetti-revendeur.

Lors de l'achat à un assujetti bénéficiant du régime prévu à l'article 56 *bis* du Code ou auprès d'un autre assujetti-revendeur, ceux-ci délivrent à l'assujetti-revendeur une facture reprenant les mentions prescrites par l'article 5 de l'Arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992.

7.3.2 Moyens de preuve

L'assujetti-revendeur a la charge de la preuve : il doit pouvoir établir que son acheteur est une personne visée ci-avant.

Sauf en cas de collusion entre les parties ou de non-respect manifeste de la présente disposition, le bordereau d'achat signé par le fournisseur ou la facture délivrée par un assujetti soumis au régime prévu à l'article 56 *bis* du Code, déchargent l'assujetti-revendeur de la responsabilité d'établir qu'il a acheté les biens aux personnes visées ci-avant.

1. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 2000- 2001, n° 50-062, Q. n° 471 de M. Aimé Desimpel du 6 octobre 2000.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

7.3.3 Tenue du registre des achats

Pour les biens que l'assujetti-revendeur peut et veut soumettre au régime de la marge, il y a lieu d'opérer une inscription dans le registre des achats (voir annexe I). Ce registre remplace pour les biens visés le facturier d'entrées.

Il est permis de combiner le registre des achats et le facturier d'entrée en un seul registre pourvu que toutes les mentions requises y figurent.

L'inscription dans le registre a lieu au fur et à mesure des achats, selon une série ininterrompue de numéros. Elle comprend, pour chaque bien, les indications suivantes :

- 1° le numéro d'inscription ;
- 2° la date du document d'achat ;
- 3° le nom ou la dénomination sociale du fournisseur ;
- 4° la nature du bien ou, éventuellement, la mention des régularisations ou des exonérations ;
- 5° le 'prix d'achat' à prendre en considération pour le calcul de la marge bénéficiaire.

7.3.4 Tenue d'un registre de comparaison

Le registre de comparaison est un registre centralisateur qui permet, au départ du facturier de sortie (colonne relative aux opérations soumises au régime particulier), du journal des recettes (colonne propre aux opérations soumises au régime particulier) et du registre des achats, de déterminer, à la fin de chaque période de déclaration, excepté à la fin de la dernière période de déclaration de l'année, la taxe due par l'assujetti-revendeur pour les ventes qu'il a effectuées. Il permet, en effet, de reconstituer la base d'imposition globale pour la période ainsi que la taxe y afférente.

7.3.5 Identification des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité détenus par l'assujetti-revendeur

L'assujetti-revendeur doit pouvoir établir à tout moment, à la requête des agents chargés du contrôle, la provenance des biens visés qu'il détient. A cet effet, il individualisera chaque bien soit au moyen d'une étiquette sur laquelle sera reproduit le numéro d'inscription dans le registre des achats ou dans le facturier d'entrée, soit par tout autre moyen qui présente les mêmes garanties.

7.3.6 Tenue d'une comptabilité séparée

Pour les ventes de biens au régime de la marge, il y a lieu de tenir une comptabilité séparée ou, à défaut, d'inscrire les opérations dans des colonnes séparées du facturier de sorties ou du journal de recettes.

7.4 Dispositions particulières pour objets d'art, de collection et antiquités

L'assujetti-revendeur peut opter pour le régime de la marge pour :

- les livraisons d'objets d'art, de collection et antiquités qu'il a importés lui-même (taux 6 %) ;
- les livraisons d'objets d'art effectuées par leurs auteurs ou leurs ayants droit (taux 6 %) ;
- les livraisons d'objets d'art par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur lorsque ces livraisons sont soumises au taux réduit.

Cette option vaut pour au moins 2 années civiles et implique que l'assujetti-revendeur renonce au droit à déduction de la TVA acquittée lors de l'importation ou de l'achat des biens visés (en principe taux de 6 %).

L'assujetti-revendeur est tenu d'introduire sa déclaration d'option, par lettre recommandée à la poste, auprès du contrôleur en chef de l'office de contrôle de la TVA dont il relève.

L'option prend cours à la date de la remise de la lettre à la poste et vaut jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date.

Passé ce délai et à défaut de dénonciation avant le 31 décembre et par écrit recommandé, cette option est renouvelée par tacite reconduction.

De par l'exercice de l'option, l'assujetti-revendeur manifeste son intention de soumettre ses livraisons de biens visés au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

Rappelons qu'à partir du 1^{er} janvier 1995, le taux applicable aux livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité est le taux normal de la taxe, peu importe que la livraison soit réalisée sous le régime normal ou sous le régime de la marge bénéficiaire.

Toutefois, le taux réduit de 6 % s'applique :

- aux importations d'objets d'art, de collection ou d'antiquité ;
- aux livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droits ;
- aux livraisons d'objets d'art effectuées par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque ces objets d'art ont été importés par cet assujetti lui-même, ou qu'ils lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit, ou lorsqu'ils lui ont ouvert droit à déduction totale de la TVA.

Le taux réduit s'applique également aux acquisitions intra-communautaires d'objets d'art lorsque le vendeur dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport des biens acquis est :

- l'auteur ou ses ayants droits ;
- ou un assujetti-revendeur, agissant à titre occasionnel, lorsque ces objets d'art ont été importés par cet assujetti lui-même, ou qu'ils lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit, ou lorsqu'ils lui ont ouvert droit à déduction totale de la TVA.

Ce qui précède vaut également pour les achats réalisés en Allemagne, Etat membre qui applique un régime dérogatoire.

7.5 Dispositions particulières relatives aux ventes publiques de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité

Il est renvoyé à la circulaire n° 1/95¹.

8 TABLEAU RÉCAPITULATIF DE CESSION DE FONDS DE COMMERCE AVEC DIFFÉRENTS RÉGIMES

Cédant	Repreneur	Règlement
Forfaitaire qui n'a jamais rédigé un inventaire	Assujetti soumis au régime normal	Restitution sur tous les biens d'inventaire pour le cédant
Forfaitaire qui a commencé avant le 01.01.1971 qui a demandé la détaxation au 01.01.1971 et qui par la suite n'a jamais dressé d'inventaire	Assujetti soumis au régime normal	Restitution pour le cédant limitée à la majoration de stock lors de la cession et à la détaxation
Forfaitaire qui a commencé avant le 01.01.1971 qui n'a pas demandé la détaxation et qui par la suite n'a jamais dressé d'inventaire	Assujetti soumis au régime normal	En principe pas de restitution pour le cédant sauf pour être exact
Forfaitaire qui dresse annuellement des inventaires et qui en tient compte	Assujetti soumis au régime normal	Restitution pour le cédant des majorations de stock vis-à-vis du dernier inventaire imputé ; éventuellement TVA à payer en cas de réduction de stock
Assujetti soumis au régime normal	Forfaitaire qui était forfaitaire avant la cession et qui imputait ses inventaires annuels	Pas de régularisation à effectuer (à la fin de l'année, le nouvel inventaire est comparé avec le précédent)
Assujetti soumis au régime normal	Forfaitaire qui commence son activité lors de la cession	Report jusqu'à la fin de l'année : si le repreneur dresse un inventaire, ce dernier peut être imputé ; à l'expiration de chaque trimestre un quart de la TVA doit être payé sur le stock reporté
Assujetti soumis au régime normal	Forfaitaire avant la cession qui n'a jamais dressé d'inventaire	Lors de chaque trimestre de l'année, qui suit la cession un quart de la TVA doit être acquitté sur le stock cédé
Forfaitaire qui ne dresse pas et qui n'impute pas annuellement d'inventaire	Forfaitaire avant la cession qui n'a jamais dressé d'inventaire	Pas de régularisation pour le cédant ou le repreneur (le prix de la cession doit tenir compte de la charge forfaitaire)
Forfaitaire qui ne dresse pas d'inventaire et qui ne l'impute pas annuellement	Forfaitaire avant la cession qui dressait des inventaires	Le cédant a droit à la restitution à la fin de l'année, le repreneur compare son inventaire avec l'inventaire précédent
Forfaitaire qui ne dresse pas d'inventaire et qui ne l'impute pas annuellement	Assujetti qui commence son activité et qui demande le forfait	Le cédant a droit à la restitution le repreneur peut attendre la fin de l'année : s'il ne dresse pas d'inventaire, il doit à l'expiration de chaque trimestre acquitter un quart de la TVA sur le stock cédé

1. Revue TVA n° 112, 79.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

Cédant	Repreneur	Règlement
Forfaitaire qui dressait annuellement un inventaire	Forfaitaire avant la cession sans imputation des inventaires annuels	Le cédant compare le stock cédé avec le dernier stock répertorié le repreneur paie un quart de la TVA sur le stock cédé lors de chaque trimestre de l'année suivante
Forfaitaire qui dressait annuellement un inventaire	Forfaitaire avant la cession avec imputation des inventaires annuels	Cédant : voyez ci-avant ; le repreneur compare à la fin de l'année le stock avec le stock précédent
Forfaitaire qui dressait annuellement un inventaire	Assujetti qui commence son activité lors de la cession et qui demande le forfait	Cédant : voyez ci-avant ; le repreneur attend la fin l'année et paie ; s'il ne dresse pas d'inventaire, un quart de la TVA sur le stock cédé, lors de chaque trimestre
Assujetti soumis au régime de franchise pour les petites entreprises	Assujetti soumis au régime normal	Restitution pour le cédant
Assujetti soumis au régime de franchise pour les petites entreprises	Assujetti soumis au régime forfaitaire	Restitution sur les biens cédés pour le cédant ; le repreneur doit en principe suivre les règles applicables en cas de cession par des assujettis ordinaires à des forfaitaires, aucune régularisation sous certaines conditions
Assujetti soumis au régime de franchise pour les petites entreprises	Assujetti soumis au régime de franchise pour les petites entreprises	Pas de régularisation ; le prix de la cession doit comprendre la charge de la pression fiscal
Assujetti soumis au régime normal	Assujetti soumis au régime de franchise pour les petites entreprises	Le cédant impute la TVA sur les biens cédés
Assujetti soumis au régime forfaitaire	Assujetti soumis au régime de franchise pour les petites entreprises	Pas de régularisation pour les biens imposés forfaitairement : imputation de la TVA sur la cession
Assujetti soumis au régime agricole particulier	Assujetti soumis au régime normal	Restitution de la TVA sur les matières premières, frais, biens produits, animaux de ferme, biens non récoltés, services d'engraissement en stock et révision de la TVA sur les moyens d'exploitation
Assujetti soumis au régime normal	Assujetti soumis au régime agricole particulier	Le repreneur doit rembourser la TVA sur les biens de l'inventaire
Assujetti soumis au régime agricole particulier	Assujetti soumis au régime agricole particulier	Pas de régularisation

9 RÉGIME PARTICULIER D'IMPOSITION DE LA MARGE POUR LES MOYENS DE TRANSPORT D'OCCASION

Le régime qui était d'application pour la période du 1^{er} juin 1993 au 31 décembre 1994¹ est modifié sur base de la Directive du Conseil 94/5/CE du 14 février 1994.²

Il s'agit d'un régime particulier facultatif pour les moyens de transport d'occasion. A la sortie, la TVA n'est perçue, en principe, que sur la marge bénéficiaire du vendeur.

Puisque ce régime est facultatif, les vendeurs de moyens de transports d'occasion peuvent lui préférer le régime normal, à savoir, percevoir la TVA sur le prix demandé au client. S'ils choisissent le régime de la marge, ils ne peuvent exercer alors aucun droit à déduction pour les biens soumis à ce régime.

1. Voir circulaire administrative n° 10/93.

2. En droit belge, voir article 58, § 4, du Code et arrêté royal n° 53 du 23 décembre 1994.

La circulaire administrative n° 2 du 2 janvier 1995¹ explique le nouveau régime.

9.1 Définitions

Le régime particulier ne peut être appliqué que si les moyens de transport répondent à trois critères :

- il doit s’agir d’un moyen de transport au sens de l’article 58, § 4, du Code ;
- le moyen de transport doit être ‘d’occasion’ ;
- le moyen de transport doit avoir été acheté auprès d’un particulier ou d’une personne y assimilée pour le fonctionnement du régime particulier.

9.1.1 Notion de moyens de transport

On entend par moyens de transport au sens du régime particulier :

- 1° les voitures automobiles, motocyclettes et autres véhicules terrestres à tous moteurs et leurs remorques ;
- 2° les yachts, bateaux et canots de plaisance ;
- 3° les avions, hydravions, hélicoptères et autres appareils analogues et les planeurs.

Le Tribunal de 1^{ère} Instance d’Anvers a confirmé que la notion de moyens de transport neufs est une notion de droit européen. La législation nationale éventuellement divergente issue d’un Etat membre dans lequel une entreprise établie en Belgique a acheté un tel véhicule est donc totalement irrelevante à cet égard.²

La définition de la notion de camionnette telle qu’elle a été amendée par la Loi du 27 décembre 2005 (MB, 30 décembre 2005) est ici aussi irrelevante.

9.1.2 Notion de moyens de transport d’occasion

On entend par moyens de transport d’occasion les moyens de transport qui sont susceptibles de remploi, en l’état ou après réparation.

Outre les moyens de transport neufs, cette définition exclut par elle-même :

- 1° les moyens de transport qui avant leur revente, ont subi des transformations telles qu’une identification n’est possible entre leur état d’origine et leur état au moment de la revente (p. ex. : une camionnette transformée en minibus ou motorhome) ;
- 2° les moyens de transport qui ne sont pas susceptibles d’être réemployés comme tels (p. ex. : carcasses de véhicules qui sont réduites à l’état de mitraille...).

9.1.3 Achat du moyen de transport auprès d’un particulier ou d’une personne y assimilée

Le moyen de transport d’occasion ne peut rentrer dans le régime particulier que s’il est revendu par un assujetti-revendeur après avoir été acheté auprès d’une des personnes suivantes :

- 1° une personne non-assujettie (particulier, personne morale non-assujettie...) ;
- 2° un assujetti exonéré dans la mesure où la livraison du moyen de transport par cet assujetti est exemptée de TVA conformément à l’article 44, § 2, 13°, du Code (exemple : achat auprès d’une clinique ou d’un dentiste) ;
- 3° un assujetti franchisé, dans la mesure où la livraison du moyen de transport par cet assujetti bénéficie de la franchise prévue par l’article 56 *bis* du Code (petite entreprise ayant un chiffre d’affaires annuel maximum de 25.000 EUR depuis le 1^{er} janvier 2016 (avant 15.000 EUR) et qu’il s’agisse d’un bien d’investissement ;
- 4° un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison du moyen de transport par cet autre assujetti-revendeur a été soumise à la TVA conformément au régime particulier.

Le régime particulier de la marge ne peut, par conséquent, s’appliquer qu’aux seuls moyens de transport qui, arrivés au stade final de la mise en consommation, sont revendus à un assujetti-revendeur par un consommateur nommé ci-avant pour autant que celui-ci n’ait pu exercer aucun droit à déduction ni à exonération ni à restitution de la taxe lors de l’achat, de l’acquisition intracommunautaire ou de l’importation de leur moyen de transport.

Les moyens de transport dont l’assujetti-revendeur ne peut établir qu’ils ont été achetés à des personnes visées ci-dessus, sont censés avoir été acquis sous le régime normal de la TVA.

La circonstance que le commerce porte également sur des moyens de transport exclus du régime particulier n’entraîne pas la perte du régime particulier.

9.1.4 Base d’imposition – La marge bénéficiaire

La base d’imposition pour les livraisons de moyens de transport d’occasion est constituée par la marge réalisée par l’assujetti-revendeur, diminuée du montant de la TVA afférente à la marge elle-même.

Cette marge est égale à la différence entre le prix de vente et le prix d’achat que l’assujetti-revendeur a payé pour le bien.

1. Revue TVA n° 112, 105.

2. Trib. Anvers, 18 mai 2005, de Fiscoloog, nr. 997, 5 octobre 2005, p. 11.

9.2 ‘Assujetti-revendeur’

L’assujetti-revendeur est l’assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise, en vue de leur revente des moyens de transport d’occasion, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d’autrui en vertu d’un contrat de commission à l’achat ou à la vente.¹

Une entreprise qui, dans l’exercice normal de son activité, revend des véhicules qu’elle avait acquis d’occasion en vue de les affecter à son activité de location-vente et pour laquelle la revente n’est pas, au moment de l’opération d’acquisition du bien d’occasion, l’objectif principal mais seulement son objectif secondaire, accessoire à celui de la location, peut être considérée comme un ‘assujetti-revendeur’ au sens de cette disposition².

9.3 Fonctionnement du régime particulier

9.3.1 Moyens de transport d’occasion pour lesquels l’assujetti-revendeur applique le régime particulier

Si les conditions telles que reprises ci-avant sont remplies, un régime particulier d’imposition de la marge réalisée par l’assujetti-revendeur peut être appliqué aux livraisons de moyens de transport d’occasion qu’il effectue.

Cette marge peut être calculée comme suit.

Application :

Supposons qu’un assujetti-revendeur achète à une personne non-assujettie une voiture automobile d’occasion au prix de 5.000 EUR.

La voiture automobile peut être vendue dans l’état où elle se trouve au prix de vente de 6.000 EUR. Dans cette hypothèse, la marge s’élève à 1.000 EUR TVA comprise, c’est-à-dire :

+ 6.000 EUR	= Prix de vente =
- 5.000 EUR	= Prix d’achat =
= 1.000 EUR	= Marge =

La TVA exigible se calcule comme suit :

$$\frac{1.000 \text{ EUR} \times 21}{121} = 173,55 \text{ EUR}$$

L’assujetti-revendeur ne peut pas faire apparaître séparément sur la facture la TVA relative à la livraison de la voiture d’occasion vendue sous le régime particulier d’imposition de la marge.

1. Voir article 13 du Code.
2. CJCE, arrêt Jyske, 8 décembre 2005, aff. C- 280/04.

- La facture ou le document en tenant lieu doit, en outre, porter la mention suivante : ‘Livraison soumise au régime particulier d’imposition de la marge TVA non déductible’.
- Même en cas de vente à un assujetti ordinaire déposant, la TVA incluse n’est en aucun cas déductible.

La taxe due par l’assujetti-revendeur se calcule ‘en dedans’ sur la différence ‘taxe comprise’ entre les prix de vente et d’achat. Le calcul de la différence s’opère, non pour chaque bien considéré individuellement, mais globalement pour chaque période de déclaration, compte tenu de l’ensemble des biens vendus et achetés au cours de la période considérée.

Au fur et à mesure de ses achats, l’assujetti-revendeur inscrit le montant des prix d’achat au registre des achats. L’inscription dans le registre des achats d’un bien s’opère donc immédiatement, sans attendre la revente. Au fur et à mesure de ses ventes, il en inscrit le montant ‘TVA comprise’, soit dans son facturier de sortie soit dans son journal des recettes.

A l’expiration de chaque période de déclaration, il reporte dans un registre de comparaison, le montant total des ventes ‘TVA comprise’ et le montant total des achats inscrits dans le journal des achats.

Il calcule la TVA sur la différence entre ces deux montants.

Application :

Supposons que, pendant une même période de déclaration, l’assujetti-revendeur, en appliquant le régime de la marge, a acheté des véhicules d’occasion à des non-assujettis pour un montant total de 50.000 EUR et qu’il en a vendu pour un montant total de 60.000 EUR taxe comprise.

La taxe se calcule sur la différence entre le montant total des ventes et le montant total des achats (50.000 EUR) comme suit :

+ 60.000 EUR	= Prix de vente
- 50.000 EUR	= Prix d’achat
= 10.000 EUR	= Marge

La TVA exigible se calcule comme suit :

$$\frac{10.000 \text{ EUR} \times 21}{121} = 1.735,54 \text{ EUR}$$

Insistons sur le fait que pour chaque livraison pouvant relever du régime particulier d’imposition, l’assujetti-revendeur peut préférer appliquer le régime normal (calcul de la TVA sur le prix demandé au cocontractant).

En ce qui concerne les moyens de transport d'occasion inscrits au registre des achats et qui ont été postérieurement vendus avec application du régime normal, il y aura lieu d'apporter une régularisation dans ledit registre.

Notons que l'Administration admet que l'assujetti-revendeur qui éprouverait des difficultés à fixer la base d'imposition globalement par période de déclaration en raison de la nature de son activité économique ou de l'organisation de sa comptabilité, est autorisé à déterminer la base d'imposition séparément pour chaque livraison.

9.3.2 Moyens de transport d'occasion pour lesquels l'assujetti revendeur ne peut pas appliquer le régime particulier

Lorsque l'assujetti revendeur a acheté un moyen de transport d'occasion dans les cas suivants, il ne peut pas appliquer le régime particulier de taxation sur la marge.

Cette interdiction concerne les opérations suivantes :

- les achats auprès d'assujettis ordinaires déposants ;
- les achats auprès d'autres assujettis revendeurs qui n'ont pas soumis la livraison au régime particulier ;
- les importations de moyens de transport.

Puisque la TVA est exigible et déductible dans le chef de l'assujetti-revendeur, en raison de telles opérations, sur le prix payé au vendeur ou sur la valeur de l'importation, il ne se justifie plus de limiter sa perception à la seule plus-value réalisée par le marchand ; la TVA doit, d'une manière ou d'une autre, être perçue en définitive sur le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur.

Cet objectif est réalisé dans le régime normal de la TVA, où l'assujetti-revendeur calcule la TVA sur son prix de vente mais peut déduire la taxe grevant son achat, son acquisition intracommunautaire ou son importation.

Dans cette optique, sont également exclus du régime de la marge, les moyens de transport qui sont livrés à l'assujetti-revendeur par une personne non-assujettie qui a elle-même bénéficié lors de l'achat du moyen de transport qu'elle revend d'une exonération ou d'une restitution totale ou partielle de la taxe (p. ex. : invalides, diplomates, organisations internationales,...).

Lorsqu'un véhicule est vendu à un assujetti-revendeur par un membre des Forces belges en Allemagne, le régime de la marge ne peut également pas être appliqué¹.

9.3.3 Moyens de transport d'occasion visés par le régime particulier mais que l'assujetti-revendeur exclut lui-même de ce régime

L'assujetti-revendeur peut, s'il le désire, soumettre n'importe quelle vente d'un moyen de transport d'occasion au

régime normal et ce dès l'achat du moyen de transport ou même après inscription dans le registre des achats.

Pour les ventes de moyens de transport d'occasion qu'il a lui-même exclu du régime particulier, dès le moment où il les a acquis, l'assujetti-revendeur doit appliquer le régime normal de la TVA.

Par conséquent, ces moyens de transport ne sont pas inscrits dans le registre des achats. Il doit donc calculer la taxe due sur le prix de vente de ces biens.

Il va de soi que l'achat et la vente de ces moyens de transport est reprise dans la comptabilité que l'assujetti doit tenir conformément aux article 14 et suivants de l'Arrêté royal n° 1 (facturier d'entrée et facturier de sortie). Il n'y a jamais lieu de procéder à une inscription dans le registre des achats dans un tel cas.

L'assujetti-revendeur ne doit pas nécessairement tenir une comptabilité séparée pour les opérations relevant du régime normal et pour celles relevant du régime particulier, à condition qu'il inscrive les opérations relevant de l'un ou l'autre régime dans des colonnes séparées du journal des recettes et du facturier de sortie.

Par l'inscription dans le registre des achats, l'assujetti-revendeur manifeste son intention d'inclure les moyens de transport d'occasion dans le régime d'imposition de la marge. Même après cette inscription, il lui est possible, lors de la revente du moyen de transport d'occasion, d'appliquer le régime normal de la TVA. Dans ce cas, une régularisation doit être opérée dans le registre des achats.

9.4 Déductions à opérer par l'assujetti-revendeur de moyens de transport d'occasion

L'assujetti-revendeur ne peut pas déduire la TVA acquittée lors de l'achat ou de l'acquisition intracommunautaire des moyens de transport visés achetés auprès d'un autre assujetti-revendeur établi en Belgique ou dans un autre Etat membre, pour autant que la livraison de ce moyen de transport soit soumis par le vendeur à un régime particulier de la marge.

