

LI VRE VI

Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.)

mis à jour par
Stijn VASTMANS

Pre mi è re part i e

Généralités

Chapi t r e I

Législation

Sect i on I .

Dr o i t c o m m u n a u t a i r e

5000

- Bibliographie
- *Rapport du Comité fiscal et financier (Rapport Neumark)*, Commission européenne 1962.
 - *Rapport Notenboom*, Parlement européen, Documents de séance 1973-74, Document 360/73, 14 février 1974.
 - BERLIN, D., *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France, 1988.
 - EGRET, G., *La T.V.A.*, Paris, Presses Universitaires de France, 1989.
 - LAURE, M., *Science Fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993.
 - PHILIPPE, J.J., *La T.V.A. à l'heure européenne*, Paris, Litec, 1993.
 - CALLEJA, D., NIGNES, R. et WAGENGBAU, R., Dispositions finales. Rapprochement des législations, *Commentaire Megret*, vol. 5, éd. 2, Bruxelles, Editions de l'ULB, 1993.
 - BIJL, D.B., VAN VLIET, D.G. et VAN DER ZANDEN, J.B., *Europese B.T.W. en Nederlandse Omzetbelasting dans Kluwer Fiscale Monografieën*, n° 46, Deventer, Kluwer, 1994, 2^e éd.
 - FARMER, P. et LYAL, R., *E.C. Tax*, Oxford, Clarendon Press, 1994.
 - VILLEMOT, D., *La T.V.A. européenne*, Paris, Presses Universitaires de France, 1994.
 - LEFEBVRE, F. (éd.), *VAT, The 1993 Experience*, IBFD Publications, Amsterdam, 1994, 164 p.
 - Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen: modalités d'imposition des opérations effectuées par des assujettis non établis, *Com.* (94) 471 final, Bruxelles 3 novembre 1994.
 - Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur le fonctionnement du régime transitoire de taxation à la T.V.A. des échanges intracommunautaires, *COM.* (94) 515 final, Bruxelles, 23 novembre 1994.
 - *Options pour un régime définitif de T.V.A.*, Documents de travail du Parlement européen, Série Affaires Economiques E-5.
 - VERVAELE, J. (réd.), *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie, Handhaving in België en Nederland*, Anvers, Maklu Uitgevers.
 - *European VAT Compliance Manual*, CCH 1997.
 - Mémento Pratique Francis Lefebvre, *Communauté européenne*, 1998-99.
 - TERRA, B.J.M. et KAJUS, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBDF Publications BV.
 - VAN HILTEN, M.E. et VAN KESTEREN, H.W.M., *Omzetbelasting (12de druk)*, FED Fiscale Studieserie, Deventer, Kluwer, 2010.
 - *Value Added Taxation in Europe*, IBDF.

- STESENS, E., *Europees btw-recht*, Anvers, Maklu, 2012, 623 p.
- CLAEYS-BOUUAERT, I., «Les notions de base de la T.V.A. dans quelques arrêts récents de la Cour de justice des Communautés européennes», *J.D.F.*, 1989, 257-277.
- GUIEU, P., «L'élimination des barrières fiscales et l'harmonisation de la T.V.A.», *R.M.U.E.*, 1992, 11.
- AUJEAN, M. et VIS, P., «VAT in the single Market: transitional arrangements explained», *E.C. Tax*, 1992, 119.
- AUJEAN, M. et VIS, P. (éds.), «Le système T.V.A. dans le marché unique», *ERA*, vol. 17, 1997.
- Proposition de la Sixième Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *Rev. T.V.A.*, n° 13, 465.
- Modifications de la proposition de la Sixième Directive et exposé des motifs à ces modifications, *Rev. T.V.A.*, n° 18, 401.
- AMAND, C. et VAN BESIEN, J., «Value Added Tax», *European Union Law Reporter*, *CCH*, n°s 3101 à 3145.
- HEIRMAN, J. et STAS, D., «Het VAT-Package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden», *T.F.R.*, 2010, n° 383, 527-551.

§ 1. LÉGISLATION HISTORIQUE PRINCIPALE

5001

Première Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (67/227/CEE) du 11 avril 1967¹.

Deuxième Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (67/228/CE).

Troisième Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Introduction de la taxe à la valeur ajoutée dans les Etats membres (69/463/CEE).

Sixième Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (77/388/CEE).

Septième Directive n° 94/5/CEE du Conseil du 14 février 1994² concernant le régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité.

Dixième Directive n° 84/386/CEE du Conseil du 31 juillet 1984³, modifiant la Sixième Directive. Lieu du service en cas de location de biens meubles corporels (autres que les moyens de transport).

Dix-septième Directive n° 85/362/CEE du Conseil du 16 juillet 1985⁴. Exonération de la T.V.A. en matière d'importations temporaires de marchandises autres que des moyens de transport.