Sous réserve des limitations et exclusions prévues par le Code, l'assujetti-revendeur peut, en principe, déduire, comme tout assujetti, les taxes grevant ses dépenses en relation avec son activité économique qu'il a inscrites à son facturier d'entrée.

De la même manière, il peut déduire les taxes ayant grevé les pièces détachées, accessoires et équipements qui lui ont été fournis, qu'il a importés et les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il a effectuées ainsi que les travaux d'entretien et les travaux de réparation, qui lui ont été fournis pour les moyens de transport d'occasion. Il va de soi que le prix de ces livraisons de biens ou prestations de services ne peut en aucun cas être inscrit dans le registre des achats, mais doivent être inscrits dans le facturier d'entrée.

1. Décision du 18 mars 1994, n° E.T. 10.212/61 – Revue TVA n° 109, 623.

CHAPITRE 12 Les régimes particuliers

9.5 Tableau récapitulatif

MOYENS DE TRANSPORT D'OCCASION	Le régime particulier peut-il s'appliquer ?
I. Achats en Belgique :	
1. Auprès d'un particulier ou personne morale non assujettie (commune, etc.)	OUI
2. Auprès d'un assujetti exonéré visé à l'article 44 du Code (dentiste, clinique, etc.)	OUI
3. Auprès d'un assujetti franchisé visé à l'article 56 <i>bis</i> du Code	OUI
4. Auprès d'un assujetti-revendeur titulaire de l'autorisation et qui a soumis la livraison au régime particulier	OUI
5. Auprès d'un invalide ou d'un handicapé au sens de l'article 77, § 3, du Code	NON
6. Auprès d'un diplomate (exonération)	NON
7. Auprès d'un organisme international (exonération)	NON
8. Tout autre cas	NON
II. Importation en Belgique	NON
III. Acquisitions intracommunautaires (seulement pour moyens de transport non neufs) lorsque le vendeur est :	
1. un non-assujetti	OUI
2. un assujetti exonéré bénéficiant d'un régime comparable à l'article 44 du Code en Belgique ^a	OUI
3. un assujetti franchisé bénéficiant d'un régime comparable à l'article 56 <i>bis</i> du Code ^b	OUI
4. un assujetti-revendeur qui applique un régime de taxation sur la marge	OUI (forfait de 15 %)
5. un assujetti-revendeur qui applique le régime normal (perception sur le prix)	NON
IV. Biens en stock au 31 mai 2002	OUI
achetés auprès de personnes reprises au point I, 1 à 4 ainsi qu'auprès d'un assureur qui en avait acquis la propriété par délaissement d'une personne visée au point I, 1 à 4.	
!! dans le cas I. 4 calculer une TVA rémanente.	

a. Cf. article 13 de la Sixième Directive CEE.

b. Cf. article 24 de la Sixième Directive CEE.

CHAPITRE 13 Moyens de preuve

1 MOYENS DE PREUVE DE DROIT COMMUN

1.1 Principes

Le créancier qui réclame l'exécution d'une obligation doit en prouver l'existence tandis que le débiteur qui se prétend libéré est tenu de prouver le paiement intervenu.¹

Ce principe élémentaire de droit commun fonctionne également en matière de TVA : la charge de la preuve repose sur les épaules de l'Administration.

L'Administration peut utiliser tous les moyens du droit commun, témoins et présomptions y compris, à l'exception du serment, de manière à prouver ;

- toute contravention aux dispositions du Code ou des arrêtés pris pour son exécution ;
- tout fait quelconque qui établit la déduction de la taxe ou d'une amende ;
- tout fait quelconque qui concourt à établir la déduction de la taxe ou d'une amende.

Le serment n'appartient donc pas aux moyens de preuve admissibles. Ceci est illustré par un jugement rendu le 13 mars 2003 par le tribunal correctionnel de Tongres : dans cette affaire, concernant une fraude TVA intracommunautaire, l'action pénale était principalement basée sur les résultats d'une enquête pénale diligentée aux Pays-Bas.

Dans le cadre de cette enquête, quelques personnes furent entendues en tant que témoins, sous serment.

L'action pénale belge fut déclarée irrecevable à l'égard des personnes interrogées sous serment alors qu'elle reste recevable en ce qui concerne d'autres prévenus qui ne furent pas entendus sous serment.

De plus, cette Administration peut également prouver, les points visés ci-avant au moyen des procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires du Ministère des Finances. Ces procès-verbaux font foi jusqu'à preuve du contraire.

Certaines présomptions importantes ont été introduites dans le Code, dont les plus importantes sont :

- celui qui acquiert ou produit des biens en vue de les vendre est censé avoir livré ces biens dans des conditions qui rendent la TVA exigible², et ce au taux le plus élevé, sauf preuve contraire (cette preuve contraire peut être un inventaire ayant force probante) ;
- celui qui fournit des services est censé, sauf preuve contraire l'avoir fait aux conditions rendant la TVA exigible et ce au taux le plus élevé ;³
- les biens envoyés à vue ou les biens donnés en consignation sont censés être achetés par le destinataire ou par le consignataire, si ces derniers ne peuvent justifier la détention de ces biens ou leur renvoi à l'expéditeur ou au consignat.⁴

Enfin, comme preuve 'ultime' une taxation d'office peut, sous certaines conditions, être imposée au redevable. Cette taxation d'office inverse la charge de la preuve.

1.2 Moyens de preuve du droit commun

1.2.1 Preuve littérale

La charge de la preuve d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé est différente. Un acte ou un écrit dont le contenu est authentique et qui peut uniquement être réfuté par une procédure en faux, lie également l'Administration.

Pour un acte sous seing privé, qui est rédigé et signé par les parties contractantes, la signature est la seule condition essentielle pour la validité de l'acte sous seing privé.

Toutefois, il existe des conditions particulières pour certains actes. Par exemple lors d'un contrat synallagmatique, deux autres conditions sont exigées⁵, à savoir :

- 1° l'acte doit être rédigé en autant d'originaux qu'il y a de parties qui ont un intérêt distinct ;
- 2° il faut mentionner sur chaque original combien d'originaux ont été rédigés.

1. Voir en ce sens le Code civil, chapitre VI, article 1315.

2. Cf. article 64, § 1^{er}, du Code.

3. Cf. article 64, § 2, du Code.

4. Cf. article 65 du Code.

5. Voir article 1325 du Code civil.

CHAPITRE 13 Moyens de preuve

En ce qui concerne le billet ou la promesse sous seing privé par lequel une partie s'engage envers l'autre à lui payer une somme d'argent ou une chose appréciable, nous retrouvons des prescriptions spécifiques dans l'article 1326 du Code civil, à savoir :

- soit l'acte est écrit entièrement par la main du signataire ;
- soit le signataire doit écrire en toutes lettres à la main avant sa signature 'bon' ou 'approuvé' suivi de la somme ou de la quantité de la chose.

L'Administration peut invoquer tous les actes signés par un redevable de la taxe ou son mandataire. Il en est de même s'il s'agit de pièces établies par le redevable lui-même ou à sa demande (la comptabilité par exemple).¹

Remarquons toutefois que des documents qui, via un exercice irrégulier du droit de rétention, seraient en possession de l'Administration, ne peuvent en aucun cas être utilisés comme moyen de preuve.²

Nous retrouvons tout particulièrement, en matière de TVA, l'application de la preuve littérale en matière de comptabilité et de relevés de régularisation signés par l'assujéti avec reconnaissance de dette.

1.2.2 Preuve par témoins

La preuve par témoins est fournie par les déclarations de :

- soit des témoins directs : qui ont assisté, vu ou entendu les opérations à prouver ;
- soit des témoins indirects : qui ont appris les opérations à prouver d'autres témoins directs.

La preuve par témoins n'est généralement jamais invoquée par l'Administration de la TVA et est par conséquent d'une moindre importance. En ce qui concerne la TVA, il n'y a pas de formalités légales pour auditionner des témoins. En pratique, les explications des témoins sont reprises dans un procès-verbal, pour sa force probante particulière. Le procès-verbal constitue en TVA un moyen de preuve particulier à l'égard de l'Administration. Ceci signifie que, lorsque les conditions de forme et de contenu du procès-verbal sont respectées, les éléments auxquels cette valeur probante peut être attachée, sont présumés exacts (cela veut dire que le témoignage repris dans le procès-verbal a effectivement été fait en ces termes, mais pas nécessairement que les explications fournies correspondent à la réalité).

Dans ce cas, le procès-verbal fait foi jusqu'à preuve du contraire.³

En matière d'I.S.R., il y a lieu, pour l'audition de témoins, de respecter la procédure prévue en la matière aux articles 325 et 326 du CIR 1992.⁴

1.2.3 Preuve par présomption

Les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu.⁵ Il faut toutefois faire la distinction entre les présomptions légales et les présomptions de l'homme.

La présomption légale est la présomption qui est attachée par une loi spéciale à certains actes ou à certains faits.⁶ Du fait de la présomption légale, celui à l'avantage de qui elle existe est déchargé de toute Administration de la preuve. La présomption légale peut être irréfragable (présomption *juris et de jure*) ou la preuve contraire peut être autorisée (présomption *juris tantum*).

Les présomptions, qui ne sont point établies par la loi, sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol.⁷

Il revient donc au magistrat d'apprécier si les critères précités sont réunis pour autant qu'il ne méconnaisse pas la notion légale de présomption de l'homme et, notamment, qu'il ne déduise pas des faits ainsi constatés des conséquences sans aucun lien avec eux ou qui ne seraient susceptibles, sur leur fondement, d'aucune justification.⁸

Un juge ne peut par exemple pas tirer de présomptions :

- d'une opinion personnelle ;
- d'une supposition ;
- d'une 'notoriété publique'.

De plus, une présomption ne peut jamais être le fait connu sur lequel une nouvelle présomption repose : une présomption ne peut pas être basée sur une autre présomption.

Lorsque l'Administration a utilisé des présomptions de l'homme, la preuve contraire repose sur l'assujéti ; elle est uniquement apportée si ce dernier oppose aux présomptions invoquées par l'Administration, des faits péremptoires.⁹

1. Voir aussi les articles 1317 à 1340 du Code civil.

2. Voir Trib. Bruxelles, 8 décembre 1994, F.J.F. n° 95/89.

3. Réponse du vice-premier ministre et ministre des Finances et des Réformes institutionnelles du 4 août 2008, à la question n° 109 de Mme Ingrid Claes du 29 avril 2008.

4. Trib., Bruxelles, 10 octobre 2001.

5. Article 1349 du Code civil.

6. Article 1350 du Code civil.

7. Article 1353 du Code civil.

8. Cass., 21 décembre 1990, Bull. Contr. n° 754, 2889.

9. Commentaire I.R., n° 246/52.10.

1.3 Procédure en matière de TVA

Lorsque qu'aucun accord à l'amiable n'est possible entre l'assujetti et l'Administration, les deux parties peuvent entamer une action en justice pour régler le litige.

Il résulte de l'article 138⁵*undecies* du Code judiciaire que la phase administrative et la phase judiciaire du litige sont désormais totalement distinctes et que le tribunal de première instance est saisi d'une cotisation litigieuse. Dès lors, si la requête saisissant le tribunal n'est recevable que pour autant que la procédure administrative ait été introduite depuis plus de six ou neuf mois ou ait fait l'objet d'une décision administrative, elle peut viser tous les moyens relatifs à l'imposition dont elle saisit le tribunal, y compris ceux qui n'avaient pas été évoqués dans la phase administrative du litige.¹

Les contestations relatives au recouvrement de l'impôt ne sont pas des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt dont connaît le tribunal de première instance en vertu de l'article 569, alinéa 1^{er}, 32^o, du Code judiciaire.²

Habituellement c'est l'Administration par le biais d'une contrainte qui pose le premier jalon forçant ainsi l'assujetti à soit payer les sommes réclamées, soit à faire opposition à la contrainte.

Remarquons que l'assujetti est en droit de soumettre lui-même le litige à la justice, s'il le souhaite.

L'assujetti peut, même si aucune contrainte ne lui a été signifiée, porter l'affaire devant le juge, par exemple après réception d'un procès-verbal. Il dispose en effet d'un intérêt suffisant pour ester en justice.³

Depuis la Loi du 15 mars 1999 applicable à partir du 6 avril 1999, le litige doit toujours être introduit par requête motivée contradictoire auprès du greffe du tribunal de 1^{ère} instance. Auparavant, les litiges devaient être soumis au juge de paix lorsque le montant total des sommes en jeu ne dépassait pas 75.000 BEF.

Les nouvelles règles instaurées par la Loi du 15 mars 1999 et qui régissent la manière dont doit être introduite une instance (requête en lieu et place d'une citation) sont uniquement applicables aux litiges en matière de TVA qui portent sur des dettes fiscales ou des restitutions qui trouvent leur source dans une cause d'exigibilité ou de restitution intervenue avant le 1^{er} janvier 1999.⁴

2 LE PROCÈS-VERBAL

2.1 Description

Le procès-verbal est l'acte dans lequel un agent chargé d'un contrôle ou d'une surveillance consigne ses diligences et ses constatations.⁵

La force probante spéciale que l'article 59, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée attribue aux procès-verbaux des agents du ministère des Finances, concerne les constatations matérielles personnelles de ces agents mais non les déductions juridiques qui peuvent être tirées.⁶

Les procès-verbaux établis par les agents du Ministère des Finances en vue de prouver les contraventions aux dispositions du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que tout fait quelconque qui établit ou qui concourt à établir la déduction de la taxe ou d'une amende administrative, constituent des pièces de la procédure fiscale et l'Administration en reste maître.⁷

Afin d'être valable, le procès-verbal doit :

- être rédigé par un fonctionnaire compétent du Ministère des Finances (c.-à-d. ceux qui ont prêté le serment des agents de l'Etat) et mentionner son nom et sa qualité ;
- indiquer la date à laquelle les constatations ont été faites ;
- mentionner de manière détaillée la nature des infractions ou des autres constatations faites ;
- être daté et signé par son auteur. Il n'est pas exigé que la signature soit 'lisible' puisque le nom du verbalisant est mentionné dans l'acte ;
- satisfaire à la législation sur l'emploi des langues.

Ne dispense pas l'Administration de prouver les faits qu'elle allègue, l'arrêt qui fonde sa décision, suivant laquelle un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée est débiteur de cette taxe, sur les éléments apportés par ladite Administration, à savoir des constatations d'un procès-verbal faisant foi jusqu'à preuve du contraire et des présomptions que le fonctionnaire a, sans être critiqué de ce chef, tirées de ces constatations.⁸

La copie signifiée du procès-verbal, attachée à la contrainte, ne doit pas être signée par le verbalisant.⁹

Le procès-verbal qui motive la contrainte est un acte préparatoire à la création de ce titre administratif exécutoire. Il

1. Trib., Liège, 20 juin 2002, F.J.F. n° 2004/ 62.

2. Cass. 1 décembre 2005, rôle n° C030030N.

3. Trib., Liège, 23 septembre 2002, Accountancy & fiscalité n° 4 du 30 janvier 2003, page 7.

4. Tribunal, Gand, 9 novembre 2000, F.J.F. n° 2001/212.

5. Manuel TVA 1^{er} juillet 1991, n° 590.

6. Cass., 17 avril 1998.

7. Cass., 20 juin 1995.

8. Cass., 14 novembre 1996.

9. Cass., 2 décembre 1994-1995, 95/47, R.W. n° 1994/40, F.J.F. page 1378.

CHAPITRE 13 Moyens de preuve

est indissociable de l'établissement de ce titre et est un élément de l'acte juridique complexe qui prend fin avec la notification de la contrainte.

Il n'est pas porté atteinte à la validité d'une contrainte notifiée par l'Administration par le seul fait qu'un procès-verbal joint à cette contrainte ne contient pas lui-même tous les éléments de fait établissant que la taxe est due mais se réfère à cet égard à un procès-verbal antérieur, non signifié, duquel apparaissent ces éléments.¹

Le procès-verbal est surtout nécessaire pour la détermination de faits et d'infractions qui ont un caractère passager (transport de biens, le refus de présentation de livres et de documents, la non-introduction d'une déclaration) mais peut également être rédigé par exemple pour démontrer qu'une comptabilité n'a pas de force probante, ce qui entraîne un nouveau calcul pour déterminer le chiffre d'affaires et la TVA due y afférente.

Lorsqu'un procès-verbal est rédigé par une personne non compétente (par exemple, un agent en disponibilité, démissionnaire, suspendu ou révoqué ou qui agit en dehors de son périmètre d'action) il est nul. La nullité est absolue lorsque les constatations faites par l'agent non-compétent ont été opérées de manière irrégulière. Si par contre, les constatations sont régulières, l'acte rédigé par la personne non-compétente perd le caractère de procès-verbal mais peut être utilisé comme déclaration écrite ayant la valeur de simple renseignement. La preuve n'en pourrait éventuellement être faite en justice qu'en recourant au témoignage de l'agent en cause.

2.2 Force probante du procès-verbal

Le procès-verbal fait foi jusqu'à preuve contraire². Cette force probante concerne tout ce que le(s) verbalisant(s) ont vu, entendu ou appris pour autant que ces constatations restent dans le cadre de leurs compétences, telles que entre autres :

- tous les actes que le verbalisant déclare avoir accomplis ;
- tous les faits dont le verbalisant déclare avoir été témoin (avoir entendu et vu) ;
- tout ce que le verbalisant découvre dans les livres et documents qui lui ont été présentés ;
- toutes les déclarations qui ont été déposées ou recueillies.³

Un procès-verbal n'a de force probante que si le verbalisant a effectué lui-même les constatations.⁴

2.3 Preuve contraire

L'assujetti peut invoquer tous les moyens de preuve légaux, à l'exception du serment afin de démontrer la preuve contraire. Toutefois, le juge ne peut accepter de pures affirmations comme preuve contraire aux constatations faites dans le procès-verbal et des présomptions éventuelles y afférentes.⁵

3 LA COMPTABILITÉ

3.1 La comptabilité en matière de TVA

Les règles formelles en matière de comptabilité TVA sont reprises aux articles 14 à 16 de l'Arrêté royal n° 1.

En principe, tout assujetti est libre d'organiser sa comptabilité à sa manière... pourvu qu'elle réponde au prescrit de la législation fiscale et comptable.

Des règles particulières sont prévues pour les assujettis forfaitaires, franchisés, exploitants agricoles soumis au régime particulier ainsi que pour les personnes morales non-assujetties.

En principe, tous les assujettis doivent tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour :

- permettre l'application de la TVA ;
- permettre le contrôle de la perception exacte.

Ils doivent tenir les registres suivants :

- un facturier d'entrée ;
- un facturier de sortie ;
- un journal des recettes.

L'assujetti est également tenu par les obligations en matière de comptabilité.⁶ Encore que la Loi comptable ne soit pas une loi fiscale, elle a sans aucun doute de nombreuses implications fiscales.

La force probante de la comptabilité dépendra toujours du contenu de la comptabilité : si ce contenu a une force probante, il peut être établi que la forme a une importance moindre. Une comptabilité est admise si les livres sont appuyés de pièces justificatives et lorsque l'ensemble peut être considéré comme suffisamment contrôlable, sincère et exact pour déterminer de manière précise le chiffre d'affaires et les bénéfices imposables.⁷

1. Bull. Q. Parl., chambre, 2004-2005, n° 091, 5 septembre 2005, p. 16182- 16185, Q. n° 887 du 18 juillet 2005, Pinxten – Cass., 17 septembre 1998, Pas., 1998, I, 960 ; civ. Anvers, 8 juin 1999, TFR, décembre 1999, n° 172, pp. 970 et suivantes, avec note.

2. Article 59, § 1^{er}, du Code.

3. Voir e.a. Trib. Termonde, 7 septembre 1982, Revue TVA n° 71, 137.

4. Appel, Anvers, 12 octobre 1990, F.J.F. n° 91/93.

5. Voir e.a. Trib. Turnhout, 27 novembre 1980, Revue TVA n° 71, 133.

6. Cf. la Loi sur la comptabilité et les comptes annuels du 17 juillet 1975, Moniteur belge du 4 septembre 1975, Revue TVA n° 25, 128.

7. Voir Circulaire 3 du 30 janvier 1976, Revue TVA n° 25, 125.

Les principes suivants sont très importants quelque soit la nature et la forme de la société :

- les chiffres, sur base de pièces justificatives, doivent correspondre à la réalité ;
- les livres et documents doivent former un ensemble cohérent et exact ;
- la comptabilité doit être tenue de manière régulière, sans délai (sauf en ce qui concerne le journal des recettes, qui doit être tenu au jour le jour) ;
- la comptabilité doit être contrôlable.¹

L'inexactitude de la déclaration et de la comptabilité peut, le cas échéant, se déduire du fait que le contribuable commerçant, déclare qu'il ne conteste pas la plupart des points de la rectification.²

3.2 Comptabilité probante

En cas d'absence d'une comptabilité 'probante' ou d'une comptabilité régulière, les chiffres présentés peuvent être refusés. Le contrôleur propose alors un calcul du chiffre d'affaires sur base des données dont il dispose et compare ce calcul du chiffre d'affaires avec le chiffre d'affaires déclaré par l'assujetti. Ce calcul du chiffre d'affaire peut, par le biais d'un accord à l'amiable, être accepté par l'assujetti. Si aucun accord à l'amiable n'est atteint, un procès-verbal devra être établi.

Nous pouvons citer comme exemples de manquements dans la comptabilité qui entament la force probante :

- manquements dans les mentions qui doivent obligatoirement figurer sur les factures (numéro, date, description du bien ou du service) ;³
- la non-conservation des bandes de caisses enregistreuses empêche toute vérification de la concordance avec les inscriptions dans la comptabilité⁴ ; il n'existe aucune obligation légale d'avoir un registre de caisse ou de conserver les rouleaux de caisse. Un contribuable tenait les états récapitulatifs de ses dix caisses enregistreuses qui correspondaient aux différentes sortes de biens ou de services que contenait le registre de caisse. Chaque soir les données de l'état récapitulatif étaient inscrites dans le

journal financier. Un avis de rectification qui se fonde exclusivement sur la non-présentation des rouleaux de caisse ne suffit donc pas pour rejeter la force probante de la comptabilité, et pour établir un chiffre d'affaires plus élevé ;⁵

- la non-numérotation des doubles des factures de vente ;⁶
- le fait que les recettes au comptant qui ont été inscrites pour leur montant total une fois par jour, ne sont pas étayées par l'indication détaillée des biens vendus et par des documents de caisse probants ;⁷
- ne pas appuyer les inscriptions dans le livre de recette journalier à l'aide de pièces justificatives⁸, toutefois le fait d'arrondir à la dizaine les recettes journalières n'est pas un élément permettant de conclure à l'irrégularité de la comptabilité ;⁹
- l'inscription en une seule fois par jour des recettes journalières non accompagnées de pièces complémentaires ou d'indications qui puissent justifier ces recettes. Le défaut de caractère contrôlable suffit pour rejeter une comptabilité comme non probante sans que des irrégularités ou des erreurs doivent apparaître ;¹⁰
- lorsque des recettes sont mentionnées dans un journal des recettes sous forme de totaux journaliers sans que le détail des recettes (indication de la nature des biens vendus et de du prix) et sans pièces justificatives à l'appui des totaux journaliers, il y a lieu de considérer que la comptabilité n'est pas probante ;¹¹
- ne pas présenter des extraits bancaires ou des chèques postaux ;¹²
- les nombreuses irrégularités constatées par l'Administration fiscale dans la comptabilité retire à celle-ci toute force probante, ce qui n'est pas nécessairement le cas en ce qui concerne une seule irrégularité ;¹³
- la tenue d'une comptabilité sommaire ayant des lacunes évidentes ;¹⁴
- la non-tenue du journal des recettes, même pour une période déterminée ;¹⁵

1. Appel, Gand, 17 avril 2007, Fiscoloog, nr. 1086, 10 oktober 2007, p. 13.

2. Liège, 5 mai 1999, F.J.F. n° 99/193.

3. Voir e.a. Cour d'appel de Gand, 9 novembre 1984, 14 décembre 1984 et 8 février 1985.

4. Verviers, 1^{er} décembre 1986, F.J.F. 87/214.

5. Appel, Bruxelles, 16 mai 2006.

6. Bull. Contr., n° 510, page 1689.

7. Anvers, 23 décembre 1996, F.J.F. n° 97/77.

8. Bull. Contr. n° 670/3.88, n° V., page 536, Cour d'appel Anvers, 17 mai 1984, Cour d'appel Bruxelles, 8 mai 1990 – Cass. 19 avril 1990.

9. Cass. 7 janvier 1992, F.J.F. 93/92.

10. Anvers, 24 février 1998, F.J.F. n° 98/196.

11. Appel, Gand, 8 novembre 2005, FJF 2006/203.

12. Liège 21 avril 1972, Bull. Contr. n° 51, page 1755.

13. Trib. Verviers 3 novembre 1987, Revue TVA n° 83, 430.

14. Commentaire I.R., n° 246/17.

15. Trib. Malines, 28 janvier 1988, Revue TVA n° 83, 435.

CHAPITRE 13 Moyens de preuve

- le fait que les fiches, conservées au nom des clients ont été détruites par un coiffeur après leur report dans le livre des recettes ;¹
- la non-teneur d'un livre de caisse reprenant les opérations journalières en matières de recettes et de dépenses ;²
- la non-teneur d'un livre d'inventaire. En cas de tenue d'une comptabilité simplifiée, ce fait n'est pas par lui-même suffisant pour mettre en question la force probante de cette comptabilité simplifiée ;³
- la seule tenue d'un journal des achats, lequel contient en outre un certain nombre d'erreurs, peut être difficilement considérée comme constitutive d'un ensemble cohérent de livres et documents qui permettent de déterminer et de contrôler le bénéfice imposable ;⁴
- en cas d'octroi de soldes, lorsque le prix payé par le client ne fait pas mention explicite de la remise – bien entendu combinée avec la dénomination des marchandises vendues sur les pièces justificatives – fait en sorte qu'un contrôle convenable de la comptabilité n'est pas évident. Sur base de ces éléments, la Cour d'appel de Gand arrive à la constatation de principe que la comptabilité n'est pas probante.⁵

La Cour de Cassation est d'avis que la question du caractère probant d'une comptabilité est une question de fait.⁶

3.3 Absence d'inventaire

L'inventaire est un document indispensable qui permet de juger de l'exactitude de la comptabilité, quelle que soit la nature du commerce.⁷ Le fisc accorde par conséquent énormément d'importance à l'exactitude de l'inventaire, qui est en fait la base d'une comptabilité complète, régulière et ayant force probante. L'Administration de la TVA donne mission annuellement à ses fonctionnaires de contrôler vers le nouvel an, par coups de sonde l'exactitude d'un certain nombre d'inventaires.

L'inventaire doit être dressé lors de la clôture de l'année comptable. Si cela n'a pas lieu à ce moment, cette circonstance peut être la preuve ou la présomption de l'inexactitude de la comptabilité.⁸

A défaut d'un inventaire établi à la fin de la période imposable, la comptabilité d'un commerce de détail de vêtements ne permet pas de contrôler si les marchandises achetées et les biens présents au 1^{er} janvier de l'exercice comp-

table, ont ensuite tous été vendus pendant la période imposable.⁹

L'inventaire contient tous les éléments positifs et négatifs du patrimoine, le plus important étant le stock des biens. Les biens en stock doivent être valorisés selon les règles prescrites.¹⁰

Au point de vue de la TVA, il est surtout important de noter que lorsque aucun inventaire ou lorsqu'un inventaire n'ayant pas la force probante est présenté, l'assujetti risque une rectification sur base de l'article 64, § 1^{er}, 2 et 5 (à partir du 1^{er} janvier 2013 pour cette dernière disposition), du Code selon lequel :

- toute personne qui achète ou produit pour vendre est présumée, jusqu'à preuve du contraire, avoir livré dans des conditions qui rendent la taxe exigible les biens qu'elle a achetés ou produits ;
- toute personne qui fournit des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire, les avoir fournis dans des conditions qui rendent la taxe exigible.

Par conséquent, il est admis qu'en cas d'absence d'inventaire, le stock à la fin de la période de contrôle soit égal au stock au début de cette même période. Cela crée un problème s'il apparaît qu'en pratique le stock a augmenté de manière considérable alors qu'aucun inventaire n'ayant force probante n'a pu être présenté. Dès lors le principe visé ci avant risque d'être appliqué : tous les biens sont censés être vendus. Toutefois, l'assujetti peut apporter la preuve de l'existence d'un stock.

3.4 Défaut de pièces justificatives

En vertu de l'article 15, § 2, alinéa premier, de l'Arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA, les inscriptions relatives à la comptabilité doivent s'appuyer sur des pièces justificatives qui sont datées et dont, selon le cas, un original ou un double doit être conservé.

Pour les ventes au détail, pour lesquelles le montant total des recettes est inscrit chaque jour dans le journal des recettes, cette disposition implique l'obligation d'assurer l'exactitude et l'intégralité des inscriptions par la production de pièces justificatives qui permettent de suivre les opérations effectuées à travers tout le processus de traitement, jusque et y compris l'inscription et qui, en plus, offrent la possibilité de justifier chaque inscription en présentant une idée complète de la relation entre les inscrip-

1. Cass., avril 1990, F.J.F. n° 1990/133.

2. Cour d'appel Bruxelles, 7 juin 1988, Bull. Contr. n° 682/04.89, page 878.

3. Trib. Liège, 21 septembre 1987, Revue TVA n° 84, 53.

4. Anvers, 4 novembre 1997, F.J.F. n° 98/51.

5. Appel, Gand 15 janvier 2008, Accountancy & Fiscalité, n° 31, 18 septembre 2008, p. 1-3.

6. Cass. 3 juin 2002, rôle F010044F.

7. Cour d'appel de Liège, 13 mars 1985, F.J.F. n° 85/61.

8. Question n° 154 ; Gol, 17 mars 1981, Bull. Contr. n° 596, page 1251.

9. Appel, Bruxelles, 21 février 2003, rôle n° 1998/FR/249, Fisconet.

10. Voir les articles 20 et 27 de l'Arrêté royal du 8 octobre 1976.

tions et les données propres à chaque opération qui est à la base de l'inscription. Autrement dit, le tout doit constituer un ensemble cohérent, précis et contrôlable.

Les documents à produire et à conserver doivent permettre, eu égard aux caractéristiques propre à chaque cas, de comparer valablement les entrées et les sorties de marchandises et de déterminer la nature et l'importance des marchandises vendues et des services prestés¹. C'est ainsi qu'il y a lieu de conserver les bandes d'une caisse enregistreuse permettant la délivrance de notes aux clients ainsi que leur sauvegarde.

Nonobstant le fait que la loi ne fournit pas de réponse explicite à la question de savoir à quels critères doivent satisfaire les pièces justificatives, ces dernières doivent offrir la possibilité d'opérer une vérification dans les écritures et les opérations qui sous-tendent celles-ci. Elles doivent permettre d'effectuer un contrôle efficace.²

Lorsque les inscriptions au journal des recettes ne s'appuient pas sur les pièces justificatives exigées sur la base de l'article 15, § 2, alinéa premier, de l'Arrêté royal n° 1, la force probante de la comptabilité peut être entamée et l'assujéti peut se voir taxer d'office.³

Plusieurs arrêts ont confirmé cette position⁴.

3.5 Endroit où conserver la comptabilité

L'article 60 du Code traite de la conservation des livres et documents mais n'impose aucune obligation quant au lieu de conservation.

Toutefois, l'article 61 du Code prévoit que la communication de ces livres et documents doit être opérée sans déplacement. Comme la communication peut également être requise sans annonce préalable, il s'ensuit que la conservation des livres et documents s'opère dans les faits au siège social de l'entreprise.

Toutefois, il est d'usage que les Administrations des contributions directes et de la TVA acceptent que la comptabilité puisse se trouver, pour des périodes limitées, chez des tiers.

Par exemple, chez un comptable indépendant pour lui permettre d'accomplir les obligations fiscales de l'assujéti.

La tenue permanente de toute la comptabilité ou d'une partie de celle-ci, en dehors de l'entreprise, peut être de nature à perturber le bon déroulement des opérations de vérification.

A l'occasion d'un contrôle sur place, il est en effet plus que fréquent que des vérifications relatives aux biens ou au

montant des recettes soient combinées à un contrôle des documents. Ceci exige un accès immédiat aux données de la comptabilité.⁵

Selon la Cour d'appel de Liège⁶, la formule 'sans déplacement' prévue à l'article 61 du Code suppose la communication des livres et documents prescrits chez l'assujéti (domicile ou siège social). Il en résulte que les agents chargés du contrôle ne sont pas obligés pour obtenir communication des livres et documents de se rendre à n'importe quel endroit désigné par un assujéti.

La dissolution d'une société commerciale n'autorise pas la destruction prématurée des livres ou documents comptables ou fiscaux⁷.

4 PRÉSUMPTIONS

4.1 Présomptions légales

Les présomptions légales peuvent être réparties en :

- celles qui ont trait à des livraisons de biens ;
- celles qui ont trait à des prestations de services ;
- celles qui ont trait à l'importation de biens ;
- celles qui ont trait à la construction de bâtiments ;
- celles qui ont trait à des acquisitions intracommunautaires.

4.2 Présomptions de fait

Comme nous l'avons déjà mentionné, des présomptions de fait peuvent être invoquées comme moyen de preuve en application de l'article 59, § 1^{er}, du Code.

Cela n'aura lieu que si le redevable ne présente pas une comptabilité ayant force probante ou ayant une force probante insuffisante. Le fonctionnaire contrôleur peut alors sur base des faits qu'il connaît et par le truchement d'un raisonnement logique, soit démontrer le caractère fictif de certaines opérations, soit reconstituer le chiffre d'affaires.

S'il constate souverainement l'existence des faits sur lesquels il se fonde et si les conséquences qu'il en déduit au titre de présomptions sont abandonnées à ses lumières et à sa prudence, le juge ne peut violer la notion juridique de présomption de l'homme, par ailleurs soumise au contrôle de la Cour, en déduisant des faits qu'il a constatés des conséquences qui, sur le fondement de ces faits, ne sont susceptibles d'aucune justification.

1. Voir aussi Anvers, 23 juin 1998, F.J.F. n° 99/50 et Gand, 15 mars 2000.

2. Appel, Gand, 28 juin 2001.

3. Cfr. aussi Appel, Gand, 2 février 1996, Revue TVA n° 130, 1038.

4. Voir entre autres, Anvers, 23 juin 1998, F.J.F. n° 99/50 et Gand, 15 mars 2000.

5. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1994-1995, n° 4, Q. n° 27 Van Parijs, 11 juillet 1995.

6. Appel, Liège, 7 octobre 1993, Revue TVA n° 119, 131.

7. Gand, 8 février 1995, Revue TVA n° 123, 815.

CHAPITRE 13 Moyens de preuve

En règle, le juge ne peut déduire l'existence d'un fait de la simple allégation d'un fait par une partie à la cause.¹

Les présomptions, qui ne sont point établies par la loi, sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol.²

En la matière, la Cour de Cassation se borne à vérifier si les juges ne déduisent pas de faits constatés des conséquences sans aucun lien avec eux.³

Une cascade de présomptions est bien entendu interdite et a pour effet la nullité de la taxation.⁴

Quelles présomptions de fait sont utilisées dans la pratique ? Les principales peuvent être réparties comme suit :

- données ou renseignements fournis par des services de l'Etat, principalement l'Administration des contributions directes ;
- données ou renseignements fournis par des tiers.

Ce n'est que si l'on constate, dans le cadre d'une enquête entamée, qu'un contribuable a commis des infractions à une autre législation fiscale, que l'Administration contrôlée pourra affecter ses compétences d'investigation au profit d'une administration-sœur.

Une administration fiscale ne peut démarrer sans plus une enquête pour rassembler de l'information en vue d'un contrôle pour lequel elle n'est en règle pas compétente⁵.

5 TAXATION D'OFFICE

5.1 Principe

En application de l'article 66 du Code, une taxation d'office peut être établie à charge d'un redevable dans certains cas bien précis, à l'exception du redevable concerné par l'expertise visée à l'article 59, § 2, du Code. Cette taxation d'office inverse la charge de la preuve : lorsqu'un redevable conteste la taxation d'office établie, il doit prouver le caractère exagéré de la taxation d'office.⁶ La procédure de la taxation d'office est réglée par l'Arrêté royal n° 9 du 12 mars 1970 modifié en dernier lieu par la Loi du 29 décembre 1992.

Cette taxation n'est pas une sanction mais un moyen que l'Administration de la TVA peut utiliser dans le cas où un redevable reste passif (absence de déclaration, non-communication ou non-délivrance de documents et/ou livres) ou si des omissions importantes sont établies dans la comptabilité (non-conservation et/ou non inscription de documents et/ou livres).

La taxation d'office n'est pas une procédure obligatoire lorsque les conditions pour son application sont réunies. Il s'agit d'une procédure facultative.⁷ L'Administration peut librement établir la déduction de l'impôt par d'autre moyen de droit.⁸

Cette taxation spécifique, qui est peu appliquée, peut même être imposée dans le cas où l'assujetti est empêché par un cas de force majeure de respecter ses obligations.

Les raisons de ce non-respect ne jouent aucun rôle, même lorsque la comptabilité a été volée⁹. L'Administration ne doit pas apporter la preuve que l'assujetti a refusé de communiquer les pièces ou avait des intentions frauduleuses.

5.2 Champ d'application de la taxation d'office

5.2.1 Cas dans lesquels une taxation d'office peut être établie

5.2.1.1 En application de l'article 66, alinéa 1^{er}, du Code

Une taxation d'office peut être établie à charge d'un redevable :

- lorsqu'il n'a pas introduit de déclarations périodiques (mensuelles ou trimestrielles), de déclarations spéciales visées à l'article 53^{ter} du Code ou encore la déclaration relative aux moyens de transport neufs¹⁰ ;
- lorsqu'il ne s'est pas conformé, pour tout ou partie, aux obligations imposées par le Code concernant la tenue, la délivrance, la conservation ou la communication des livres ou documents ;
- lorsqu'il n'a pas répondu à la demande de renseignements prévue à l'article 62, § 1^{er}, du Code.

La taxation d'office peut uniquement être établie pour la période (un ou plusieurs mois) durant laquelle la déclaration n'a pas été introduite, les livres ou documents n'ont pas été tenus, délivrés, conservés, présentés ou les renseignements demandés n'ont pas été fournis.

1. Cass., 5 mars 1999, F.J.F. n° 99/116.

2. Article 1353 du Code civil.

3. Voir Cass. 6 novembre 1992, R.W. 1992-1993, n° 28, 966.

4. Gand, 6 mai 1993, F.J.F. n° 94/64.

5. Trib. Louvain, 21 septembre 2007 in Accountancy & Fiscalité, n° 14, 10 avril 2008, p. 6-7.

6. Article 67 du Code.

7. Cass. 21 novembre 1991, Revue TVA n° 100, 855 – Cass., 14 novembre 1996, R.W. 1997-1998, p. 132.

8. Cassation, 1^{er} mars 1996, F.J.F. n° 96/135.

9. Anvers, 4 novembre 1996, F.J.F. n° 97/57.

10. Article 53^{nonies} du Code.

5.2.1.2 En application de l'article 66, deuxième alinéa, du Code

Une taxation d'office peut être établie à charge d'un redevable :

- lorsqu'il n'a pas inscrit ses opérations imposables dans le livre ou document prescrit ;
- lorsqu'il n'a pas délivré de facture pour ses opérations imposables alors qu'il y était tenu ou qu'il a délivré une facture qui indique d'une façon inexacte, soit le nom ou l'adresse des parties intéressées à l'opération, soit la nature ou la quantité des biens livrés ou des services fournis, soit le prix ou ses accessoires, soit le montant de la taxe due sur l'opération.

Dans ces cas, la taxation d'office peut s'étendre à toute la période sur laquelle porte le contrôle.

La taxation d'office ne peut cependant pas être opérée lorsque les irrégularités visées ci-avant sont à considérer comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations non constatées par des factures régulières, comparées au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de factures régulières.¹ Ceci est une question de fait, éventuellement à trancher par le tribunal.

En cas de déclaration tardive, remise avant la taxation d'office, la taxe sera établie sur base de la déclaration, pour autant que le retard dans le dépôt de la déclaration ne dépasse pas douze mois.²

5.2.2 Personnes à charge de qui une taxation d'office peut être établie

Une taxation d'office peut uniquement être établie à charge des personnes qui ont la qualité de redevable au sens de l'article 51, § 1^{er}, 2 et 4, du Code. Il s'agit en fait de tous les redevables de la TVA à l'exception de ceux qui le deviennent suite à l'expertise visée à l'article 59, § 2, du Code.

5.3 Calcul de la taxation d'office

En vertu de l'article 66, alinéa 1^{er}, du Code, une taxation d'office peut être établie à concurrence de la taxe qui est due sur le montant présumé des opérations qui ont été effectuées.

La taxation d'office, établie compte tenu des données et présomptions sérieuses, ne pourra pas avoir un caractère arbitraire et tentera de se rapprocher aussi près que possible de la réalité.

Une taxation d'office est arbitraire lorsqu'il n'existe pas de lien logique entre les faits connus et les conclusions qu'en tire l'Administration pour fixer le montant des revenus.³

Une taxation d'office qui est nulle du fait de son caractère arbitraire ne peut pas, si l'assujetti n'est pas en état de démontrer le montant exact de ses revenus, être 'sauvée' par le juge : le tribunal ne peut qu'annuler la taxation.⁴

Le listing des fournisseurs que l'Administration de la TVA obtient par le biais des données du listing clients sera dans la plupart des cas, un instrument de travail très utile.

La taxation d'office établie pour défaut de dépôt de déclaration et défaut de présentation des livres et documents commerciaux est valable et repose sur des données sûres quand l'Administration augmente les recettes déclarées d'une année précédente d'un pourcentage déterminé qui est fixé en tenant compte de la hausse du coût de la vie.⁵

5.4 Procédure de la taxation d'office

En vertu de l'Arrêté royal n° 9 du 12 mars 1970, l'Administration doit avant de procéder à la taxation d'office, faire connaître à l'assujetti par lettre recommandée à la poste les faits suivants :

- les faits qui justifient l'imposition ;
- la période sur laquelle la taxation d'office porte ;
- le montant présumé des opérations ;
- les taxes dues pour ces opérations ;
- la manière dont ces taxes ont été calculées ;
- le montant des amendes encourues.

L'adresse de cette notification est en principe l'adresse du domicile, du siège administratif, du siège de la société ou de l'établissement de la société. Toutefois, lorsque l'Administration a connaissance d'une adresse à laquelle l'assujetti est inscrit dans les registres de la population différente de celle déclarée par l'assujetti à l'office de contrôle dont il relève, la notification préalable ou la notification de la décision sont valablement faites à cette adresse et leur date fait, le cas échéant, courir le délai d'un mois⁶. L'assujetti dispose d'un délai d'un mois pour faire connaître ses remarques écrites.

L'Administration ne peut notifier sa décision définitive de taxation d'office qu'après l'expiration d'un délai d'un mois qui suit la notification de proposition de taxation d'office. Est dès lors irrégulière la notification de la décision définitive de la taxation d'office fondée sur un procès-verbal qui

1. Article 66, alinéa 3, du Code.
 2. Article 66, alinéa 4, du Code.
 3. Appel, Bruxelles, 13 octobre 1992, Fiscale Koerier, n° 92/538.
 4. Cass., 26 janvier 1989, F.J.F., n° 89/89.
 5. Trib. Louvain, 8 janvier 1979, Revue TVA n° 43, 28.
 6. Décision du 19 mai E.T. 1981, n° 35.736, Revue TVA n° 50, 502.

CHAPITRE 13 Moyens de preuve

a été notifié pour la première fois à l'assujetti en même temps que ladite décision et qui étend le champ des irrégularités constatées préalablement dans la notification de proposition de taxation d'office.¹

Cette taxation est établie par le directeur régional de l'Administration TVA ou par le contrôleur en chef qu'il désigne.

La décision qui établit la taxation est envoyée par lettre recommandée à la poste à l'assujetti.

La contrainte, basée sur une taxation d'office irrégulière, est nulle. L'absence d'un procès-verbal valable fait obstacle à l'établissement d'une taxation d'office légale de sorte que la contrainte y relative est pareillement nulle.²

Avant de procéder à la taxation d'office, l'Administration doit notifier, par lettre recommandée à la poste, les motifs du recours à cette procédure. Etant donné que la loi fiscale ne prévoit pas d'obligation moins contraignante que celle prévue par la Loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, cette dernière n'est donc pas, en l'espèce, applicable.³

5.5 Preuve contraire à apporter

Lorsqu'un assujetti conteste la taxation d'office, il lui incombe de prouver le caractère exagéré de cette taxation.⁴

Par conséquent, en appliquant la taxation d'office l'Administration inverse la charge de la preuve.

La preuve contraire visée peut être apportée par tous moyens du droit commun, témoins et présomptions y compris, à l'exception du serment. En effet, toutes les données ayant force probante peuvent être prise en considération pour la preuve contraire. De simples affirmations et présomptions supposées ne prouvent pas le caractère exagéré de la taxation d'office⁵. Le caractère exagéré peut être démontré par le biais d'une taxation moins élevée en matière d'impôt direct.⁶

De même, en se bornant à faire la preuve de certaines charges ou dépenses professionnelles, le contribuable n'apporte pas la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables. La Cour ne peut modifier le montant de la taxation d'office en tenant compte de toutes les charges et dépenses

professionnelles ou de certaines d'entre elles qui auraient été justifiées.⁷

Un assujetti ne rapporte également pas la preuve du caractère exagéré de la taxation d'office régulièrement établie à sa charge dès lors qu'il résulte clairement des pièces produites que le montant de ses achats pris en compte par l'Administration correspond à celui qu'il a déclaré et que le taux du bénéfice brut retenu par l'Administration est non seulement conforme à celui appliqué dans des commerces similaires mais en outre qu'il a été établi après un examen des plats et des prix qu'il a pratiqués.⁸

L'assujetti taxé d'office n'apporte pas la preuve du caractère exagéré de la taxation d'office lorsque l'argument qu'il oppose est une baisse de ses revenus attribuées à une inactivité professionnelle temporaire, dès lors que la taxation d'office a été établie en partant du montant présumé de ses achats, dont une partie ne lui a pas été facturée.⁹

L'assujetti, taxé d'office, n'apporte pas la preuve du caractère exagéré de la taxation d'office lorsqu'il résulte des documents produits que l'Administration a notamment tenu compte d'une marge bénéficiaire inférieure à la marge bénéficiaire moyenne admise pour une période antérieure et de l'absence de bénéfice pour la liquidation du stock de marchandise.¹⁰

Une taxation peut être annulée si l'assujetti peut prouver qu'elle est arbitraire : un traiteur, ayant deux établissements, l'un situé dans une rue commerçante huppée, l'autre dans un quartier plus populaire, s'était vu taxé de manière identique pour les deux établissements (utilisation d'une marge bénéficiaire similaire).¹¹

De même, une taxation d'office ne peut être annulée pour cause d'arbitraire si l'Administration n'a pas tenu compte lors de la taxation de données qu'elle ne pouvait détenir.¹²

Selon la Cour d'appel de Bruxelles¹³ les taxations sont arbitraires dès lors qu'elles ne tiennent compte que des charges professionnelles directement liées aux activités TVA, alors que l'Administration, lorsqu'elle a rédigé l'avis de taxation d'office, ne pouvait nier que le contribuable avait dû payer d'autres frais liés à ses activités professionnelles comme les charges locatives, les charges financières, les amortissements, etc. Cet arrêt a toutefois été cassé par la Cour de cassation.¹⁴

1. Trib. Liège, 28 mars 1988, Revue TVA n° 87, 319 et F.J.F. n° 90/90.

2. Appel, Anvers, 22 avril 1996, F.J.F. n° 96/191.

3. Cassation, 2 février 2001, F.J.F. n° 2001/184.

4. Article 67 du Code.

5. Trib. Bruges, 25 mars 1983, Revue TVA n° 72, 194 - Trib. Bruges, 18 mai 1983, Revue TVA n° 72, 203.

6. Trib. Bruges, troisième chambre, 7 février 1989.

7. Cass. 15 septembre 1997, Bull. des C.D. n° 791.

8. Trib. Verviers, 1^{er} juillet 1988, Revue TVA n° 87, 324.

9. Trib. Anvers, 17 septembre 1987, Revue TVA n° 88, 421.

10. Appel, Gand, 8 février 1995, Revue TVA n° 123, 15.

11. Appel, Liège, 29 avril 1998.

12. Cass. 29 octobre 1999.

13. Appel, Bruxelles, 23 mai 1996.

14. Cass., 13 octobre 1997, FiscoNet, arrêt C97/1.

La Cour d'appel d'Anvers rappelle que les règles en vigueur pour appliquer une taxation d'office en matière de TVA doivent être strictement suivies par l'Administration.¹

Dans le cas litigieux, l'Administration avait oublié de faire mention du montant des amendes dues et le tribunal de 1^{ère} instance d'Anvers avait jugé que la contrainte, titre exécutable par lequel l'Administration poursuit le paiement, n'était nul que la mesure des amendes. La Cour d'appel a infirmé cette position : toute erreur dans la procédure entraîne une nullité totale de la contrainte.