¹ *J.O.C.E.*, n° L 71, 14 avril 1967, 1301.

² *J.O.C.E.*, n° L 60, 3 mars 1994, 16.

³ *J.O.C.E.*, n° L 208, 3 août 1984, 58.

⁴ *J.O.C.E.*, n° L 192, 20, 24 juillet 1985.

Dix-huitième Directive n° 89/465/CEE du Conseil du 18 juillet 1989⁵, relative à l'annulation de certaines exemptions accordées par la Sixième Directive.

Abolition des contrôles sur les mouvements de marchandises à partir de 1993 (Directive n° 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991⁶, amendée par la Directive n° 92/111/CEE du Conseil du 14 décembre 1992⁷ et la Directive n° 95/7/CEE du Conseil du 10 avril 1995⁸).

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 services⁹.

Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la Directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre¹⁰.

§ 2. PRINCIPALES LÉGISLATIONS EN VIGUEUR

5001, 50

Treizième Directive n° 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986¹¹. Restitution de la T.V.A. à des assujettis qui ne sont pas établis dans la CEE.

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, «Directive T.V.A.») remplaçant au 1^{er} janvier 2007, la Sixième Directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, la «Sixième Directive»). Cette Directive constitue la principale source du système commun de T.V.A. applicable au sein de l'Union¹².

Directive 2007/74/CE du Conseil concernant les franchises de la taxe sur la valeur ajoutée et des accises perçues à l'importation de marchandises par des voyageurs en provenance de pays tiers¹³.

Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la Directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre¹⁴.

⁵ *J. O. C. E.*, n° L 226, 21, 3 août 1989.

⁶ *J. O. C. E.*, n° L 376/1, 31 décembre 1991.

⁷ *J. O. C. E.*, n° L 384/47, 30 décembre 1992.

⁸ *J. O. C. E.*, n° L 102, 5 mai 1995.

⁹ *J. O. C. E.*, n° L 44, 11, 20 février 2008.

¹⁰ *J. O. C. E.*, n° L 44, 23, 20 février 2008.

¹¹ *J. O. C. E.*, n° L 326, 40, 21 novembre 1986.

¹² Pour des raisons de cohérence avec les arrêts de la Cour de justice, les références communautaires peuvent encore être celles de la Sixième Directive, la substance même des dispositions n'ayant pas changé, sous réserve de quelques exceptions.

¹³ *J. O. C. E.*, n° L 346, 29 décembre 2007.

¹⁴ *J. O. C. E.*, n° L 44, 20 février 2008.

Règlement (CE) n° 143/2008 du Conseil du 12 février 2008 modifiant le Règlement (CE) n° 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de prestation de services, aux systèmes de guichet particuliers et à la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée.

Règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée¹⁵.

Règlement 282/2011/UE du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée¹⁶.

§ 3. MESURES DE SIMPLIFICATION PARTICULIÈRES À LA BELGIQUE

5002

Le Conseil de l'Union européenne peut autoriser un Etat membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la Directive 2006/112/CE, afin de simplifier la perception de la taxe ou de combattre la fraude ou l'évasion fiscale¹⁷. Ce mécanisme trouve son fondement dans l'article 395 de la Directive T.V.A. La Belgique a été autorisée à maintenir certaines mesures de simplification en vigueur au 1^{er} janvier 1977.

Les dérogations suivantes ont été accordées à la Belgique:

1. Non-paiement de la taxe au stade considéré

- Assujettis: distributeurs de journaux et imprimés publicitaires toutes boîtes, correspondants de presse.
- Faits générateurs:
 - matières et produits de récupération;
 - composition d'ordres floraux;
 - sociétés représentant les auteurs et compositeurs: acquittement de la taxe par des sociétés, le stade précédent auteur-société échappant à la taxe;
 - pêche en mer: non-taxation de l'importation de poissons provenant de bâtiments de pêche et destinés à la vente;
 - pierres précieuses et perles: exonération avec droit à déduction des livraisons de ces biens aux négociants;
 - travailleurs intérimaires: exonération, sous certaines conditions, de leurs prestations;
 - suspension de la taxe pour la livraison de bateaux de navigation pour le commerce intérieur et services y afférents, ainsi que pour les commissions des agences de voyages relatives à la vente de billets de chemins de fer internationaux.

¹⁵ *J. O. C. E.*, n° L 268, 12 octobre 2010.

¹⁶ *J. O. C. E.*, n° L 77, 1, 23 mars 2011.

¹⁷ A titre d'exemple d'application jurisprudentielle, voir, C. J. C. E., 29 avril 2004, n° C-17/01, *Walter Sudholz c. Finanzamt Sulingen* et commentaire de cet arrêt SWNKELS, J., «Impact of Walter Sudholz on Special measures», *VAT Monitor*, janvier/février 2005, IBFD, 23-27.