En matière d'I.S.R., une non-imposition partielle ne signifie pas en tant que telle que la taxation a été arbitraire.²

D'autre part, le contribuable taxé d'office tente vainement d'apporter la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables en se basant sur un forfait sectoriel : le recours à des

bases forfaitaires implique la reconnaissance du manque de caractère probant de sa comptabilité.³

La taxation d'office en matière d'impôt sur les revenus basée uniquement sur des données des déclarations TVA (recettes et charges) introduites par le contribuable n'est pas arbitraire, étant donné que le taxateur a tenu compte de tous les éléments dont il disposait lors de l'établissement de la cotisation querellée⁴. La Cour d'appel de Gand était déjà arrivée à la même conclusion.⁵

D'autre part, il est suffisant que l'assujetti démontre que la taxation d'office est exagérée : il ne doit pas démontrer le montant exact de son chiffre d'affaires. L'Administration peut également diminuer elle-même la taxation d'office lorsqu'il est jugé que des données meilleures et plus concrètes ont été présentées.

1. Appel, Anvers, 9 septembre 2003.

2. Cass., 12 décembre 1996, R.W., 1996-1997, n° 40, p. 1379.

3. Appel, Liège, 6 mars 1996, F.J.F. n° 96/209.

4. Appel, Anvers, 16 mars 2004, rôle 2002/AR/537.

5. Appel, Gand, 27 mai 2003, rôle n° 1994/FR/85, Fisconet.

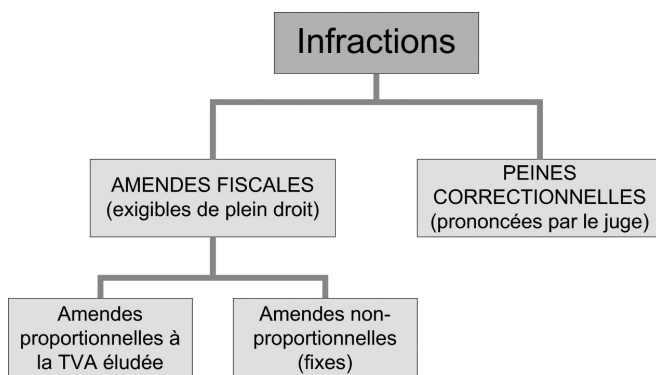
CHAPITRE 14 Sanctions

1 APPROCHE GLOBALE

La plupart des infractions aux dispositions prévues par le Code de la TVA ou en exécution de celui-ci sont sanction-

nées par des amendes fiscales, voire, le cas échéant, par des peines correctionnelles.

La structure ci-après synthétise ce qui sera développé dans les pages suivantes :



Précisons d'entrée que depuis le 20 août 1986, il est prévu que chaque fois qu'il est adressé à un contribuable un avis par lequel il lui est réclamé une amende administrative, cet avis doit préciser les éléments suivants :

- 1° les faits constitutifs de l'infraction ;
- 2° la référence aux textes légaux ou réglementaires dont il a été fait application ;
- 3° les motifs qui ont servi à déterminer le montant de l'amende.¹

Ajoutons, à un niveau général, que le but poursuivi par l'établissement d'amendes n'est pas d'octroyer au Trésor des ressources fiscales, mais bien de réduire le nombre d'infractions dans la mesure du raisonnable.²

Créée par la Chambre des Représentants, la Commission d'enquête parlementaire chargée de la grande fraude fiscale a, dans son rapport (DOC 52 0034/004), intégré en guise de septième recommandation l'instauration du principe 'una via' dans les matières fiscales.

Le principe 'una via' prévoit que les infractions à la législation fiscale ne peuvent dorénavant être sanctionnées exclusivement que soit par la voie administrative, soit par la voie judiciaire. L'intention est de lutter, d'une part, contre la fraude fiscale autant que faire se peut par la voie administrative et, d'autre part, d'organiser pour chaque dossier de fraude fiscale de grande envergure une concertation entre le fisc, la police et la justice sur la manière dont chaque dossier doit être traité.

Dans un esprit d'efficacité, il est souhaitable de traiter la fraude fiscale autre que de grande envergure au niveau des administrations fiscales et d'appliquer à leur encontre des sanctions administratives.

Lorsqu'en raison d'une coopération du contribuable ou du redevable qui participe au redressement de l'impôt ou des droits éludés, et qu'il n'y a pas de nécessité ou de plus value à avoir recours à la voie pénale, il est préférable de traiter même la fraude fiscale grave et organisée au niveau des administrations fiscales et de n'appliquer que des sanctions administratives.

Le recours à la voie pénale devrait dès lors se limiter aux cas de fraudes fiscales les plus graves nécessitant la mise en œuvre des méthodes d'investigations et des sanctions propres aux infractions pénales, à l'exclusion de toutes sanctions administratives.

1. Cf. article 109 de la Loi du 4 août 1986 (Moniteur belge du 20 août 1986).

2. Voir Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, n° 7, 1973-1974, Q. n° 27 Baudson, 27 novembre 1973, Revue TVA n° 15, p. 225.

Dans le respect de la répartition des compétences ancrées dans la Constitution entre pouvoir législatif, pouvoir exécutif et pouvoir judiciaire, le Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale – créé par l'Arrêté royal du 29 avril 2008 – a conclu que pour pouvoir appliquer le principe 'una via' dans le cadre de l'approche de la fraude fiscale, une concertation franche entre les autorités concernées s'impose mais qu'elle doit s'inscrire dans le respect des compétences respectives des administrations fiscales et du Ministère public, et des principes de l'Etat de droit.

C'est en s'astreignant aux impératifs constitutionnels que la loi du 20/09/2012 instaurant le principe 'una via' dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales concrétise la recommandation de la Commission d'enquête chargée de la grande fraude fiscale.

Sur le fond, la loi a apporté des modifications au Code d'instruction criminelle, au Code des impôts sur les revenus 1992 et au Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Tout en mettant l'accent sur le principe de subsidiarité, la règle 'una via' s'est traduite formellement par l'instauration de normes juridiques qui organisent la concertation entre les autorités judiciaires, policières et fiscales qui établissent le principe 'non bis in idem' et qui aggravent les sanctions pénales.

La Circulaire AAF n°9 dd 23/10/2012 (AFZ/2012-0629) commente la Loi du 20/09/2012¹.

La loi n'a pas prévu de disposition particulière relative à son entrée en vigueur. Conformément au droit commun, celle-ci entre en vigueur le dixième jour qui suit sa publication au Moniteur belge, soit le 1 novembre 2012.

2 COMPÉTENCE DES TRIBUNAUX

Il y a lieu de remarquer que les amendes fiscales sont dues de plein droit.

Selon la position dominante² ayant cours avant la réforme de la procédure fiscale (entrée en vigueur à la date du 6 avril 1999) les cours et tribunaux ne pouvaient apprécier que la réalité des infractions et la légalité des amendes dues : ils n'étaient pas compétents en matière de remise et de réduction d'amendes administratives. Ce pouvoir relevait exclusivement du Ministre des Finances qui le déléguait dans les faits au Directeur régional de la TVA.

Juste avant la réforme de la procédure fiscale, la Cour d'Arbitrage avait considéré au contraire que les cours et tribunaux sont compétents en matière de remise et de réduction d'amendes administratives (contrôle juridictionnel après la décision du Directeur régional).³

3 AMENDES FISCALES PROPORTIONNELLES

Cette première catégorie d'amendes fiscales est le plus souvent constitutive d'une somme égale au double des droits éludés, à l'exception de l'amende prévue à l'article 70, § 5, du Code (voir tableau synthétique ci-après).

Le mode de réduction de ces amendes proportionnelles a été fixé depuis le 1^{er} février 1987 selon une échelle de réduction qui a fait l'objet de l'Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 pris en exécution de l'article 84, alinéa 3, du Code.

Le Moniteur belge du 28 octobre 1993 a publié l'Arrêté royal du 21 octobre 1993 modifiant l'Arrêté royal n° 41 visé ci-avant.

La modification a pour effet de compléter par les annexes G à J l'Arrêté royal préexistant et d'opérer une distinction entre les infractions commises avant et après le 1^{er} novembre 1993, date de l'entrée en vigueur de l'Arrêté royal du 21 octobre 1993.

Cette distinction peut être schématisée comme suit :

TABLEAU PERIODE D'APPLICATION DE L'ARRETE ROYAL N°41

	Infractions aux articles du Code	
Période avant le 1 ^{er} novembre 1993		Période à partir du 1 ^{er} novembre 1993
Tableau A	Article 70, § 1er	Tableau G
Tableau B	Article 70, § 1bis	Tableau H
Tableau C	Article 70, § 2	Tableau C
Tableau D	Article 70, § 3	Tableau I
Tableau E	Article 70, § 5	Tableau E
Tableau F	Article 71	Tableau J

L'échelle de réduction prévue aux tableaux A à J de l'annexe à l'Arrêté royal n°41 n'est pas applicable en cas d'infractions commises dans l'intention d'éluder et de permettre d'éluder la taxe.

1. Loi du 20 septembre 2012 – MB du 22 octobre 2012.

2. Voir notamment Cass. 27 septembre 1991 – Appel Anvers 10 novembre 1987, Revue TVA n° 83, p. 421.

3. Cour d'Arbitrage, 24 février 1999, arrêt 22/99.

CHAPITRE 14 Sanctions

Les tableaux A et G sont les plus complets. Ils reprennent les infractions pour non-paiement ou paiement tardif de la TVA. Ils constituent la part la plus importante du commentaire repris au numéro 3 du présent chapitre.

Ils comprennent trois sections :

TABLEAU A	TABLEAU G *
1°transactions intérieures	1°transactions intérieures et intracommunautaires
2°importation	2°importation
3°exportation	3°exportation

* les sanctions d'infractions pour défaut de paiement et paiement tardif en matière intracommunautaire sont reprises au tableau G de l'Arrêté royal n°41.

Nature de l'infraction	Montant de l'amende légale	Débiteur
1°Non-acquittement de la TVA due ou paiement tardif (article 70, § 1er, du Code)	Le double de la taxe éludée ou payée tardivement	Individuellement par les personnes tenues au paiement
2°Déduction induue (article 70, § 1bis, du Code)	Le double de la taxe déduite erronément	La personne qui effectue la déduction erronée
3°Non-délivrance de factures ^a (article 70, § 2, du Code)	Le double de la taxe due sur l'opération ^b (montant minimum de 50 EUR)	Le fournisseur et son cocontractant individuellement
4°Absence ou inexactitude dans les mentions suivantes de la facture : – nom des parties ; – adresse des parties ; – nature des biens livrés ou des services fournis ; – quantité des biens livrés ou des services fournis ; – prix ou ses accessoires (article 70, § 2, du Code)	Le double de la taxe due sur l'opération ^c (montant minimum de 50 EUR)	Le fournisseur et son cocontractant individuellement
5°Indications inexactes dans la déclaration d'importation (article 70, § 3, du Code)	Le double de la taxe due (montant minimum de 50 EUR)	Solidairement par tous ceux qui sont tenus au paiement de la TVA à l'importation ^d
6°Base de perception insuffisante en ce qui concerne la cession de bâtiments et les travaux immobiliers (article 70, § 5, du Code)	Le montant de la TVA due si l'insuffisance atteint ou dépasse 1/8 de la base sur laquelle la taxe a été acquittée	Le débiteur de la TVA due sur l'insuffisance constatée
7°Indications inexactes dans la déclaration d'exportation (article 71 du Code)	Le double de la TVA qui serait due en cas de livraison intérieure (montant minimum de 50 EUR)	Le déclarant si celui-ci agissait comme mandataire, l'amende est due solidairement par le déclarant et le mandant

a. Pas d'amende lorsque l'infraction peut être considérée comme purement accidentelle.

b. En cas de cumul d'infractions (non-paiement de la TVA et non-délivrance de factures, seule l'amende prévue à l'article 70, § 2, du Code est due.

c. En cas de cumul d'infractions (article 70, § 1er et 2), seule l'amende de l'article 70, § 2, est due.

d. En cas de cumul d'infractions (article 70, § 1er et 3), seule l'amende de l'article 70, § 3, est due.

4 AMENDES FISCALES NON-PROPORTIONNELLES

4.1 Introduction

Les amendes fiscales non-proportionnelles ou amendes fixes doivent permettre à l'Administration de faire respecter les multiples obligations prévues par la législation en matière de TVA pour les assujettis mais aussi pour d'autres personnes.

En effet, un principe de solidarité est établi entre les assujettis collecteurs d'impôts redevables de la TVA et les personnes tenues à certaines obligations en vertu des articles 39 à 42, 52 à 54^{bis}, 55, 56 *bis*, 57, 58, 60 à 63 et 64, § 4, du Code ou sur base de mesures exécutoires.

Une fois de plus, rappelons le nouveau concept d'assujetti instauré en droit belge depuis le 1^{er} janvier 1993 à la suite de la suppression des frontières fiscales intérieures dans l'Union européenne (voir chapitre 2).

Cette suppression a conféré une nouvelle dimension aux amendes fiscales non-proportionnelles.

En effet, ne pas satisfaire aux obligations essentielles instaurées pour assurer le fonctionnement du régime transitoire menace ni plus ni moins la survie de ce régime.

4.2 Qui détermine le montant des amendes fiscales non-proportionnelles ?

A l'origine, de telles amendes étaient fixées par le fonctionnaire désigné par le Roi¹ (le directeur régional). Toutefois cette situation a été rapidement modifiée : ce fonctionnaire était devenu le contrôleur en chef de l'office de contrôle TVA dont dépend le redevable de l'amende non-proportionnelle.²

La Loi du 22 juillet 1993³ a habilité le Roi à fixer une échelle graduée en matière d'amendes fixes rompant avec une tradition bien établie selon laquelle il revenait à un fonctionnaire de fixer dans les limites d'un montant minimum et d'un montant maximum l'amende encourue applicable.

L'Arrêté royal n° 44 du 21 octobre 1993⁴ a concrétisé cette nouvelle politique en matière d'amendes fiscales non-proportionnelles (date d'effet : 1^{er} novembre 1993). Avant la réforme de la procédure fiscale, les tribunaux ne pouvaient en principe statuer que sur l'existence des infractions et la légalité des amendes infligées : selon l'Administration les tribunaux n'avaient pas le pouvoir d'accorder des remises ou réductions d'amendes administratives.⁵

A partir du 6 avril 1999, la réforme de la procédure fiscale a bouleversé la situation préexistante. Le tribunal de 1^{ère} instance est compétent en matière de réduction et remise d'amendes, ce pouvoir ayant été retiré au Ministre des Finances qui l'appliquait dans la pratique par l'intermédiaire du Directeur régional de la TVA (modification de l'article 84 du Code).

Remarquons que l'article 9 de l'arrêté du Régent (18 mars 1831) continue bien entendu d'exister. Ceci signifie, *in concreto*, une politique administrative inchangée en matière de remise ou de réduction d'amendes lorsqu'un litige est soumis à l'Administration au niveau de la procédure administrative. Le Ministre a fait savoir dans un premier temps qu'il n'était pas dans ses intentions de réduire de manière générale la portée des Arrêtés royaux n° 41 et 44 relatifs aux amendes proportionnelles et non-proportionnelles.

Toutefois un avis, émanant du Ministère des Finances publié dans le Moniteur belge du 8 août 2002, précise les lignes à suivre par les agents du fisc en ce qui concerne l'application d'amendes non-proportionnelles visées à l'Arrêté royal n° 44 et de leur réduction éventuelle.

4.3 Regroupement des amendes non-proportionnelles

Depuis la Loi du 22 décembre 1989⁶, toutes les amendes de 25 EUR à 250 EUR (jusqu'au 31.12.2001 : 1.000 BEF à 10.000 BEF) – actuellement de 25 EUR à 2.500 EUR (jusqu'au 31.12.2001 : 1.000 BEF à 100.000 BEF) – sont reprises au même article du Code, l'article 70, § 4.

Le texte de l'article 70, § 4, alinéa 1^{er}, est remplacé à partir du 01.07.2012 et est applicable aux infractions commises à partir de cette date (Art. 41, L 22.06.2012, MB 28.06.2012).

L'article 70, § 4, alinéa 1^{er} est libellé comme suit :

§ 1er. Pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement. Cette amende est due individuellement par chacune des personnes qui, en vertu des articles 51, §§ 1er, 2 et 4, 51^{bis}, 52, 53, 53^{ter}, 53^{nonies}, 54, 55 et 58 ou des arrêtés pris en exécution de ces articles, sont tenues au paiement de la taxe.

Entrant en vigueur également la 1^{er} juillet 2012, un Arrêté royal du 9 juillet 2012 (MB du 17 juillet 2012) a modifié l'Arrêté royal n° 44 de façon substantielle.

Dans la foulée, il a aussi été décidé de supprimer le barème de réduction des amendes (avis publié au MB du 17 juillet 2012).

1. Article 1 de l'Arrêté royal n° 11 du 12 mars 1970.

2. Article 5 de l'Arrêté royal du 18 mai 1971, MB du 26 mai 1971.

3. Article 70, § 4, dernier alinéa, du Code.

4. MB du 28 octobre 1993, Revue TVA n° 107, 30.

5. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1993-1994, n° 115, Q. n° 1000, de Clippele, 29 mars 1994.

6. Moniteur belge du 29 décembre 1989.

CHAPITRE 14 Sanctions

Dans les grandes lignes, il est donc permis de discerner :

- une modification de la fourchette des amendes : avant le 1^{er} juillet 2012 de 25 à 2.500 EUR tandis qu'à partir de cette date, la fourchette est de 50 à 5.000 EUR ;
- une extension du champ d'application des amendes non proportionnelles (il vise désormais toutes les infractions au Code qui ne sont pas visées par une amende proportionnelle) ;
- le fait que la loi précise désormais que le Roi doit tenir compte de la nature et de la gravité de l'infraction.

Notons que lorsque l'infraction a été commise dans le but d'éluder la taxe, le montant de l'amende la plus élevée prévue par l'échelle pour cette infraction est doublé, sans pouvoir dépasser 5.000 EUR par infraction.

Ces nouvelles règles s'appliquent à toutes les infractions commises à partir du 1^{er} juillet 2012.

4.4 Directives pour l'application des amendes proportionnelles et non proportionnelles à la TVA

4.4.1 Introduction

Ces directives ont fait l'objet d'une publication administrative en date du 31 juillet 2018¹.

4.4.1.1 Qu'est-ce qui change ?

En ce qui concerne l'application des amendes, dans les faits rien ne change. Les amendes administratives en matière de TVA sont légalement dues : la compétence d'infliger ou non l'amende ou la compétence de réduire une amende administrative en matière de TVA en fonction de circonstances propres à chaque cas ne revient pas au fonctionnaire verbalisant.

Cependant, pour certaines infractions, une nouvelle politique d'amende est introduite.

Si les quatre conditions suivantes sont remplies cumulativement, alors l'amende sera intégralement remise :

- Il s'agit d'une première infraction de même nature, dans une période de référence de quatre ans.
- Cette infraction a été commise de bonne foi. Nous entendons par infractions commises de bonne foi, celles commises sans intention d'éluder la taxe ou de permettre de l'éluder. La bonne foi est présumée. La mauvaise foi doit toujours être démontrée par l'Administration.
- Une requête individuelle et motivée est déposée. Les principes généraux énoncés dans les numéros 102 à 104 s'appliquent également ici.

- Au moment du dépôt de la requête, l'assujetti a satisfait à l'obligation sanctionnée et toutes les déclarations périodiques ont été soumises.

Pour les infractions détectées à la suite d'un contrôle sans impact sur les grilles 71 ou 72 – pour la première infraction – dans les mêmes quatre conditions qui doivent être remplies cumulativement, l'amende est entièrement remise.

Dans ce cas, une condition supplémentaire s'applique également : la base d'imposition des factures concernées doit être reprise dans la comptabilité et dans la(les) déclaration(s) périodique(s).

Pour la deuxième infraction l'amende est réduite à 2 % et pour la troisième infraction et les suivantes à 5 %.

Pour le dépôt non spontané de la déclaration spéciale TVA et pour les infractions qui (en principe) ne sont possibles qu'une seule fois une lettre de rappel est envoyée à l'assujetti dans laquelle un délai supplémentaire de 30 jours est accordé pour rectifier sa situation. Si l'assujetti concerné régularise sa situation dans ce délai, alors l'amende n'est pas infligée.

Si la nouvelle politique d'amende ne s'applique pas, l'amende peut encore être remise ou réduite pour des raisons de force majeure ou pour d'autres éléments spécifiques au cas d'espèce.

4.4.1.2 À partir de quand ?

Ces directives doivent être appliquées à toutes les requêtes traitées après le 1^{er} avril 2018 pour les amendes qui ont été infligées après le 1^{er} janvier 2018.

4.4.2 Historique

L'accord de coalition du 9 octobre 2014 prévoyait une réforme du système des amendes à la TVA, fondée sur la bonne foi de l'assujetti, plutôt que sur la mauvaise foi.

Dans la note de politique générale Finances d.d. 12 novembre 2015, le ministre des Finances a plaidé pour la bonne foi de l'assujetti, et en cas de première infraction, l'amende ne sera en principe pas infligée si l'assujetti effectue une rectification spontanée dans le délai imparti. De plus, il a souligné un problème possible de proportionnalité du montant des amendes TVA dans certains cas.

L'obligation de payer l'amende administrative fiscale dans la législation TVA trouve son origine dans la loi et résulte du fait matériel de l'infraction.

Les amendes administratives sont donc, en principe, automatiquement dues par le simple fait de l'infraction, sans égard à la bonne foi, à la mauvaise foi, à l'erreur réelle ou à l'acte répréhensible du contrevenant.

Le fonctionnaire-taxation qui impose une amende TVA administrative exerce ici, en principe, une compétence liée.

1. Directives pour l'application des amendes proportionnelles et non proportionnelles à la TVA publiées en date du 31 juillet 2018.

Normalement, il est légalement tenu d'infliger l'amende, selon le barème légal (amende légale, article 70, §§ 1^{er} à 4, CTVA) ou le barème réglementaire (amende réduite, conformément aux dispositions de l'Arrêté royal n° 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, dorénavant « AR n° 41 » et l'Arrêté royal n° 44, du 9 juillet 2012, fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, dorénavant « AR n° 44 »).

Pour la TVA, la compétence de réduire l'amende fiscale en fonction des circonstances propres à chaque cas ne revient pas au fonctionnaire verbalisant. Puisque pour cet impôt, la compétence d'appréciation discrétionnaire, en principe, ne peut pas être exercée dans la phase où on inflige l'amende fiscale.

Le principe de la compétence liée est toutefois atténué par :

- L'article 70, § 2, deuxième alinéa, deuxième phrase et l'article 70, § 3, deuxième alinéa, deuxième phrase, CTVA ; l'amende n'est pas due quand l'irrégularité peut être considérée comme purement accidentelle.
- Doit être compris par « irrégularités purement accidentelles », les irrégularités dues à l'ignorance, les erreurs ou la négligence pour lesquelles la bonne foi du contrevenant ne peut pas être mise en doute (AR n° 41, notes de bas de page 8, 12 et 14).
- L'article 3, AR n° 41, qui détermine que la remise entière des amendes est accordée lorsqu'un assujetti régularise spontanément sa situation avant toute intervention d'une Administration fiscale.
- La jurisprudence européenne, dans la mesure où elle précise que des limitations aux droits des assujettis ne peuvent pas être imposées, même si certaines conditions de forme ne sont pas remplies au sens strict.

Sauf s'il s'agit d'infractions purement accidentelles, la non-application d'une amende en cas de première infraction commise de bonne foi n'est pas prévue par le CTVA ni par les Arrêtés royaux n°s 41 et 44. Cela ne peut donc pas être invoqué par le fonctionnaire qui constate l'infraction pour ne pas infliger l'amende.

En revanche, la bonne foi, dans l'état actuel de la législation, est effectivement prise en compte, pour rendre possible l'application de barèmes, prévu dans les Arrêtés royaux n°s 41 et 44.

- Article 1^{er}, deuxième alinéa, AR n° 41 : toutefois, l'échelle de réduction prévue aux tableaux A à J de l'annexe au présent arrêté n'est pas applicable en cas d'infractions commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe.
- Article 2, AR n° 44 : lorsque l'infraction a été commise dans le but d'éluder la taxe, le montant de l'amende la plus élevée prévu pour cette infraction est doublé sans pouvoir dépasser 5.000 EUR par infraction.

Dans la note de politique générale Finances d.d. 19 octobre 2017, il est supposé, via une instruction administrative, établir des directives permettant la remise ou la réduction des amendes en cas de première infraction commise de bonne foi.

Pour cela, l'Arrêté du régent [n° 78] du 18 mars 1831 organique de l'Administration des finances, dorénavant « l'Arrêté du régent » est invoqué : le ministre des Finances ou son représentant prend une décision sur les demandes de remise d'amendes conformément à l'article 9 de l'Arrêté du régent.

4.4.3 Classification des amendes

Pour la TVA, les amendes sont traditionnellement subdivisées en amendes proportionnelles et non proportionnelles.

Ces amendes sont encore subdivisées en une catégorie d'amendes légales et une catégorie d'amendes administratives réduites.

Les deux catégories sont légalement dues, car la simple violation matérielle de la loi est, en principe, suffisante et il est superflu de vérifier si l'assujetti voulait contourner la législation TVA.

4.4.3.1 Les amendes proportionnelles

Amendes proportionnelles légales : l'article 70, §§ 1^{er} à 3 CTVA détermine la sanction qui est d'application sur les infractions pour lesquelles l'amende infligée est proportionnelle au montant des droits, en d'autres termes, elle est fixée comme un pourcentage du montant de la taxe. Cependant, ces sanctions ne s'appliquent que si les infractions ont été commises dans le but d'éluder la taxe ou de permettre l'évasion.

Amendes proportionnelles réduites : en supposant que les infractions n'ont pas été commises avec cette intention (ou si le fonctionnaire-taxation ne peut prouver ce fait), l'article 84, troisième alinéa CTVA, fixe la détermination, dans les limites prévues par la loi, des amendes proportionnelles conformément à l'échelle de réduction en Annexe de l'AR n° 41.

4.4.3.2 Les amendes non proportionnelles

Les infractions pour lesquelles le montant de l'amende correspond à un montant forfaitaire sont visées à l'article 71, § 4, CTVA. Le système d'amendes non proportionnelles a été modifié en date du 1^{er} juillet 2012 pour encourager les assujettis à honorer leurs obligations et plus particulièrement leurs obligations de déclaration. À partir du 1^{er} juillet 2012, le montant des amendes a donc été augmenté et se situe désormais entre 50 et 5 000 EUR.

Amendes non proportionnelles légales : l'attention est attirée sur le fait que si l'infraction avait été commise avec l'intention d'éluder la taxe, le montant le plus élevé de l'amende serait doublé sans qu'il puisse dépasser le montant de 5 000 EUR par infraction.

CHAPITRE 14 Sanctions

Amendes non proportionnelles réduites : le montant des amendes est déterminé en fonction de la nature et de la gravité de l'infraction selon le barème prévu à l'annexe de l'AR n° 44 du 9 juillet 2012 (l'AR n° 44 du 21 octobre 1993 a été remplacé). Ce nouveau barème a été établi sous la forme d'un tableau qui, d'une part, énumère les infractions et, d'autre part, énumère les sanctions correspondantes à appliquer.

4.4.4 La nouvelle politique d'amende

Sauf s'il s'agit d'infractions purement accidentelles ou de l'application du principe de « prééminence du fond sur la forme » dans l'exercice du droit à déduction, le défaut de sanctionner une première infraction à l'avance en tant que telle n'est pas possible dans l'état actuel de la législation. Pour cette raison – pour une catégorie bien définie d'infractions – un système est introduit qui permet, sous certaines conditions qui doivent être cumulativement remplies, la remise complète des amendes encourues.

Ces conditions sont les suivantes :

- cela concerne une première infraction de même nature, dans la période de référence ;
- cette infraction a été commise de bonne foi, ce qui signifie que l'Administration ne peut prouver l'intention d'élu­der la taxe ou de permettre de l'élu­der ;
- à condition de déposer une requête individuelle et motivée en application de l'article 9 de l'Arrêté du régent, adressée au centre compétent (PME, GE ou le Centre Polyvalent Eupen), ou, plus généralement, au service qui a infligé l'amende ;
- au moment du dépôt de la requête, l'assujetti a satisfait à :
 - l'obligation sanctionnée ;
 - et à l'obligation de dépôt de ses déclarations périodiques à la TVA (le respect de l'obligation de paiement des montants (de TVA) dus sur le compte courant ou aux Recettes TVA Malines/Namur n'est donc pas pris en compte).

Si nous parlons dorénavant d'infractions auxquelles la nouvelle politique d'amende est d'application, alors nous entendons ci-dessous à chaque fois que les quatre conditions sont remplies cumulativement.

Les infractions constatées suite à un contrôle effectué et sans impact sur les grilles 71 ou 72 tombent, en ce qui concerne la première infraction, sous l'application de la nouvelle politique d'amende.

4.4.5 Classement des amendes pour l'application de la nouvelle politique d'amende

Pour l'application de ces directives, les amendes relative à la TVA doivent être subdivisées en trois classes.

La première classe comprend les infractions commises de bonne foi où la nouvelle politique d'amende est d'application (Catégorie I).

La deuxième classe comprend les infractions commises de bonne foi où le principe « remise de l'amende en cas de première infraction commise de bonne foi » n'est pas d'application. Dans cette classe, il y a quatre catégories (Catégorie II à V).

Finalement, la troisième classe comprend les infractions dans le but d'élu­der la taxe ou de permettre de l'élu­der (Catégorie VI).

4.4.5.1 Infractions commises de bonne foi où la nouvelle politique d'amende est d'application (Catégorie I)

En cas d'infraction commise de bonne foi, nous entendons des infractions sans intention d'élu­der la taxe ou de permettre de l'élu­der. Dans ces cas, la bonne foi peut être supposée.

Cette catégorie comprend les infractions suivantes :

1. non-dépôt listing client ;
2. dépôt tardif listing client ;
3. autres amendes relatives au listing client ;
4. non-dépôt dur élevé des opérations intracommunautaires ;
5. dépôt tardif du relevé des opérations intracommunautaires ;
6. autres amendes relatives au relevé des opérations intracommunautaires ;
7. non-dépôt d'une déclaration moyen de transport neuf¹ ;
8. dépôt tardif d'une déclaration moyen de transport neuf ;
9. autres amendes relatives à la déclaration moyen de transport neuf ;
10. infractions constatées par des agents de la recherche (CNR) ou des fonctionnaires de l'Administration générale des Douanes et Accises, de l'Administration générale de la Fiscalité et de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts, à l'exception des infractions à la réglementation « SCE » et de certaines in-

1. Liste des livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs visé à l'article 3 de l'A.R. n° 48 (Voir Circulaire E.T.115.343 (AFER n° 31/2010) d.d. 14.04.2010). Cette liste est plus connue sous le nom « MTN », Moyens de Transport Neufs.

fractions où la bonne foi – compte tenu de la nature de l'infraction – ne peut pas être invoquée ;

11. un certain nombre d'infractions moins fréquentes visées également par la première catégorie).

Exemples

- remplissage incorrect de la déclaration périodique à la TVA :
 - opérations qui devaient être reprises en grille 00 et qui de bonne foi n'ont pas été reprises ;
 - opérations reprises à tort en grille 00 ;
 - opérations à la sortie ont été – de bonne foi – incorrectement reprises en grille 44 au lieu de la grille 47 ou vice versa ;
 - montant des achats a été mentionné en grille 82 au lieu de la grille 81 ou 83 ;
- facture qui ne répond pas à certaines exigences de forme ;
- infractions constatées suite à un contrôle et qui n'ont pas d'impact sur les grilles 71 ou 72.

Dans les mêmes conditions, ces infractions tombent sous la nouvelle politique d'amende.

Pour la deuxième infraction et les infractions suivantes, il est fait référence aux numéros 67 et 68.

4.4.5.2 Infractions commises de bonne foi où le principe « remise de l'amende en cas de première infraction commise de bonne foi » n'est pas d'application (Catégorie II à V)

En cas d'infraction commise de bonne foi, nous entendons des infractions sans intention d'éluder la taxe ou de permettre de l'éluder. La bonne foi peut donc être supposée. Pour cette catégorie (infractions commises de bonne foi où la nouvelle politique d'amende n'est pas d'application), nous distinguons quatre catégories.

Infractions constatées à la suite d'un contrôle (Catégorie II)

Compte tenu de la nature des infractions constatées, la nouvelle politique d'amende n'est pas d'application sur les autres infractions constatées à la suite/lors d'un contrôle effectué, à l'exception de celles qui relèvent de la Catégorie I :

Infractions sans impact sur les grilles 71 ou 72, (première infraction) par exemple (non exhaustif) :

- la TVA due sur une acquisition intracommunautaire n'a pas été payée, mais était entièrement déductible ;

- la TVA due suivant AR n° 1, article 20, n'a pas été payée, mais était entièrement déductible ;

- la TVA sur les services intracommunautaires n'a pas été payée, mais était entièrement déductible ;

- importation avec application du report de paiement (autorisation ET14.000), la TVA n'a pas été payée, mais elle était entièrement déductible.

Autres infractions (première infraction).

Remarque : l'exercice du droit à déduction sur base d'une facture non-conforme n'est pas une application de la nouvelle politique d'amende.

Cette matière est brièvement traitée ci-après car elle se situe principalement dans le cadre d'un contrôle effectué (numéro 71).

Infractions constatées par les agents de la recherche (CNR) ou par les fonctionnaires de l'Administration générale des Douanes et Accises, de l'Administration générale de la Fiscalité ou de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts pour lesquelles la nouvelle politique d'amende n'est pas d'application (Catégorie III)

Compte tenu de la nature des infractions constatées, la nouvelle politique d'amende n'est pas d'application sur les infractions énumérées ci-après, constatées par les fonctionnaires précités (limitativement) :

- infractions visées à l'article 70, §§ 2 et 3 CTVA ;
- infractions reprises à l'annexe de l'AR n° 44, Section 2, II. Ticket de caisse et note ou reçu ;
- infractions reprises à l'annexe de l'AR n° 44, Section 3, I. Livres, registres et journaux dont la tenue est prescrite par ou en vertu de la réglementation. Point A. Non tenu ;
- infractions reprises à l'annexe de l'AR n° 44, Section 4. Mesures de contrôle. Rubrique III, Obligation visée à l'article 60 CTVA, A. Défaut de conservation ;
- infractions reprise à l'annexe de l'AR n° 44, Section 4. Mesures de contrôle. Rubrique IV, Obligations visées aux articles 61, 62, 62bis et 63 CTVA.

Infractions relatives aux déclarations périodiques à la TVA, les déclarations spéciales TVA et les déclarations MOSS (Catégorie IV)

Les infractions suivantes n'entrent pas en ligne de compte pour l'application de la nouvelle politique d'amende.

Infractions relatives aux déclarations périodiques à la TVA :

- dépôt tardif ;

CHAPITRE 14 Sanctions

- non-dépôt ;
- non-paiement et paiement tardif.

Infractions relatives aux déclarations spéciales :

- non-paiement et paiement tardif.

Infractions relatives aux déclarations MOSS :

- dépôt tardif ;
- non-dépôt ;
- non-paiement et paiement tardif.

Déclarations spéciales/Infractions qui (en principe) ne sont possibles qu'une seule fois (Catégorie V)

A. Dépôt non spontané de la déclaration spéciale n° 629

En ce qui concerne le traitement des déclarations spéciales 629 manquantes, le traitement spécifique suivant a déjà été prévu.

À l'heure actuelle dans STIRON-NP quand se produit le cas « déclaration spéciale manquante », une lettre de rappel est envoyée par FedoPress ; celle-ci somme l'assujetti (ou la personne morale non assujettie) à déposer la/les déclaration(s) manquante(s) dans un délai d'un mois.

Si l'assujetti dépose la/les déclaration(s) manquante(s) dans ce délai (« le délai de régularisation »), aucune amende n'est infligée.

Un procès-verbal pour dépôt tardif ne doit être seulement établi par le gestionnaire de dossier que lors du dépôt (au bureau ou via INTERVAT) après l'expiration du délai de réponse de la lettre de rappel.

En cas de non-dépôt, un procès-verbal de non-dépôt est établi et l'amende relative au non-dépôt est appliquée.

La nouvelle politique d'amende (« première infraction commise de bonne foi ») n'est pas d'application pour les amendes reprises au numéro 76. En effet, pas mal de temps s'est écoulé entre l'infraction et la lettre de rappel, et l'assujetti a par ailleurs pu bénéficier d'un mois de sursis. S'il dépose endéans le délai, il n'y a pas d'amende qui est appliquée de toute façon.

Si l'assujetti ne dépose pas de déclaration spéciale dans le délai supplémentaire, il ne sera plus question de « bonne foi ». En effet, l'assujetti qui a communiqué son numéro d'identification à la TVA belge afin d'éviter le paiement de la TVA dans un autre État membre, reçoit une facture où aucune TVA n'est portée en compte et ne soumet aucune déclaration spéciale en Belgique, État membre de destination.

La même position peut être adoptée vis-à-vis des constatations de l'Administration (dans le cadre par exemple d'un contrôle) pour non-dépôt d'une déclaration spéciale 629. Il

n'y a pas de raison dans pareil cas d'appliquer la nouvelle politique d'amende (pour une première infraction commise de bonne foi).

B. Infractions qui (en principe) ne sont possibles qu'une seule fois

Non-dépôt ou dépôt tardif d'une déclaration :

- 604A ;
- 604B ;
- 604C ;
- 606 ;
- 606bis ;
- 606ter ;
- déclaration 104/5.

Afin de faire respecter ces obligations, dans l'hypothèse d'une première infraction (ce qui se passera dans la majorité des cas pour ce type d'infraction), une première lettre de rappel sera envoyée dans laquelle, il sera accordé à l'assujetti/l'intéressé un délai supplémentaire de 30 jours afin de régulariser sa situation.

Si l'assujetti/intéressé ne réagit pas, l'amende sera infligée, sans que l'assujetti/intéressé puisse faire appel à la nouvelle politique d'amende. Dans ce cas, le délai sera calculé à partir de l'expiration du délai de dépôt initial (réglementaire).

Si l'assujetti /intéressé régularise sa situation endéans le délai, aucune amende ne sera infligée. Dans la majorité des cas, cette régularisation consistera en la remise du document en question.

Si un délai administratif de régularisation de 30 jours est accordé, il faudra vérifier quels assujettis ont respecté leurs obligations endéans ce délai de régularisation et quels sont ceux qui ne l'ont pas fait.

Il n'est pas possible d'automatiser ceci dans les applications actuelles ; cela doit donc être vérifié à chaque fois manuellement.

Si une infraction de même nature se produit une deuxième fois (p. ex. un 604A est en principe unique mais supposons que l'assujetti cesse et reprenne son activité), il y a lieu de suivre les règles suivantes.

La première infraction a été régularisée endéans le délai de régularisation :

- un nouveau délai de régularisation de 30 jours doit être octroyé et il sera procédé comme mentionné au numéro 75 ;

- la première infraction n'a pas été régularisée endéans le délai de régularisation ;
- la deuxième infraction est considérée comme une deuxième infraction et sera donc traitée en conséquence.

Le respect tardif d'une obligation survenant dans le délai de la rectification administrative n'est pas considéré comme une « première infraction » pour apprécier les infractions suivantes.

4.4.5.3 Infractions dans le but d'éluider la taxe ou de permettre de l'éluider (Catégorie VI)

Ces infractions tombent hors du champ des directives pour l'application des amendes proportionnelles et non proportionnelles à la TVA publiées en date du 31 juillet 2018.

5 PEINES CORRECTIONNELLES

L'article 72, alinéa 1, du Code dispose qu'à l'exception de celles qui figurent aux articles 73, 73bis et 73quater, toutes les amendes prévues dans le présent Code sont des amendes fiscales.

5.1 Contravention aux dispositions en matière de TVA

L'article 73 du Code établit que sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution.

Cette disposition s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale et peut aller – cas fort rare – jusqu'à l'emprisonnement du contrevenant.

Pour qu'il y ait fraude fiscale, il faut donc une violation volontaire de la loi fiscale.

En d'autres termes, il y a réunion :

- d'un élément matériel (l'infraction commise) ;
- d'un élément moral (l'intention de commettre l'infraction).

Seuls les cas de fraudes caractéristiques peuvent faire l'objet d'une amende pénale. La fraude caractéristique pourrait être constituée par exemple de critères tels que la répétition systématique d'infractions, l'importance de la TVA éludée ou encore la nature des procédés mis en œuvre afin d'éluider la TVA.

Il appartient au Ministère public et au tribunal de se prononcer en la matière.

C'est ainsi que, dans l'hypothèse où un assujetti néglige systématiquement – et avec intention frauduleuse – de reverser au Trésor la TVA qu'il a perçue de ses clients, il risque d'encourir l'amende pénale prévue à l'article 73 du Code (emprisonnement).

Il s'agit en effet d'un cas parmi d'autres où l'Etat se doit de porter plainte pour faire sanctionner des abus manifestes.¹

En la matière, des jugements concordants ont été rendus.²

5.2 Faux en écritures

5.2.1 Faux en écritures et usage de faux

Sera puni d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 EUR ou l'une de ces peines seulement, celui qui, en vue de commettre une des infractions visées à l'article 73, aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou en informatique visé à l'article 210bis, § 1^{er}, du Livre II du Code pénal, ou qui aura fait usage d'un tel faux.

Celui qui, sciemment, établira un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du Trésor ou fera usage de pareil certificat, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement.³

A partir du 1^{er} janvier 2013, dans l'article 73bis, alinéa 1^{er}, du Code, inséré par la Loi du 10 février 1981 et modifié par la loi portant des dispositions fiscales du 4 août 1986, l'Arrêté royal du 20 juillet 2000 et la Loi-programme du 27 décembre 2006, les mots *aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou qui aura fait usage d'un tel faux* sont remplacés par les mots *aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou en informatique visé à l'article 210bis, § 1^{er}, du Livre II du Code pénal, ou qui aura fait usage d'un tel faux*.⁴

5.2.2 Établissement et usage d'un faux certificat

L'article 73bis, alinéa 2, du Code prévoit que celui qui, sciemment, établira un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du Trésor ou fera usage de pareil certificat, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 125.000 EUR (jusqu'au 07.01.2007, de 250 EUR à 12.500 EUR) ou de l'une de ces peines seulement.

1. Voir Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, n° 4, 1978- 1979, Q. n° 21 Van der Biest, 3 novembre 1978, Revue TVA n° 40, p. 481.
 2. Voir notamment Tribunal correctionnel de Nivelles, 16 novembre 1977, Revue TVA n° 34, p. 701 – Chambre correctionnelle de Neufchâteau, 8 juin 1978, Revue TVA n° 46, p. 341 – jugement du Tribunal correctionnel de Nivelles du 7 février 1979 ; confirmé par un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 30 octobre 1979, Revue TVA n° 46, p. 344.
 3. Le texte de l'article 73bis, alinéa 1er, est modifié à partir du 01.01.2013. (Art. 42, L 17.12.2012, MB 21.12.2012 – Ed 2.
 4. Article 42 de la loi du 17 décembre 2012 (MB du 21 décembre 2012).

CHAPITRE 14 Sanctions

5.3 Interdiction d'exercer une profession – Fermeture de l'établissement

L'article 73ter du Code prévoit que la condamnation du titulaire d'une des professions désignées ci-après du chef de l'une des infractions visées aux articles 73 et 73bis peut être accompagnée de l'interdiction d'exercer ces professions et de la fermeture de l'entreprise :

- 1° conseiller fiscal ;
- 2° agent d'affaires ;
- 3° expert en matière fiscale ou comptable ;
- 4° ou toute autre profession qui a pour objet de tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables d'une ou de plusieurs personnes redevables de la taxe en vertu de l'article 51, § 1^{er}, 2 et 4, que ce soit pour compte propre ou comme dirigeant, comme membre ou comme employé de société, association, groupement ou entreprise quelconque ;
- 5° ou plus généralement la profession consistant à conseiller ou à aider une ou plusieurs personnes redevables de la taxe en vertu de l'article 51, § 1^{er}, 2 et 4, dans l'exécution des obligations définies par le présent Code ou par les arrêtés pris pour son exécution, du chef de l'une des infractions visées aux articles 73 et 73bis, le jugement pourra lui interdire, pour une durée de trois mois à cinq ans, d'exercer directement ou indirectement, à quelque titre que ce soit, les professions susvisées.

5.3.1 Durée de l'interdiction

Elle peut être fixée par le juge de trois mois à cinq ans. La fermeture pour une durée de 3 mois à 5 ans peut viser, sur décision du juge, les établissements de la société, l'association, le groupement ou l'entreprise dont le condamné est dirigeant, membre ou employé.

5.3.2 Infraction à l'article 73ter

L'article 73quater punit celui qui enfreint l'interdiction ou la fermeture prononcée en vertu de l'article 73ter de la manière suivante :

Celui qui, directement ou indirectement, enfreindra l'interdiction ou la fermeture prononcée en vertu de l'article 73ter, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement.¹

5.4 Dispositions générales relatives aux amendes pénales

5.4.1 Application des dispositions du code pénal

Toutes les dispositions du Livre premier du Code pénal, y compris l'article 85, sont applicables aux infractions visées par les articles 73, 73bis et 73quater.

La Loi du 5 mars 1952, modifiée par les Lois des 22 décembre 1969 et 25 juin 1975, relative aux décimes additionnels sur les amendes pénales, est applicable aux infractions visées aux articles 73, 73bis et 73quater.²

5.4.2 Solidarité

- Les auteurs et complices des infractions visées aux articles 73 et 73bis du Code sont solidairement tenus au paiement de l'impôt élué.
- Les personnes physiques ou morales sont solidairement responsables des amendes et frais résultant des condamnations prononcées en vertu des articles 73 à 73quater du Code contre leurs préposés ou leurs administrateurs, gérants ou liquidateurs.³

5.4.3 Affichage et publication des condamnations

L'affichage et la publication des décisions judiciaires suivantes peuvent être ordonnées par le juge⁴ :

- emprisonnement en vertu des articles 73, 73bis et 73quater du Code ;
- interdiction d'exercer une activité professionnelle ;
- fermeture d'établissement.

6 RÉGULARISATIONS SPONTANÉES – INFRACTIONS ACCIDENTELLES

6.1 Régularisations spontanées

Une régularisation spontanée induit une réduction de l'amende administrative.

Par régularisation spontanée, il faut entendre celle qui est effectuée avant l'intervention d'une Administration fiscale, y compris les contributions directes et les douanes et accises.