2. Paiement de la taxe à un stade précédent

Fait générateur, base d'impositions:

- perception T.V.A. sur tabacs manufacturés;
- ventes «porte à porte».

3. Base d'impositions minimales

- Voitures automobiles neuves, d'occasion et de direction et régime particulier pour les pièces détachées.
- Bâtiments et travaux immobiliers.

4. Base d'imposition, à l'intérieur du pays

- Absence de révision de la base imposable en cas de perte du droit à l'escompte.
- Absence de révision de la base imposable en cas d'emballage consigné.

5. Base d'imposition, à l'importation de biens

- Absence de révision dans certaines limites au cas où la taxe à l'importation s'avère insuffisante.

6. Taxe acquittée sur base forfaitaire

Base d'impositions, à l'intérieur du pays:

- transporteurs étrangers de personnes;
- commissions accordées par les organisateurs de concours de pronostics sportifs.

7. Redevables de la taxe

Paiement de la T.V.A. due pour une opération déterminée à l'occasion d'une autre opération imposée. Calcul de cette T.V.A. sur une base forfaitaire. Régime applicable au contrôle de la qualité et la conformité des médicaments, des produits diététiques, des produits de beauté et des produits pour les soins corporels.

8. Redevables de la taxe, obligations des redevables

Emission de la facture et paiement de la taxe par le client (et non par le fournisseur).

9. Autres modes spéciaux de paiement de la taxe

Obligations des personnes redevables de la taxe:

- ventes de tickets d'entrée;
- règlement pour agences hippiques.

10. Redevable de la taxe

Report de l'obligation d'acquitter la T.V.A. pour le secteur des travaux immobiliers.

11. Régime particulier des agences de voyages

Fixation forfaitaire des marges bénéficiaires des agences de voyages.

Sect i on I I .

Lé g i s l a t i o n b e l g e

5003

- Législation
- Loi du 3 juillet 1969, instaurant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (*M.B.*, 17 juillet 1969).
 - Loi du 27 décembre 1977, transposant partiellement la Sixième Directive T.V.A. (*M.B.*, 30 décembre 1977).
 - Loi du 28 décembre 1992 poursuivant l'harmonisation de la législation belge avec les Directives communautaires et introduisant, dans notre régime T.V.A., le régime transitoire applicable aux échanges intracommunautaires.
 - Loi du 26 novembre 2009, *M.B.*, 4 décembre 2009 (portant sur la transposition du paquet T.V.A. et sur de nouvelles règles de localisation pour les services).
 - Arrêtés royaux numérotés 1 à 57.
Abstraction faite de la législation évoquée ci-dessus, une attention spéciale doit être consacrée aux circulaires, aux décisions administratives publiées ou non, aux réponses aux questions parlementaires aux décisions anticipées du Service des décisions anticipées et aux *Informations et communications*. Toutes ces sources d'information sont extrêmement importantes et permettent d'analyser comment les règles sont mises en pratique.

5004

- Bibliographie
- *Manuel de la T.V.A.* de l'administration fiscale belge (www.fisconet.fgov.be).
 - VAN DEN AVYLE, G., *Guide Fiscal Permanent*, Partie III, Bruxelles, Kluwer Editions Juridiques Belgique.
 - WILLE, P., Belasting over de toegevoegde waarde dans *Fiscaal Compendium*, Deel F, Brussel, Ced.Samsom.
 - Module Btw-Vandewinckele, www.monKEY.be.
 - SCHELFHAUT, G. et SPRUYT, E., *T.V.A. et droits de succession, d'enregistrement, d'hypothèque, de greffe et de timbre*, Ced. Samsom.
 - VANDEBERGH, H., *B.T.W.-vraagstukken*, Anvers, Kluwer rechtswetenschappen, 1987.
 - VANDEBERGH, H. et GAZAGNES, D., *Taxation et défense de ses droits en matière de T.V.A.*, Bruxelles, E. Story-Scientia, 1988.
 - *Instruction taxe sur la valeur ajoutée 1994*, publiée par l'administration des douanes et accises.
 - VANDERSTICHELEN, B., *T.V.A. 2000-Le nouveau Guide Pratique de la T.V.A. 1997-1998*, Edition Institut des experts-comptables.
 - VANDEBERGH, H., *B.T.W.-Handboek*, Gand, Larcier, 2010, 866 p.
 - DEVROE, W., VANDENDRIESCHE, P., MASSIN, I., STAS, D., VANBIERVLIET, F., VYNCKE, K. et WUYTJENS, R., *Fiscale basisbegrippen B.T.W.*, Bruges, die Keure, 2011, 513 p.
 - BERNAERTS, Y., BROUCKAERT, J. et WERNIERS, R., *BTW Practicum: Jaarboek 2011*, Standaard uitgeverij, 2011.
 - WILLE, P., PEETERS, H. et BORGER, F., *Handboek B.T.W. 2013-2014*, Anvers, Intersentia Rechtswetenschappen, 2013, 610 p.
 - WILLE, P. et GOVERS, M., *Btw-praktijkboek 2013*, Malines, Kluwer, 2013, 1180 p.