En accordant la remise entière des amendes, lorsque le débiteur régularise spontanément sa situation avant toute intervention d'une Administration fiscale, l'autorité a établi un droit pour l'assujetti. En insérant le terme 'spontanément', l'intention évidente était d'ajouter une condition supplémentaire à la condition 'avant toute intervention d'une Administration fiscale' et ainsi de ne pas accorder ce droit en cas d'usage abusif par l'assujetti.⁵

1. Le texte de l'art. 73quater, est modifié à partir du 01.11.2012. (Art. 20, Loi du 20.09.2012, MB 22.10.2012.

2. Cf. article 73quinquies du Code – Le texte de l'article 73quinquies, § 3, est modifié à partir du 01.11.2012. (Art. 21, Loi du 20.09.2012, MB 22.10.2012).

3. Cf. article 73sexies du Code.

4. Cf. article 73septies du Code.

5. Trib. Courtrai, 21 octobre 1991, Revue TVA n° 117, 1065.

Des régularisations effectuées de manière systématique (par exemple, une adaptation annuelle du chiffre d'affaires) s'accompagnant des corrections y afférentes en matière de TVA exigible ne peuvent toutefois pas en principe être considérées comme des régularisations spontanées.

Nonobstant la remise complète des amendes administratives en cas de régularisation spontanée, les intérêts restent dus sur pied de l'article 91 du Code.

Un arrêt de la Cour d'appel de Gand précise les conditions de la 'régularisation spontanée'.

Une entreprise avait procédé à une régularisation après l'annonce d'un contrôle TVA par l'Administration. Selon cette entreprise, il s'agit là d'une régularisation spontanée avant toute intervention d'une Administration fiscale. En effet, l'entreprise a découvert elle-même l'irrégularité et l'a déclarée dans une déclaration à la TVA avant que le contrôle TVA ne commence. Il ne pouvait donc être question de lui infliger une amende quelconque.

L'Administration est d'un tout autre avis étant donné que l'annonce d'un contrôle en tant que telle constitue déjà une 'intervention d'une Administration fiscale'.

La Cour d'appel de Gand donne raison à l'Administration et maintient donc l'amende réduite réclamée.

Quelles en sont les raisons ?

Selon la Cour, dans la signification usuelle du mot intervenir veut dire 'se mêler de quelque chose au cours de ...'.

A cet égard, il n'est pas nécessaire que l'entreprise ait déjà été invitée à payer des droits complémentaires ou y ait été contrainte.¹ Le seul fait de l'annonce du contrôle implique une intervention de l'Administration.

Il ne peut pas être sérieusement contesté que la régularisation opérée par l'entreprise est la conséquence du contrôle annoncé.²

Il semble, vu les faits, que la position de la Cour d'appel, soit pertinente. Il résulte de cet arrêt, en tout état de cause, qu'un contrôle devrait en principe être annoncé par écrit de sorte qu'aucun doute ne puisse exister quant à la date fatidique ('avant toute intervention d'une administration fiscale').

6.2 Irrégularités accidentelles

Aucune amende n'est applicable lorsque les irrégularités peuvent être considérées comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opé-

rations non constatées par des documents réguliers, comparés au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de documents réguliers, ou lorsque le fournisseur n'avait pas de raison sérieuse de douter de la qualité de non-assujetti du cocontractant.³

En la matière, voir un jugement du tribunal de 1^{ère} instance de Bruges.⁴

6.3 Arrêt de la Cour de Cassation du 13 février 2009

Le droit de contrôle du juge auquel il est demandé de contrôler une amende TVA qui a un caractère répressif, n'implique pas que le juge puisse liquider ou réduire des amendes sur la base d'une appréciation subjective de ce qu'il juge raisonnable, pour de simples motifs d'opportunité et à l'encontre des règles légales.

Dès lors le juge qui indique explicitement dans son appréciation le fait que le redevable a collaboré sciemment à un système de fraude et qui réduit ensuite l'amende infligée de 200 % de la taxe éludée par le seul motif que cette amende est disproportionnée, n'indique pas en quoi consisterait la disproportion, omet d'examiner dans quelle mesure l'Administration était liée par une sanction et ne précise pas pour quels motifs l'Administration aurait dû déroger à des barèmes fixes.⁵

6.4 Arrêt de la Cour de Cassation du 15 octobre 2010

Le juge saisi du contrôle de légalité de la décision infligeant une amende administrative dispose d'une pleine juridiction pour examiner si cette décision est justifiée en fait et en droit et si elle est conforme à tous les principes qui doivent être respectés par l'Administration, et notamment au principe de proportionnalité.

Ce droit de contrôle doit, en particulier, permettre au juge d'examiner si l'amende administrative n'est pas disproportionnée par rapport à l'infraction, de sorte que le juge peut examiner si l'administration pouvait raisonnablement infliger une amende administrative aussi élevée.

L'arrêt en appel considère que l'amende doit être remise dès lors que le fait d'infliger une amende de 730.000 BEF constitue une violation du principe de proportionnalité.

A cet égard, l'arrêt se fonde sur le fait que le défendeur n'a, en aucune manière, éludé l'impôt et qu'il 'a payé la taxe sur la valeur ajoutée sur ses opérations jusqu'au dernier franc', qu'après le contrôle, le défendeur a immédiatement adapté sa méthode de travail et que l'amende infligée n'est en aucune manière motivée.

1. Comp. Cass., 24 janvier 2002, F.J.F., 2002, 147.

2. Appel, Gand, 19 septembre 2006, Rôle n° 2004/AR/283.

3. Article 70, § 2, alinéa 2, du Code.

4. Trib. Bruges, 20 janvier 1993, Fisk. 453 du 6 janvier 1994.

5. Voir aussi Cass., 12 décembre 2008, RG F.06.0111.N ; Cass., 13 février 2009, RG F.06.0106.N ; Cass., 13 février 2009, RG F.06.0107.N ; Cass., 13 février 2009, RG F.06.0108.N. et Cass. 13 février 2009, C.07.0507.N.

CHAPITRE 14 Sanctions

7 REQUÊTES EN REMISE OU RÉDUCTION D'AMENDES

Tout assujetti avait la possibilité avant le 6 avril 1999 d'adresser au Ministre une requête en remise ou réduction d'amendes sur base de l'article 84 du Code. Il va de soi qu'une telle requête doit être fondée : elle devait contenir les éléments circonstanciels suffisants pour justifier de son traitement.

Si une requête ne contient pas de tels éléments, le requérant ne pourra que recevoir une réponse négative : sur base de l'égalité de traitement entre assujettis ayant commis de pareilles infractions, il ne se conçoit pas de recevoir une telle requête.

Par contre, dès que la requête est fondée (par exemple sur base d'éléments circonstanciels particuliers apportés par l'assujetti), un examen devait avoir lieu dans le chef du directeur régional. C'est ce dernier qui est compétent en matière de remise et de réduction d'amendes par délégation.

Il dispose en la matière d'une compétence susceptible de recours (sa décision n'est pas définitive). Un recours est donc possible sur le plan judiciaire.

En effet, la Cour d'Arbitrage a décidé qu'un contrôle juridictionnel doit être assuré en matière de remise et de réduction d'amendes administratives.¹

La Loi du 15 mars 1999² avait donné les apparences d'une suppression dans le chef du Ministre du pouvoir de remettre ou de réduire les amendes par l'adoption de l'article 84 du Code en ce sens.

Toutefois, l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 lui maintient cette compétence de sorte que les requêtes en remise ou réduction d'amendes peuvent continuer à lui être adressées. En pratique, comme avant, ces requêtes seront adressées au Directeur régional. Rien ne change donc effectivement si ce n'est le support légal d'introduction de la requête.

7.1 Compétence du pouvoir judiciaire en matière d'amendes

Arrêt de la Cour Constitutionnelle du 15 mai 2008

Pour la Cour Constitutionnelle, l'article 70 du Code de la TVA est incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, s'il est interprété en ce sens qu'il n'autorise pas le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la décision administrative refusant la remise ou la réduction d'une amende fiscale.

Ce contrôle doit permettre au juge de vérifier si cette décision est justifiée en fait et en droit et si elle respecte l'en-

semble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'Administration, parmi lesquels le principe de proportionnalité.

Ainsi, lorsqu'il est saisi d'un recours contre une décision prise, en vertu de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, par le Ministre des Finances ou son délégué, le juge doit pouvoir remettre ou réduire l'amende au même titre que le Ministre des Finances ou son délégué.³

Il ressort de cet arrêt que la jurisprudence de la Cour de Cassation en la matière est contraire au principe constitutionnel d'égalité de traitement. Il revient à la Cour de Cassation d'adapter d'urgence sa jurisprudence.

7.2 Sursis en matière d'amendes

Dans un arrêt du 6 novembre 2008, la Cour Constitutionnelle a posé que l'article 70, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'assortir d'un sursis l'amende prévue par cette disposition.⁴

Lorsqu'une réglementation européenne, comme en l'espèce, ne comporte aucune disposition spécifique prévoyant une sanction en cas de violation ou renvoie sur ce point aux dispositions législatives, réglementaires et administratives nationales, les Etats membres sont tenus, selon la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes, en vertu de l'article 10 du Traité CE, de prendre toutes mesures propres à garantir la portée et l'efficacité du droit communautaire.

A cet effet, les Etats membres doivent notamment veiller à ce que les violations du droit communautaire soient sanctionnées dans des conditions, de fond et de procédure, qui soient analogues à celles applicables aux violations du droit national d'une nature et d'une importance similaires. Ils conservent à cet effet le choix des sanctions mais celles-ci doivent être effectives, proportionnées et dissuasives. En outre, les autorités nationales doivent procéder, à l'égard des violations du droit communautaire, avec la même diligence que celle dont elles usent dans la mise en œuvre des législations nationales correspondantes (CJCE, 21 septembre 1989, C-68/88, Commission c. République hellénique).

Les Etats membres sont toutefois tenus d'exercer cette compétence dans le respect du droit communautaire et de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité. Les mesures administratives ou répressives ne doivent pas dépasser le cadre de ce qui est strictement nécessaire aux objectifs poursuivis, et les modalités de contrôle ne doivent pas être assorties d'une sanction à ce point disproportionnée à la gravité de l'infraction qu'elle deviendrait une entrave aux libertés

1. Cour d'Arbitrage, 24 février 1999, arrêt n° 22/99.

2. Moniteur belge du 27 mars 1999.

3. Cour Constitutionnelle, 15 mai 2008, rôle n° 79/2008.

4. Cour Constitutionnelle, arrêt du 6 novembre 2008, 157/2008.

consacrées par le Traité CE (CJCE, 16 décembre 1992, C-210/91, Commission c. République hellénique).

L'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil ou du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Ce droit doit, aux termes de l'article 14 de la Convention, être assuré sans discrimination.

Les amendes fiscales prévues à l'article 70, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA ont pour objet de prévenir et de sanctionner les infractions commises par tous les redevables, sans distinction aucune, qui ne respectent pas les obligations imposées par ce Code. Elles ont donc un caractère répressif et sont de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Le sursis à l'exécution des peines a pour objectif de réduire les inconvénients inhérents à l'exécution des peines et de ne pas compromettre la réinsertion du condamné. Il peut être ordonné à propos de peines d'amende. Il ressort en outre de l'article 157, § 1^{er}, de la Loi coordonnée le 14 juillet 1994 relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, rétabli par l'article 108 de la Loi du 13 décembre 2006 portant des dispositions diverses en matière de santé, ainsi que de l'article 1^{quater} de la Loi du 30 juin 1971 relative aux amendes administratives applicables en cas d'infraction à certaines lois sociales, inséré par l'article 145 de la Loi-programme du 27 décembre 2004, que le sursis n'est pas considéré par le législateur comme incompatible avec une amende imposée par une autorité autre qu'une juridiction pénale.

Sans doute le régime des amendes fiscales en cause peut-il différer en divers éléments de celui des sanctions pénales prévues par le Code de la TVA ou de celui des sanctions administratives prévues en d'autres matières, qu'il s'agisse, comme l'indique le Conseil des ministres, de la formulation différente de l'exigence de l'élément moral, de la pos-

sibilité de cumuler des amendes administratives, du mode de fixation des peines ou de l'application de décimes additionnels.

S'il est vrai que de telles différences peuvent être pertinentes pour justifier l'application de règles spécifiques dans certains domaines, elles ne le sont pas dans celui qui fait l'objet de la question préjudicielle : en effet, qu'il soit accordé par le tribunal correctionnel ou par une autre juridiction, telle que le tribunal de première instance, le sursis peut inciter le condamné à s'amender, par la menace d'exécuter, s'il venait à récidiver, la condamnation au paiement d'une amende. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, l'octroi du sursis par l'une ou l'autre juridiction n'aboutit pas à une violation de l'article 13 de la Constitution puisque les justiciables comparaissent devant le juge que la loi désigne et sont jugés suivant les mêmes règles de compétence et de procédure.

Lorsque la Loi du 29 juin 1964 n'est pas applicable, il appartient au législateur de déterminer en la matière les conditions auxquelles un sursis peut être ordonné et de fixer les conditions et la procédure de son retrait.

L'article 70, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'assortir d'un sursis l'amende prévue par cette disposition.

L'intérêt de cet arrêt se situe au niveau de l'extension progressive du champ d'application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme à la matière fiscale.

Ceci signifie que le juge peut être amené à faire valoir une clémence hors de portée de l'Administration.

Et ceci est heureux. Tout redevable de l'impôt peut ainsi soumettre un litige – dans sa totalité, amendes comprises – à un tribunal indépendant et postuler les mêmes droits que tout autre justiciable.

CHAPITRE 15 Poursuites – Instances – Sûretés données au Trésor

1 APPROCHE GLOBALE – LITIGES EN MATIERE DE TVA

1.1 Procédure

Le Code de la TVA ne prévoit pas une procédure spécifique d'imposition formellement établie par la loi.

La procédure d'imposition en matière de litiges TVA est informelle. La Loi du 23 mars 1999 n'a pas fondamentalement modifié cette situation.

En effet, remarquons d'entrée qu'en application des articles 84 et suivants du Code, il est loisible à l'assujetti d'opter pour le règlement du litige soit par une procédure administrative soit par une procédure judiciaire.¹

1.1.1 La procédure administrative non obligatoire

L'assujetti a la possibilité de saisir du litige tant l'office de contrôle local que la direction régionale ou l'Administration centrale.

Il faut savoir que cette procédure est facultative pour l'assujetti.

Aucune disposition ne l'oblige en effet à soumettre le litige à l'Administration avant d'en saisir la justice.

1.1.2 Le relevé de régularisation

Lorsqu'au cours d'un contrôle, un agent de la TVA a constaté certaines anomalies constitutives de TVA éludées,

il dresse, en général à la fin du contrôle un document intitulé 'Relevé de régularisation'.

Regrettons tout de suite que la loi ne réglemente toujours pas de manière formelle la forme du relevé et le délai dans lequel il doit être envoyé à l'assujetti.

a Contenu du relevé de régularisation

Le relevé contient tous les faits et procédés constatés par l'agent contrôleur lors du contrôle.

A partir de ces faits et procédés constatés, l'agent contrôleur établit la déduction de l'impôt, des intérêts et des amendes sur base d'une analyse raisonnée qui est détaillée dans le corps du relevé.

Enfin, le relevé se termine par une formule de reconnaissance de dette.

b Valeur du relevé de régularisation

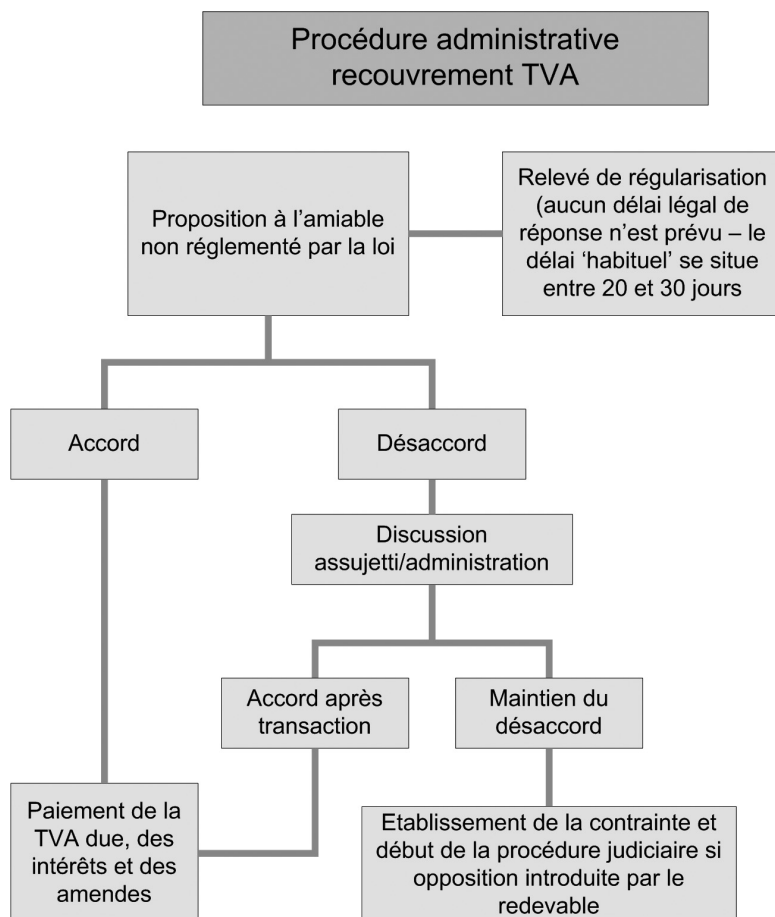
S'il est signé pour accord par l'assujetti, le relevé de régularisation constitue un aveu (preuve littérale).

Dans tous les autres cas, il est sans valeur.

A ce niveau, il convient de rappeler que le relevé de régularisation ne doit pas être confondu avec le procès-verbal visé à l'article 59, § 1^{er} du Code, lequel fait foi jusqu'à preuve du contraire.

1. Voir Bull. des Q. et R. Parl., Sénat, n° 34, 1980-1981, Q. n° 52 Peeters, 5 mai 1981, Revue TVA n° 50, p. 537.

c Schéma explicatif



1.1.3 La procédure judiciaire

La Loi du 23 mars 1999 est applicable aux instances en matière de TVA à partir du 6 avril 1999, date d'entrée en vigueur de la nouvelle procédure. Toute opposition à contrainte introduite à partir de cette date aboutit à l'application des nouvelles règles.

Comme avant cette date, remarquons que l'assujetti est donc en droit de soumettre directement le litige à la justice. Il peut encore le faire après que la décision administrative ait été prise s'il estime ne pouvoir s'y rallier.

La procédure judiciaire relève du droit commun, c'est-à-dire des prescriptions du Code judiciaire, en ce qui concerne tant la compétence des instances judiciaires que la forme de la procédure.¹

1.1.4 Compétence territoriale liée au lieu de paiement

Toute contestation relative à l'application d'une loi d'impôt est de la compétence du juge qui siège au siège de la Cour d'appel dans le ressort duquel est situé le bureau où la perception a été ou doit être faite ou, si la contestation n'a aucun lien avec la perception d'un impôt, dans le ressort duquel est établi le service d'imposition qui a pris la disposition contestée. Toutefois, lorsque la procédure est en langue allemande, le tribunal de première instance d'Eupen est seul compétent.

Le Roi peut désigner, dans le ressort de la Cour d'appel, d'autres juges qui connaissent des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt. Il détermine le territoire sur lequel le juge exerce sa juridiction.²

1. Voir Bull. des Q. et R. Parl. Chambre, session 1979-1980, n° 18, Q. n° 124 Michel, 8 février 1980, Revue TVA n° 45, p. 266.

2. Article 632 du Code judiciaire – Moniteur belge du 27 mars 1999.

CHAPITRE 15 Poursuites – Instances – Sûretés données au Trésor

Le Tribunal de 1^{ère} Instance compétent est celui du lieu de paiement de la TVA. En pratique, ceci signifie que les recours en matière de TVA doivent être introduits auprès du tribunal dans le ressort duquel l'inspecteur principal chargé du recouvrement (le receveur) a son office.

Ci-après, la liste alphabétique des douze tribunaux où siège un juge fiscal en fonction de la répartition géographique liée au lieu du paiement de la TVA :

- Anvers ;
- Arlon ;
- Bruges ;
- Bruxelles ;
- Eupen (langue allemande) ;
- Gand ;
- Hasselt ;
- Liège ;
- Louvain ;
- Mons ;
- Namur ;
- Nivelles.

2 RECOUVREMENT PAR LE BIAIS DU REGISTRE DE PERCEPTION ET RECOUVREMENT À PARTIR DU 1^{ER} AVRIL 2019 (AUPARAVANT LA CONTRAINTE)

En vertu de l'article 85, § 1^{er}, alinéa 1^{er} CTVA, en vigueur jusqu'au 31 mars 2019, la contrainte est décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement. Elle est visée et rendue exécutoire par le conseiller général de l'Administration en charge de la TVA ou par un fonctionnaire désigné par lui.

L'établissement du titre exécutoire nécessite dans ce contexte l'intervention à la fois des fonctionnaires chargés de la taxation et de ceux chargés du recouvrement.

Corollaire d'une nouvelle organisation administrative, la Loi du 26 novembre 2018 prévoit, pour les dettes fiscales impayées, la création du titre exécutoire – le registre de perception et recouvrement – au moyen d'un système automatisé.

Le registre de perception et recouvrement, acte authentique, traduit à partir du 1^{er} avril 2019 en lieu et place de la contrainte, les privilèges administratifs du préalable et de l'exécution d'office.

La Loi du 26 novembre 2018 n'est pas applicable à la contrainte qui a été notifiée ou signifiée avant la date de son entrée en vigueur.

2.1 Remplacement de l'article 85 du Code de la TVA

Le texte de l'article 85, est remplacé à partir du 01.04.2019 (Article 9, Loi du 26.11.2018, MB 04.12.2018, p. 93842).

« § 1. En cas de non-paiement de la dette fiscale composée de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, celle-ci est reprise à un registre de perception et recouvrement, lequel constitue le titre exécutoire pour le recouvrement de la dette fiscale et concrétise celle-ci.

La dette fiscale peut faire l'objet de registres de perception et recouvrement rectificatifs en cas de modification ultérieure, pour quelque cause que ce soit, des montants repris au registre de perception et recouvrement conformément à l'alinéa 1.

La justification de la dette fiscale doit avoir été portée à la connaissance du redevable au plus tard un mois avant que la dette fiscale ne soit reprise à un registre de perception et recouvrement visé à l'alinéa 1 ou 2, sauf si les droits du Trésor sont en péril, auquel cas elle doit avoir été portée à la connaissance du redevable au plus tard au moment où la dette fiscale est reprise à un registre de perception et recouvrement. Lorsque le redevable n'a pas de domicile connu en Belgique ou à l'étranger, cette justification est adressée au procureur du Roi à Bruxelles.

Moyennant l'accord explicite du redevable, la justification de la dette fiscale peut être portée à sa connaissance exclusivement par voie électronique. Dans ce cas, la mise à disposition par voie électronique vaut valablement notification de la justification de la dette fiscale.

Le Roi détermine les modalités d'application de la procédure visée à l'alinéa 4.

Les alinéas 3 à 5 ne sont pas applicables à la dette fiscale qui résulte de l'application des articles 66 et 67.

§ 2. Les registres de perception et recouvrement sont formés et rendus exécutoires par l'administrateur général de l'Administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ou par le fonctionnaire délégué par lui.

Le Service public fédéral Finances représenté par le Président du Comité de direction est le responsable du traitement au sens du Règlement (UE) 2016/679 du Parlement et du Conseil européens du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données personnelles et à la libre circulation de ces données et abrogeant la Directive 95/46/CE.

§ 3. Aussitôt que le registre de perception et recouvrement est rendu exécutoire, la reprise de la dette fiscale à ce registre est portée à la connaissance du redevable par

l'envoi, sous pli fermé, d'un avis de perception et recouvrement. Celui-ci mentionne la date d'exécutoire du registre de perception et recouvrement auquel il est attaché.

Par dérogation à l'alinéa 1, le redevable peut toutefois, moyennant une déclaration explicite dans ce sens, opter pour une réception des avis de perception et recouvrement exclusivement par voie électronique. Dans ce cas, la mise à disposition par voie électronique vaut valablement envoi de l'avis de perception et recouvrement.

Le Roi détermine les modalités d'application de la procédure visée à l'alinéa 2.

§ 4. Pour autant que la prescription de l'action en recouvrement de la dette fiscale ne soit pas déjà acquise, lorsque cette dette est reprise à un registre de perception et recouvrement conformément au paragraphe 1^{er}, la prescription de l'action en recouvrement de cette dette n'est acquise, sans préjudice de l'application de l'article 83, qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de la date d'exécutoire du registre de perception et recouvrement auquel elle est reprise.

§ 5. La notification, par pli recommandé, d'une sommation de payer la dette fiscale reprise à un registre de perception et recouvrement conformément au paragraphe 1^{er}, interrompt le délai de prescription pour le recouvrement de cette dette. Cette notification contient une copie de l'avis de perception et recouvrement.

La remise de la pièce au prestataire de service postal universel vaut notification à compter du troisième jour ouvrable suivant.

Lorsque le destinataire n'a pas de domicile connu en Belgique ou à l'étranger, cette sommation de payer est adressée par pli recommandé au procureur du Roi à Bruxelles.

§ 6. Le registre de perception et recouvrement est exécutoire contre les personnes qui n'y sont pas reprises dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette fiscale en vertu du présent Code et des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun.

La dette fiscale ne peut toutefois être recouvrée par voies d'exécution à charge des personnes visées à l'alinéa 1^{er} que :

1° si une sommation de payer contenant une copie de l'avis de perception et recouvrement, les causes légales et réglementaires et le montant de la dette à leur charge leur est adressée. La sommation de payer a effet à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date de son envoi.

Lorsque le destinataire n'a pas de domicile connu en Belgique ou à l'étranger, cette sommation de payer est adressée au procureur du Roi à Bruxelles ;

2° à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date d'effet de la sommation de payer visée au 1^o, sauf si les droits du Trésor sont en péril.

Constituent des voies d'exécution au sens de l'alinéa 2 : les voies d'exécution visées à la Cinquième partie, Titre III du Code judiciaire et la saisie-arrêt exécution visée à l'article 85bis. »

2.2 Procédure à partir du 1^{er} avril 2019

À l'instar de la contrainte, le registre de perception et recouvrement constitue donc le titre exécutoire pour le recouvrement de la dette fiscale et concrétise celle-ci.

Toutefois, à la différence de la contrainte qui constitue un titre exécutoire individuel, le registre de perception et recouvrement est une liste générale établie périodiquement et de manière automatisée qui reprend l'identification des différents redevables ainsi que le montant de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires restant dus par chacun d'eux.

Il s'agit donc en principe d'un titre exécutoire général dans la mesure où il reprend les dettes fiscales de plusieurs redevables, même si rien n'empêche qu'un registre de perception et recouvrement ne contienne, dans des circonstances particulières, qu'une seule dette fiscale.

Constituant un titre exécutoire permettant les poursuites en recouvrement, la reprise de la dette fiscale à un registre de perception et recouvrement intervient, comme de par le passé, en cas de non-paiement de cette dette.

Chaque dette fiscale impayée qui fait à l'heure actuelle l'objet d'une contrainte administrative décernée par le receveur de la TVA, visée et rendue exécutoire par le conseiller général de l'Administration en charge de la TVA ou par un fonctionnaire désigné par lui, sera à partir du 1^{er} avril 2019 reprise à un registre de perception et recouvrement par les services de taxation.

Les registres de perception et recouvrement seront donc formés et rendus exécutoires par l'Administrateur général de l'Administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ou par le fonctionnaire délégué par lui.

En soustrayant le receveur chargé de recouvrer une dette TVA de l'obligation d'élaborer le titre exécutoire, ce qui est actuellement le cas notamment en matière d'impôts directs, ce projet de loi permet de franchir une étape dans l'harmonisation et l'automatisation accrue des processus de recouvrement des créances fiscales et d'optimiser l'activité des services du SPF Finances, et plus particulièrement celle de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement (voir l'Arrêté royal organique des services opérationnels du Service public fédéral Finances du 3 décembre 2009, modifié en dernier lieu par l'Arrêté royal du 2 décembre 2015).

L'article 85, § 6, nouveau CTVA, permet désormais la prise de mesures conservatoires ou exécutoires à l'encontre de personnes qui ne sont pas reprises dans le titre exécutoire qu'est le registre de perception et recouvrement dans la mesure où ces personnes sont tenues en tout ou en partie au paiement de la dette fiscale en vertu du Code et des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun.

2.3 Reprise dans le registre de perception et recouvrement

En vertu de l'article 85, § 1^{er}, alinéa 1^{er} CTVA, la reprise de la dette fiscale à un registre de perception et recouvrement, c'est-à-dire l'établissement du titre exécutoire, n'intervient qu'en cas de non-paiement de la dette fiscale.

Figurent comme composants de cette dette : la taxe, les intérêts, les amendes fiscales et les accessoires, c'est-à-dire ceux qui faisaient l'objet de la contrainte administrative.

L'article 85, § 1^{er}, alinéa 2 CTVA autorise l'Administration à modifier le registre de perception et recouvrement par voie de rectification lorsque les montants repris à ce registre doivent être revus. Formulée en termes généraux, cette disposition trouvera, par exemple, son application en cas d'erreurs matérielles commises lors de l'établissement du registre de perception et recouvrement.

2.4 Communication au redevable

L'article 85, § 1^{er}, alinéas 3 et 4 CTVA prévoit l'obligation de communiquer au redevable un mois avant la reprise de la dette fiscale à un registre de perception et recouvrement les éléments justificatifs de la dette fiscale. La communication de ces éléments justificatifs relève de la motivation formelle du registre de perception et recouvrement et consiste en la mise à connaissance des considérations de droit et de fait servant de fondement au registre de perception et recouvrement.

Comme le registre de perception et recouvrement qui se substitue à la contrainte sera établi de manière automatisée et doté d'un contenu forcément réduit, il a été jugé utile d'insérer dans le Code l'obligation de communiquer, préalablement à la reprise de la dette fiscale à un registre de perception et recouvrement, les considérations de droit et de fait – autrement dit la justification – de la dette fiscale et de son montant. Cette obligation s'applique indistinctement qu'une somme soit reprise à un registre de perception et recouvrement ordinaire ou à un registre de perception et recouvrement rectificatif.

Par ailleurs, à l'instar de l'avis de perception et recouvrement (voir l'article 85, § 3, alinéas 2 et 3 CTVA), la justification de la dette fiscale peut, moyennant l'accord explicite du redevable, être portée à sa connaissance par voie électronique. Dans ce cas, la mise à disposition par voie électronique vaut valablement notification de la justification de la dette fiscale.

2.5 Quid en cas de motivation formelle des actes administratifs ?

Pour rappel, sous le régime de la contrainte administrative, la jurisprudence admet de manière unanime que la Loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs est intégralement applicable aux contraintes décernées en matière de TVA afin de permettre au redevable de prendre connaissance de la cause des sommes qui lui sont réclamées, et ce en vue d'introduire, le cas échéant, les voies de recours.

En réponse à une question parlementaire, le ministre des Finances avait précisé : « *En matière de TVA, la règle générale est d'énoncer les motifs dans l'acte lui-même étant donné que la motivation fait en principe partie de la décision elle-même. C'est ainsi que la contrainte est toujours motivée en fait et en droit, répondant ainsi aux exigences de la Loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs. De plus, le procès-verbal fait unité avec la contrainte et est ajouté à celle-ci, de sorte que l'assujetti peut y vérifier les fondements de la créance.* »

Comme le registre de perception et recouvrement qui se substitue à la contrainte sera établi de manière automatisée et doté d'un contenu forcément réduit, il a été jugé utile d'insérer dans le Code l'obligation de communiquer, préalablement à la reprise de la dette fiscale à un registre de perception et recouvrement, les considérations de droit et de fait – autrement dit la justification – de la dette fiscale et de son montant. Cette obligation s'applique indistinctement qu'une somme soit reprise à un registre de perception et recouvrement ordinaire ou à un registre de perception et recouvrement rectificatif. Lorsque le redevable n'a pas de domicile connu en Belgique ou à l'étranger, la justification de la dette fiscale est adressée au procureur du Roi à Bruxelles. Par ailleurs, à l'instar de l'avis de perception et recouvrement (voir l'article 85, § 3, alinéas 2 et 3, nouveaux, du Code), la justification de la dette fiscale peut, moyennant l'accord explicite du redevable, être portée à sa connaissance par voie électronique. Dans ce cas, la mise à disposition par voie électronique vaut valablement notification de la justification de la dette fiscale.

Il est satisfait à cette obligation dès lors que l'objet et le fondement de la dette fiscale établis par l'Administration sont portés à la connaissance du redevable à un moment quelconque mais au plus tard un mois avant la reprise de la dette fiscale à un registre de perception et recouvrement.

Il est cependant fait exception à la règle de l'antériorité dans l'hypothèse où les droits du Trésor sont en péril, auquel cas la communication des causes justificatives de la dette peut intervenir au plus tard concurremment avec sa reprise à un registre de perception et recouvrement. Les droits du Trésor peuvent être en péril lorsqu'il y a prescription imminente de la dette fiscale ou lorsqu'il ressort des éléments de fait que le paiement de la dette fiscale est menacé par des causes imputables au redevable, telle que l'ébranlement de crédit, la cessation de paiement ou un départ imminent à l'étranger. Il peut également en être ainsi

en cas d'existence d'un plan de réorganisation ou d'une faillite, ou de divers éléments d'où il ressort que le redevable se rend insolvable. L'exception à la règle de l'antériorité, c'est-à-dire au respect du délai d'un mois entre l'envoi de la justification de la dette fiscale et la reprise de cette dette à un registre de perception et recouvrement, doit donc être appliquée de manière restrictive.

Comme de par le passé, ces considérations de droit et de fait (la justification de la dette fiscale) peuvent se retrouver soit dans le procès-verbal (application de l'article 59, § 1^{er} CTVA), soit dans la décision de taxation d'office (application des articles 66 et 67 CTVA), soit dans le compte spécial (application de l'article 8 de l'AR n° 24, du 29 décembre 1992, relatif au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, pris en exécution des articles 52, 53, 53^{ter}, 53^{octies}, 53^{nonies}, 54, 58, 70 et 91 CTVA), soit encore dans tout autre document, tel une décision de régularisation, par laquelle les fonctionnaires de l'Administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses compétences, communiquent aux redevables l'existence d'une dette fiscale.

La règle prévue à l'article 85, § 1^{er}, alinéa 3 CTVA n'est pas applicable en cas de taxation d'office. L'article 67, alinéa 2 CTVA et l'article 1^{er} de l'AR n° 9 du 12 mars 1970, relatif à la taxation d'office prévoient déjà la mise à connaissance du redevable du montant et de la justification de l'imposition un mois avant la taxation d'office.

Formellement inscrite dans les textes, l'obligation de justification ne relève cependant pas de l'établissement d'une procédure de redressement fiscal et doit être interprétée en concordance avec la jurisprudence actuelle en matière de motivation formelle du titre exécutoire.

2.6 Qui est responsable du registre de perception et recouvrement ?

L'article 85, § 2, nouveau, prévoit, compte tenu du principe de la distinction entre l'ordonnateur (celui qui établit l'impôt et ordonne sa recette) et le comptable de l'État, que la formation et l'exécutoire du registre de perception et recouvrement est de la compétence de l'Administrateur général de l'Administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée (Administration générale de la Fiscalité, Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts et Administration générale des douanes et accises) ou du fonctionnaire délégué par lui.

Par ailleurs, un registre de perception et recouvrement constituant un traitement automatisé de données à caractère personnel lorsque les dettes fiscales de personnes physiques y sont reprises, le SPF Finances représenté par le Président du Comité de direction est désigné le responsable du traitement au sens du Règlement (UE) 2016/679 du Parlement et du Conseil européens du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données personnelles et à la libre circulation de ces données et abrogeant la Directive 95/46/.

2.7 Prolongation de la prescription

L'article 85, § 4 CTVA organise le report de l'expiration du délai de prescription de la dette fiscale qui a été régulièrement reprise au registre de perception et recouvrement.

En pareil cas, l'action en recouvrement de cette dette n'est acquise, sans préjudice de l'application de l'article 83, qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de la date d'exécutoire du registre de perception et recouvrement.

Ce report ne vaut que pour les éléments de la dette qui ont été repris à un registre de perception et recouvrement et ne permet dès lors pas à l'Administration de rectifier plus amplement la situation fiscale du redevable.

Par ailleurs, il est formellement inscrit dans la loi que ce report n'intervient bien entendu que pour autant que la reprise de la dette fiscale à un registre de perception et recouvrement rendu exécutoire ait lieu avant l'expiration du délai de prescription de cette dette.

Enfin, le report de l'expiration du délai de prescription ne fait bien entendu pas obstacle, comme le précise l'article 85, § 4, (« sans préjudice de l'application de l'article 83 »), à ce que ce délai de prescription soit interrompu ou suspendu comme prévu à l'article 83 (lequel assimile, pour rappel, la notification de la sommation de payer prévue à l'article 85, § 5, à un acte interruptif).

L'article 85, § 5 CTVA confère l'effet interruptif de prescription à la notification par pli recommandé de la sommation de payer accompagnée d'une copie de l'avis de perception et recouvrement. Cette disposition permet de sauvegarder les intérêts du Trésor lorsque la dette fiscale n'est pas apurée à l'approche de l'expiration du délai de prescription tout en réduisant les frais de justice dans l'intérêt du débiteur et en simplifiant le travail administratif.

Cette sommation de payer n'étant pas un acte d'exécution, elle peut également être adressée par pli recommandé au destinataire établi à l'étranger.

Par ailleurs, afin d'éviter des frais d'huissier de justice superflus, cette sommation est également adressée par pli recommandé au procureur du Roi à Bruxelles lorsque le destinataire n'a pas (ou plus) de domicile connu en Belgique ou à l'étranger. Une telle possibilité d'adresser un acte par pli recommandé au procureur du Roi existe déjà pour la dénonciation de la saisie-arrêt simplifiée (voir l'article 85^{bis}, § 3, alinéa 1^{er}).

2.8 Poursuites à charge d'une autre personne qui n'y est pas nommément désignée au registre

Comme c'est le cas en matière d'impôts directs sur la base du rôle (article 393, § 2 CIR 92), l'article 85, § 6 CTVA permet au receveur de mener sur la base du registre de perception et recouvrement établi au nom d'une personne des poursuites à charge d'une autre personne qui n'y est pas nommément désignée, pour autant que celle-ci soit tenue au paiement de la dette fiscale sur la base d'une disposition

du Code ou des arrêtés pris pour son exécution, ou sur la base du droit commun.

Le Code de la taxe sur la valeur ajoutée organise dans de nombreuses dispositions (par exemples : les articles 51*bis*, 51*ter*, 52, 55, § 4, 70, § 4, alinéa 2, 73*sexies*, 93*undecies* B et C etc.) la solidarité au paiement de tout ou partie de la dette fiscale. À l'égard des codébiteurs ainsi désignés, l'Administration peut soit reprendre la dette fiscale à un registre de perception et recouvrement en leur nom propre, soit intenter des poursuites sur la base du registre de perception et recouvrement établi au nom du redevable principal.

L'article 85, § 6, est dès lors une faculté octroyée au receveur. Il vise un meilleur recouvrement de la dette fiscale et ce, non seulement dans les hypothèses où la solidarité est prévue par la réglementation TVA, mais aussi dans celles où la solidarité relève du droit commun.

Si la force exécutoire du registre de perception et recouvrement est ainsi étendue aux codébiteurs, l'article 85, § 6, alinéa 2 précise toutefois que la dette fiscale ne peut toutefois être recouvrée par voies d'exécution à charge d'un codébitéur qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi d'une sommation de payer contenant une copie de l'avis de perception et recouvrement, les causes légales ou réglementaires et le montant de la dette à sa charge. Il est fait exception à ce délai d'un mois dans les situations où les droits du Trésor sont en péril.

Cette sommation de payer n'étant pas un acte d'exécution, elle peut être adressée au destinataire établi à l'étranger. Elle est également adressée au procureur du Roi à Bruxelles lorsque le destinataire n'a pas (ou plus) de domicile connu en Belgique ou à l'étranger.

Cette disposition permet ainsi au codébitéur de disposer, hormis lorsque les droits du Trésor sont en péril, d'un délai d'un mois pour le cas échéant solliciter du receveur des facilités de paiement, ou encore faire valoir ses observations, avant qu'il ne soit procédé aux voies d'exécution. Par voies d'exécution, il y a lieu d'entendre les voies d'exécution visées à la Cinquième partie, Titre III du Code judiciaire, en d'autres termes les saisies exécutions du droit commun en ce compris le commandement préalable, et la saisie-arrest exécution simplifiée visée à l'article 85*bis* CTVA.

3 L'OPPOSITION À CONTRAINTE – GARANTIE DES DROITS DE LA DÉFENSE

Puisque la contrainte constitue un titre exécutoire permettant le recours à tous les moyens d'exécution forcée prévus par le Code judiciaire, il était impératif, afin de respecter les droits de la défense, que le législateur prévoie l'interruption de l'exécution de la contrainte.

3.1 Comment le redevable peut-il s'opposer à la contrainte ?

L'article 89, alinéa 2, du Code prévoit que l'exécution de la contrainte ne peut être interrompue que par une action en justice. Cette opposition est faite par une requête contradictoire déposée au greffe du tribunal de 1^{ère} instance.¹

En vertu de l'article 85, § 2, 3^o, du Code, le redevable a la possibilité de faire opposition à la contrainte immédiatement après sa notification par pli recommandé et sans attendre la signification d'un commandement de payer.

Sous peine de nullité, une copie de la décision administrative contestée doit être jointe à chaque exemplaire de la requête contradictoire motivée.²

La requête introductive d'instance doit être notifiée au lieu déterminé par les articles 42, 1^o, et 705, alinéa 1^{er}, du Code judiciaire, c'est-à-dire au cabinet du Ministre des Finances et non pas au bureau du fonctionnaire qui a décerné la contrainte TVA litigieuse.³

Une notification au bureau du receveur est irrégulière à défaut d'un arrêté ministériel qui aurait désigné, en exécution des dispositions précitées du Code judiciaire, le receveur ayant décerné contrainte comme étant le fonctionnaire au bureau duquel les significations ou notifications pourraient être faites en lieu et place du cabinet du Ministre des Finances.⁴

3.2 Effets de l'opposition à contrainte

3.2.1 Paralysie du titre exécutoire

Si l'assujetti a fait opposition de la manière énoncée à l'article 89 du Code, il en résultera la paralysie du titre exécutoire que l'Administration s'est décernée à elle-même (la contrainte).

L'efficacité de la contrainte est donc suspendue : le receveur de la TVA ne peut plus procéder à un quelconque acte d'exécution.

1. Article 1385*decies*, al. 1 du Code judiciaire.

2. Article 1385*decies*, al. 3 du Code judiciaire.

3. Trib., Bruxelles, 11 octobre 2002, rôle n° 2002/3713/A.

4. Cf. également en ce sens : l'exposé des motifs du projet de la Loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, ainsi que le rapport à la Chambre, Doc. Parl., Chambre, 1997-1998, n° 1341/1-1342/1, 34 et n° 1341/17, 109 – J.-P. Magremanne et autres, 'Le contentieux de l'impôt sur les revenus', éd. Kluwer, 2000, n° 510 – M. Eloy et F. Fogli, 'La procédure administrative contentieuse et judiciaire en matière d'impôts sur les revenus', dans 'La nouvelle procédure fiscale et sa pratique', éd. Jeune Barreau, Bruxelles, 1999, 47-48 – L. Herve, 'La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999, Coll. Etudes pratiques de droit fiscal', n° 12, éd. Kluwer, 2001, 77.

Il peut toutefois encore accomplir les mesures conservatoires suivantes :

- pratiquer une saisie conservatoire moyennant l'autorisation du juge des saisies lorsque la créance de l'Etat est menacée ;
- inscrire l'hypothèque légale prévue à l'article 86 du Code.

3.2.2 Justification par l'Administration de ses prétentions devant le juge

L'opposition à contrainte est un acte introductif d'instance.

Dans cette instance, l'Etat est défendeur, l'assujetti étant demandeur.

Il appartient toutefois à l'Etat d'apporter la preuve de la pertinence de ses prétentions.

3.3 Garanties pour le recouvrement de la TVA

3.3.1 Possibilité pour le receveur d'une demande en consignation

Le principe de la consignation – comme il existait déjà dans l'ancien article 92, al. 2, du Code – reste maintenu dans l'article 92 du Code tel qu'il a été modifié par la Loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

Le receveur de la TVA peut donc demander la consignation. Un certain nombre de conditions doivent être remplies :

- 1° d'abord, il faut toujours que la demande soit relative à un appel dilatoire (c.-à-d. un appel pour lequel il est jugé que celui-ci n'est pas fondé et qu'il a été introduit pour retarder le paiement de la taxe) ;
- 2° le receveur-TVA doit être d'avis que la situation financière de l'assujetti permette d'effectuer la consignation ou qu'il a la possibilité de la substituer par une sûreté réelle ou personnelle. Cette disposition a été introduite de par le fait que l'imposition d'une consignation à un redevable insolvable est considérée comme discriminatoire ;
- 3° ensuite, il doit être tenu compte avec toutes les données concrètes du dossier et la décision du receveur doit s'appuyer sur des éléments objectifs et nécessairement contrôlables provenant du dossier administratif dont il résulte que les mesures prises sont raisonnablement fondées et tiennent compte de l'intention du législateur ;
- 4° la demande devra exceptionnellement être motivée car en l'absence de motivation le juge ne saurait pas juger si la demande en consignation est justifiée. L'obligation de motivation est d'ailleurs imposée par la Loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs (voir chapitre 13).¹

La demande doit être faite par le receveur de la TVA. La demande faite par le directeur régional n'est pas recevable.

3.3.2 Responsabilité en cas de cession d'une universalité de biens

L'article 2 de Loi du 10 août 2005 vise à transposer au sein du Code de la TVA l'article 442*bis* du CIR 92, de manière à ce que le fonctionnaire chargé du recouvrement en matière de TVA, soit le Receveur de la TVA, dispose des mêmes pouvoirs et garanties que son collègue des CD.

La portée du nouvel art. 93*undecies* B, CTVA, doit par conséquent être déterminée par référence à la portée de l'art. 442*bis*, CIR 92.

Les dispositions du nouvel art. 93*undecies* B, du Code sont entrées en vigueur le 19 septembre 2005.

3.3.3 Garantie réelle ou caution

Dans le Code TVA est insérée par la Loi-programme du 27 décembre 2006 (MB du 28 décembre 2006), une mesure directement inspirée de l'article 420 du Code des impôts sur les revenus 1992.

A l'instar de celle-ci, l'article 88*bis* du Code TVA vise à empêcher que certains redevables se dérobent à leurs obligations fiscales non seulement en faisant des déclarations volontairement fausses ou inexactes, mais aussi en usant de manœuvres pour se soustraire au paiement de la taxe due, notamment en organisant leur insolvabilité (sociétés créées avec un capital dérisoire, assujettis exerçant leur activité économique avec du matériel pris en location, etc.). La taxe dont ils sont redevables devient irrécouvrable à défaut d'actif saisissable.

Pour contrecarrer ces manœuvres, il convient d'exiger, dans certains cas, la constitution d'une garantie réelle ou d'une caution personnelle.

La notion de redevable de la taxe pour lequel peut être exigée la constitution d'une garantie réelle ou d'une caution personnelle renvoie expressément à l'article 51, § 1^{er}, 2 et 4, du Code TVA. Il s'agit dès lors de toute personne qui du fait de l'exercice de son activité économique est ou sera redevable de la taxe pour les opérations qu'il effectue.

La mesure coercitive n'a pas une application automatique et générale à l'égard de certaines catégories de redevables en raison de la seule nature de leur activité ; l'obligation de constituer une garantie sera subordonnée, dans tous les cas, à une décision préalable de l'Administration, décision qui ne peut être prise qu'à l'égard des redevables dont la solvabilité ne serait pas assurée par l'existence de gages suffisants.

Cette mesure instaure un véritable système sensitaire et est donc plus que discutable : c'est un euphémisme.