Chapitre II

Définitions et caractéristiques générales

Sect ion I .

La T. V. A. est un impôt sur la consommation

5100

La taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.) est un impôt général sur les produits et les services, assurant une égalité de taxation au niveau du consommateur final entre les produits créés dans le pays et ceux qui sont importés, et cela quelle que soit la longueur des circuits de production et distribution ou la nature des moyens mis en œuvre pour parvenir à la commercialisation¹⁸. Son mécanisme repose sur la compensation aux frontières et le système des paiements fractionnés.

5101

La T.V.A. est un impôt sur la consommation, mais elle est perçue à l'occasion de chaque transaction, calculée sur le prix du bien ou du service, déduction faite du montant de la T.V.A. qui a grevé le coût des divers éléments constitutifs du prix. De cette manière, le niveau de T.V.A. sera, à chaque stade, exactement proportionnel au prix. Le système des paiements fractionnés n'est, en T.V.A., qu'un mécanisme accessoire. Il a toutefois été adopté pour des raisons pratiques:

- comment pouvait-on faire admettre aux détaillants qu'ils soient les seuls collecteurs de l'impôt?
- la perception de la taxe au stade précédant immédiatement la consommation finale aurait été particulièrement sensible à la fraude.

5102

Malgré son libellé, la T.V.A. n'est pas, à proprement parler, calculée sur une valeur ajoutée, mais bien sur le prix ou sur la valeur totale du bien, et toujours moyennant la récupération des impositions antérieures. En revanche, la T.V.A. qu'une entreprise a payée sur ses achats peut être déduite de la T.V.A. due sur ses ventes. De cette manière, la T.V.A. sera, à chaque stade, exactement proportionnelle au prix. A prix de vente égal correspond une pression fiscale égale.

5103

- Application Trois ventes successives à un taux de 6 %:
- vente à 1 000 EUR: T.V.A. = 60 EUR. L'acheteur paiera 1 060 EUR au vendeur qui doit reverser 60 EUR à l'Etat;
 - vente à 1 200 EUR: T.V.A. = 72 EUR. L'acheteur doit payer 1 272 EUR au vendeur qui doit verser 12 EUR à l'Etat, soit 72 EUR moins 60 EUR qu'il doit payer à son propre vendeur;
 - vente à 1 500 EUR: T.V.A. = 90 EUR. L'acheteur doit payer 1 590 EUR au vendeur qui doit verser 18 EUR à l'Etat, soit 90 EUR moins 72 EUR qu'il a payés à son propre vendeur.

La T.V.A. prélevée par l'Etat s'élève à 90 EUR pour les trois ventes (60 + 12 + 18). Cet exemple montre le double avantage de la T.V.A.:

¹⁸ Art. 1, Directive n° 2006/112/CE; C. J. C. E., 5 mai 1982, aff. 15/81, Gaston Schull, *Rec.*, 1409; *A. F. T.*, 1982, 253.5103 et *A. F. T.* 1982, 253; EGRET, G., *La T. V. A.*, Paris, Presses Universitaires de France, 1982, 35.

- le montant total de la taxe est toujours connu exactement, il est de 90 EUR après la 3^e vente dans le cas d'application précitée, et peut être exactement remboursé au moment où les biens quittent le pays;
- la T.V.A. est «neutre», au cours de l'ensemble du déroulement d'un circuit économique, c'est-à-dire qu'elle n'est pas influencée par le nombre plus ou moins grand des transmissions.

Sect i on I I .

La T. V. A. assure une égalité de taxation au niveau du consommateur final

5104

Le premier objectif de la T.V.A. était d'abolir les taxes à la production qui handicapèrent les investissements. Les taxes en cascade qui existaient avant la mise en place du système T.V.A. actuel favorisaient les industries les plus intégrées au détriment des processus de production les plus longs. Il fallait faire en sorte que deux produits vendus au détail au même prix supportent la même taxe: à prix égal, impôt égal. Tout cumul de taxes devait être interdit¹⁹.

5105

Cette égalité de taxation devait être réalisée:

- quel que soit le pays où sont produits les biens et services;
- quelle que soit la longueur des circuits de production ou de distribution;
- quelle que soit la nature des moyens mis en œuvre: main-d'œuvre, investissement, frais généraux.

L'argument qui a convaincu le Parlement français d'adopter le premier système de T.V.A. en 1954 est une histoire belge. Lorsque Ernest