3.3.4 Fermeture d'établissement

Dans le Code TVA est insérée par la Loi-programme du 27 décembre 2006 (MB du 28 décembre 2006), un nouvel

1. COMTVA n° 92/24.

article 88^{ter} confère au directeur régional de la taxe sur la valeur ajoutée le pouvoir de prendre une décision ordonnant la fermeture de l'établissement où le redevable exerce son activité économique, et ce pour une période qu'il détermine.

Par établissement, on entend les locaux où une activité économique est exercée (bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages et terrains servant d'usines, d'ateliers ou de dépôts).

Ce pouvoir trouve à s'appliquer soit en cas de non constitution de la garantie réelle ou de la caution personnelle prévue à l'article 88^{bis}, soit en cas de non paiement répété de la taxe sur la valeur ajoutée.

La mesure ne peut pas être appliquée à la situation dans laquelle le non-paiement provient de difficultés financières des débiteurs de l'assujetti qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de concordat judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire.

Par inobservation répétée de l'obligation de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, il est référé à la définition contenue à l'article 93^{undecies} C, § 2. Il s'agit, par exemple, soit, pour un assujetti soumis au régime de dépôt de déclarations trimestrielles, du défaut de paiement d'au moins deux dettes exigibles au cours d'une période d'un an, soit, pour un assujetti soumis au régime de dépôt de déclarations mensuelles, du défaut de paiement d'au moins trois dettes exigibles au cours d'une période d'un an.

La mesure ne peut pas être appliquée à la situation dans laquelle le non-paiement provient de difficultés financières des débiteurs de l'assujetti qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de concordat judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire.

La décision du directeur régional doit être motivée et signifiée au redevable par exploit d'huissier de justice.

Dans le respect des droits de la défense, le redevable peut contester la mesure devant le tribunal de première instance qui peut apprécier tant la légalité que la proportionnalité de la décision directoriale. A défaut de saisine du tribunal avant l'expiration du délai de deux mois qui court à partir de la notification, la décision est définitive et acquiert force exécutoire. Le délai de deux mois est un délai préfix qui n'est pas susceptible de prolongation.

3.4 Surséance indéfinie au recouvrement pour les assujettis personnes physiques

Les articles 70 à 76 de la loi-programme du 27 avril 2007 (MB 8 mai 2007) insèrent dans le Code les nouveaux articles 84^{quinquies} à 84^{undecies} relatifs à la surséance indéfinie au recouvrement de la TVA.

Ces dispositions, entrées en vigueur le 18 mai 2007, ont pour objectif de permettre à un redevable, qui n'a plus la

qualité d'assujetti, ou à son conjoint, d'obtenir une mesure de faveur exceptionnelle par laquelle le Directeur régional de la TVA dont il dépend lui accorde, dans certaines circonstances et aux conditions qu'il détermine, une surséance définitive au recouvrement de la TVA établie à sa charge.

Elles visent, à la fois, à permettre au redevable – personne physique – malheureux et de bonne foi, qui se trouve, de manière durable, dans une situation financière difficile, de prendre un nouveau départ en l'encourageant à s'extraire de sa situation, tout en garantissant à l'Etat créancier la perception, chaque fois que cela est possible, d'une partie de sa créance.

L'Arrêté royal du 7 juin 2007 portant exécution des art. 84^{quinquies} à 84^{decies}, du Code, entré en vigueur le jour de sa publication au MB, soit le 21 juin 2007, a pour but de permettre un traitement uniforme des demandes de surséance indéfinie au recouvrement.

Il vise à encadrer le pouvoir d'appréciation du Directeur régional de la TVA par l'établissement de règles procédurales relatives à l'instruction de la demande et par la fixation de critères sur lesquels le directeur doit fonder sa décision.

La circulaire REC n° 2/2007 (IR/I-1/85.388) du 5 septembre 2007 commente ces dispositions.

3.5 Demande en restitution des sommes versées après contrôle

L'action en justice relative à la restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales doit être introduite avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle du paiement des taxes, des intérêts et des amendes fiscales, acquittés sur réquisition de l'Administration.¹

La demande de restitution doit être introduite devant le tribunal désigné par l'article 632 du Code judiciaire par requête contradictoire établie conformément à l'article 1385^{decies} du même Code.

4 INTÉRÊTS

Le fait que des intérêts soient dus trouve son origine dans le préjudice subi par le créancier confronté à un débiteur n'exécutant pas son obligation de faire (payer une somme d'argent).

L'article 91 du Code prévoit les cas où l'intérêt est dû.

Exonération des intérêts

Conformément à l'article 84^{bis} du Code, inséré par l'article 74 de la Loi du 4 août 1986, le Directeur régional de la TVA, de l'enregistrement et des domaines compétent peut, dans les cas spéciaux, accorder, aux conditions qu'il déter-

1. Arrêté royal du 16 juin 2003 (MB du 27 juin 2003) avec entrée en vigueur le 7 juillet 2003 modifiant l'article 14 de l'Arrêté royal n° 4.

mine, l'exonération de tout ou partie des intérêts prévus par l'article 91, § 1^{er} et 2, de ce Code. L'exonération ici visée constitue la libération d'une charge, d'une obligation c.-à-d. une remise de dette.¹

5 POURVOI EN CASSATION

La requête introduisant le pourvoi en Cassation peut être signée et déposée par un avocat².

N'importe quel avocat peut désormais représenter le redevable en Cassation.

En matière d'impôts sur les revenus, la requête introduisant le pourvoi en Cassation du redevable doit en tout cas être signée et déposée par un avocat³.

1. Cf. par analogie en matière d'I.S.R. Bull. des Q. et R. Parl, Sénat, session 1993- 1994, n° 110, Q. n° 685 Daerden, 15 mars 1994.
2. Voir article 4 de la Loi du 10 décembre 2001, Moniteur belge du 22 décembre 2001.
3. Cass. 9 mars 2006, rôle F040052N.

CHAPITRE 16 Prescriptions

1 APPROCHE GLOBALE – NOTIONS INTRODUCTIVES

1.1 Définition

La prescription est un moyen d'acquérir ou de se libérer par un certain laps de temps et sous les conditions déterminées par la loi.¹

Du texte légal, nous constatons l'existence de deux sortes de prescription :

- la prescription acquisitive ou usucapion, qui est un mode originaire d'acquisition de la propriété et des droits réels en général ;
- la prescription extinctive ou libératoire qui est celle qui fera l'objet de cette partie.

1.2 La prescription libératoire

Comme son nom l'indique, elle consiste en une manière pour le débiteur de se libérer de son obligation vis-à-vis de son créancier pour le motif que celui-ci a fait montre d'inertie en laissant s'écouler 'un certain laps de temps' sans agir.

La prescription libératoire (ou extinctive) est une institution juridique essentielle car elle assure la sécurité juridique dans notre société en concrétisant légalement des situations acquises.

Pour remplir sa fonction d'assurer la sécurité juridique, un délai de prescription doit être fixé à l'avance.²

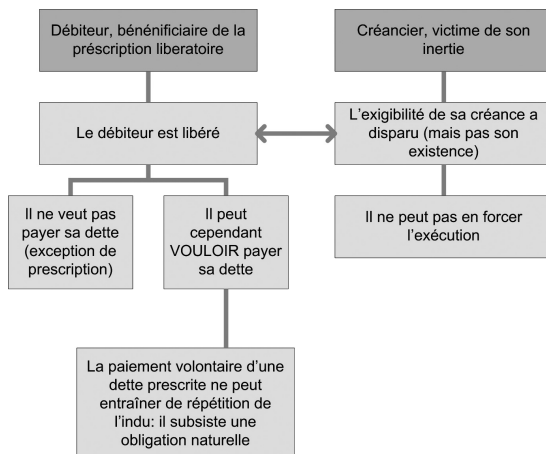
Les délais en matière de prescription extinctive de droits ne sont effectivement pas harmonisés dans l'Union européenne et sont, dès lors, susceptibles de varier d'un État membre à l'autre.³

La prescription, une fois entamée, peut être interrompue : un nouveau délai prend alors cours.

Attention, il y a lieu de ne pas confondre le délai de prescription et le délai préfix. Par exemple, le délai pour exercer un droit à déduction (expiration de la 3^{ème} année qui suit celle au cours de laquelle le droit à déduction) est un délai préfix et non pas un délai de prescription.

Effets de la prescription libératoire

Le tableau schématique ci-après synthétise les effets de la prescription et est applicable en matière d'impôts en général et de TVA en particulier.



1. Cf. article 2219 du Code Civil.

2. CJCE, arrêt Marks & Spencer du 11 juillet 2002, aff. C-C-62/00, Recueil 2002, point 39 *in fine*.

3. CJUE, arrêt Elsacom, 21 juin 2012, aff. C-294/11, cité par Yves Bernaerts 'En matière de prescription aussi, comment vivre sans inconnu devant soi ?' RGF 2012/7, p. 4.

2 LA PRESCRIPTION LIBÉRATOIRE DE L'ACTION EN RECouvreMENT

En principe, conformément à l'article 81*bis*, § 1^{er}, du Code, la prescription de l'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue.

La prescription est toutefois acquise à l'expiration de la septième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue lorsque :

1. un renseignement, une enquête ou un contrôle, communiqués, effectués ou requis soit par un autre Etat membre de l'Union européenne selon les règles établies en la matière par le présent Code ou par la législation de cette Union, soit par une autorité compétente de tout pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition et se rapportant à l'impôt visé par cette convention, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que des opérations y ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort ;
2. une action judiciaire fait apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées, que des opérations ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe ont été opérées, en Belgique, en violation des dispositions légales et réglementaires qui leur sont applicables ;
3. des éléments probants, venus à la connaissance de l'Administration, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que des opérations y ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe y ont été opérées en infraction aux dispositions légales et réglementaires qui régissent la matière ;
4. l'infraction visée aux articles 70 ou 71 a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

En vertu de l'article 84*ter*, l'Administration, lorsqu'elle se propose d'appliquer le délai de prescription de 7 ans visé au 4° ci-avant est tenue à peine de nullité du redressement, de notifier au préalable, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause.

2.1 Point de départ de la prescription

Selon l'article 81 du Code, l'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales commence à se prescrire dès le jour où cette action naît.

Ce texte fixe, de manière en fait inchangée par rapport à l'ancienne procédure, le point de départ de la prescription extinctive au jour où l'action en recouvrement naît.

Dans ce cas, le point de départ de ce délai est le dernier acte de cette procédure.¹

2.2 Différenciation des délais

2.2.1 Délai normal prévu à l'article 81*bis*, § 1^{er}, alinéa 1, du Code

La prescription de l'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue.

C'est un des seuls points positifs de la réforme de la procédure en matière de TVA : le délai de prescription de l'action en recouvrement est en principe plus court que selon l'ancienne règle.

L'exposé des motifs est clair : le délai de 3 ans est la règle et les différents délais visés à l'article 81*bis*, § 1^{er} du Code sont des délais progressifs.

Ceci signifie que le délai normal de 3 ans est toujours applicable en ce qui concerne :

- les simples négligences ;
- les erreurs matérielles ;
- les irrégularités commises de bonne foi ;
- les erreurs de principes².

2.2.2 Le délai de 7 ans de l'article 81*bis*, § 1^{er}, alinéa 2, du Code

Par dérogation à l'article 81*bis*, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, la prescription est acquise à l'expiration de la septième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est intervenue lorsque :

1. un renseignement, une enquête ou un contrôle, communiqués, effectués ou requis soit par un autre Etat membre de l'Union européenne selon les règles établies en la matière par le présent Code ou par la législation de cette Union, soit par une autorité compétente de tout pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition et se rapportant à l'impôt visé par cette convention, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que des opérations y ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort ;
2. une action judiciaire fait apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées, que des opérations ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe ont été opérées, en Belgique, en violation des dispositions légales et réglementaires qui leur sont applicables ;

1. Cf. article 81*bis*, § 2, du Code.

2. Voir Yves Bernaerts, 'Het arrest SFI en de regels inzake verjaring', Fiscaal praktijkboek Indirecte belastingen, 2000-2001, page 100.

CHAPITRE 16 Prescriptions

3. des éléments probants, venus à la connaissance de l'Administration, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que des opérations y ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe y ont été opérées en infraction aux dispositions légales et réglementaires qui régissent la matière ;
4. l'infraction visée aux articles 70 ou 71 a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. Avant le 29^e décembre 2008, un délai de 5 ans était applicable aux situations dites 'intention frauduleuse ou à dessein de nuire' aux mêmes conditions de forme que celles actuellement en vigueur (voir ci-après).

La notion 'd'éléments probants' est comparable à celle en matière d'ISR de sorte qu'elle s'applique aux situations obtenues sans enquête complémentaire.¹

La Cour d'appel de Gand a été confrontée à un cas d'espèce dans lequel ce qui est en discussion est la disponibilité des éléments probants, ceux-ci étant disponibles avant l'expiration du délai ordinaire de 3 ans. La Cour d'appel considère que le législateur n'a pas fixé de délai pour exercer l'action en recouvrement après que l'Administration de la TVA a eu connaissance de ces éléments probants alors que tel est le cas en matière d'ISR puisque l'article 358 CIR 1992 prévoit que l'action doit être introduite dans les douze mois. Dès lors, il est permis d'actionner le délai allongé.²

Pour la Cour de Cassation, il est permis à l'Administration d'effectuer des investigations subséquentes à la découverte des éléments probants pour étayer sa taxation.

La découverte desdits éléments probants peut intervenir impérativement pendant la période ordinaire de 3 ans ou après cette période.³

2.2.2.1 Conditions à respecter dans les situations dites 'intention frauduleuse ou à dessein de nuire'

Dans le souci d'une sécurité juridique, lorsque l'Administration se propose d'appliquer le délai de prescription de 7 ans prévu à l'article 81*bis*, § 1^{er}, alinéa 2, 4^e du Code elle est tenue, à peine de nullité du redressement, de notifier au préalable, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause.⁴

Il s'agit en fait d'un calque à partir des articles 333 et 354, alinéa 2 du CIR 1992 qui ont fait l'objet d'une jurisprudence importante.⁵

Selon le Tribunal de 1^{ère} Instance de Bruxelles, l'emploi d'une notification standardisée n'est pas à rejeter a priori si les indices de fraude fiscale qui y sont repris sont suffisamment précis.⁶

Selon le tribunal de 1^{ère} instance de Louvain, l'Administration doit notifier à l'assujéti au préalable les indices de fraude lorsqu'elle veut, après le délai normal de 3 ans, procéder à des investigations pour la période complémentaire de 2 ans. Il ne suffit pas pour valider une procédure *contra legem* d'invoquer ultérieurement le délai de 7 ans.⁷

Lorsque l'Administration doit notifier préalablement au redevable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent en ce qui le concerne pour la période considérée, elle ne peut pas se contenter purement et simplement de mentionner au redevable qu'il existe manifestement des indices précis de fraude. La notification préalable doit être motivée par l'administration en mentionnant les éléments de fait, dont ressortent les indices de fraude fiscale. L'absence d'une semblable notification préalable ou le fait de produire une notification insuffisamment précise entraîne la nullité.

Cela n'implique néanmoins pas que les éléments matériels et intentionnels de la fraude doivent déjà être prouvés. Il n'est pas fondé de prétendre que le fisc devrait disposer d'indications telles que des faits connus ou des constatations, qui peuvent conduire à la preuve de la fraude et qu'il devrait faire part de ces indications au redevable dans la notification préalable.⁸

2.2.2.2 Compréhension des notions 'intention frauduleuse' ou 'dessein de nuire'

Selon l'exposé des motifs⁹ il y a :

- 'intention frauduleuse', lorsque l'infraction est commise dans le but de se procurer ou de procurer à autrui un avantage illicite, le plus souvent au détriment d'une personne ou de la collectivité ;
- 'dessein de nuire', lorsque l'infraction est commise avec la volonté de causer un dommage, même sans que l'intéressé retire un avantage quelconque de son comportement.

Etant donné que le passage de la prescription de trois ans à la prescription de cinq ans (7 ans à partir du 29 décembre 2008) dépend de l'un ou l'autre de ces critères, il n'est pas nécessaire, pour accéder au délai de cinq ans, que le contrevenant ait agi en même temps dans une intention frauduleuse et avec dessein de nuire. Un seul de ces buts suffit.

1. Trib. Anvers, 3 avril 2009, Fiscoloog, 1157, p. 1.

2. Gand, 28 février 2012, note Stefaan Van Crombrugge – Fisc. 2012, n° 1294, p. 10.

3. Article 81*bis*, § 1^{er}, alinéa 3, du Code.

4. Article 84*ter* du Code.

5. Voir notamment Cass. 1^{er} mars 1996.

6. Trib., Bruxelles, 28 juin 2002 – J.D.F., 2002, p. 250.

7. Trib. Louvain, 14 mars 2008, deux jugements, Fiscoloog, n° 1110 dd. 2 avril 2008, p. 1-3.

8. Voir mutatis mutandis Cass., 8 mai 2009, F.07.0113.N.

9. Chambre des représentants, session ordinaire 1997-1998, 22 décembre 1997, n° 1341/ 1.

En l'occurrence, sont principalement visés les actes accomplis 'avec intention frauduleuse', l'avantage illicite pour suivi dans la plupart des cas étant l'impôt éludé.

Dans sa circulaire AFER 35/2009, l'Administration précise qu'il est nécessaire d'apprécier dans chaque cas, en fonction des éléments de fait qui s'y rencontrent, si l'infraction constatée a été ou non commise dans l'intention de se procurer ou de procurer à un tiers, un profit illicite au détriment du Trésor.

2.2.2.3 Notion d'éléments probants

Selon la Cour de Cassation, il ne se déduit pas de l'article 81bis, § 1^{er}, alinéa 3, 3^o, du Code de la TVA, et en particulier des termes 'venus à la connaissance de l'administration', que les éléments probants dont l'Administration de TVA peut se prévaloir pour recouvrer la taxe doivent provenir d'une autre administration ou de tiers.¹

Pour que la prescription de sept ans prévue par cette disposition s'applique, il faut, mais il suffit que des 'éléments probants' révèlent que des opérations imposables n'ont pas été déclarées ou que des déductions illicites ont été opérées au cours de cette période. Aucune autre condition n'est imposée par l'article 81bis, § 1^{er}, alinéa 3, 3^o, et, singulièrement, il n'est pas requis que l'information permettant une juste perception de la taxe émane d'un tiers ou d'une administration fiscale autre que celle qui est appelée à poursuivre l'établissement et le recouvrement de l'impôt.

Le texte de l'article 81bis, § 1^{er}, alinéa 3, 3^o, est clair et précis à cet égard et l'arrêt n'a pu invoquer les travaux préparatoires de la loi à son encontre.

Selon Françoise Baltus, *il se dessine néanmoins une jurisprudence qui estime que pour taxer dans le délai de 7 ans, l'Administration doit disposer d'éléments probants qui démontrent en eux-mêmes le fondement de l'imposition sans nécessité d'investigations complémentaires. Cette jurisprudence semble considérer que cela signifie que l'Administration ne pourrait plus contrôler les éléments retenus au-delà du délai ordinaire de taxation de 3 ans. Cette jurisprudence qui semble ainsi pallier sans base légale l'absence de délai d'investigation en TVA a le mérite de donner de la sorte un sens cohérent aux règles fixant les délais d'imposition.*²

En conséquence, si des éléments obtenus par l'Administration sont le résultat d'investigations menées auprès d'un assujéti après l'expiration du délai de prescription ordinaire de trois ans, il ne s'agirait plus d'éléments probants, ce qui aurait comme conséquence que le délai de 7 ans ne peut plus être utilisé.

La Cour de Cassation a infirmé cette dernière interprétation dans son arrêt du 27 avril 2012³. Pour la Cour, il est permis à l'Administration d'effectuer des investigations subséquentes à la découverte des éléments probants pour étayer sa taxation. Toutefois, la découverte desdits éléments probants doit intervenir impérativement pendant la période ordinaire de 3 ans.

3 LA PRESCRIPTION LIBÉRATOIRE DE L'ACTION EN RESTITUTION

En vertu de l'article 82 du Code, l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales commence à se prescrire dès le jour où cette action naît.

La prescription de l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue.

L'action en restitution de la taxe prend, selon le cas, naissance :⁴

- a) à la date du dépôt de la déclaration qui fait apparaître l'excédent des déductions sur les taxes dues ;
- b) à l'expiration du délai fixé pour le dépôt de la déclaration relative à la période au cours de laquelle la cause de restitution est intervenue ;
- c) si aucune déclaration ne doit être déposée, à la date à laquelle la créance de l'ayant droit s'avère définitivement établie (Manuel de la TVA, mise à jour au 1^{er} janvier 1996, n^o 541 et 542, pp. 1063-1064).

Le délai pour exercer l'action en restitution est considérablement raccourci par rapport à l'ancienne disposition (5 ans à compter de la naissance de la cause de restitution). Le nouveau délai est applicable pour les taxes, les intérêts et les amendes fiscales dont la cause de restitution est née à partir du 1^{er} janvier 1999.⁵

Un jugement intéressant du Tribunal de 1^{ère} Instance de Mons traite de la problématique de la naissance de l'action en restitution.

Selon le tribunal, l'Etat belge soutient in specie que sur base de l'ancien art. 82 du Code, l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales était prescrite, depuis la fin de l'année 1989, voire le début de l'année 1990, ou au plus tard depuis 1994 et le délai de prescription de cinq ans étant atteint bien avant l'an 2000.

1. Cass. 27 novembre 2009 – N^o F.08.0084.F.

2. Voir en ce sens F. Baltus, au sujet de Trib. Gand, 27 septembre 2010 et Appel, Anvers, 21 septembre 2010, dans le Manuel de Procédure fiscale, Anthemis, 2011, p. 715.

3. Cass 27 avril 2012 F.11.0069.F.- Pour un commentaire de cet arrêt, se référer aussi à Yves Bernaerts 'En matière de prescription aussi, comment vivre sans inconnu devant soi' RGF 2012/7, p. 4.

4. Voir en ce sens, circulaire 2 du 26 mai 2000, n^o 29.

5. Article 97, antépénultième alinéa de la Loi du 15 mars 1999 (Moniteur belge du 27 mars 1999).

CHAPITRE 16 Prescriptions

Pour la juge, le délai de prescription de l'action en restitution ne peut commencer à courir qu'à dater de la naissance de ladite action, soit en l'occurrence à dater de la perte de la créance.

Si le débiteur avait été déclaré en faillite, la restitution n'aurait été possible qu'à dater de la délivrance d'une attestation d'irrecouvrabilité définitive par le curateur, et non pas dès la déclaration de faillite.

En l'espèce, le tribunal de commerce de Nivelles n'a jamais prononcé la faillite du débiteur qui avait cessé ses activités commerciales depuis plus de six mois lorsque la demande de faillite a été examinée et aucune attestation d'irrecouvrabilité n'a pu être délivrée.

La thèse de l'Administration suivant laquelle l'existence de difficultés financières du débiteur dès 1989, le non-respect des délais de paiement fixés par jugement du 16 novembre

1989 et la renonciation du créancier à réclamer la clause pénale et les intérêts conventionnels suffiraient à démontrer l'irrecouvrabilité de la créance dès cette époque ne peut être suivie, sous peine d'autoriser toute demande de restitution de TVA dès les premiers retards de paiement du débiteur et le prononcé d'un jugement à sa charge.

De même, l'existence d'un important passif privilégié – créancier gagiste, fisc, ONSS ... – et l'échec de la procédure d'exécution mobilière – à la suite de l'arrêt du 20 septembre 1994 – n'étaient pas déterminants dès lors qu'il existait des actifs immobiliers dont la valeur de réalisation n'était pas encore connue (les immeubles n'ont été adjugés définitivement que le 18 avril 2000).

En conséquence, la perte de la créance n'est apparue qu'en 2000, après une longue et vaine lutte procédurale, et la prescription n'est pas atteinte.¹

1. Trib. Mons, 14 octobre 2008, rôle 03/3058/A.

ITAA

Boulevard Emile Jacqmainlaan 135/2
1000 Bruxelles - Brussel
www.itaa.be

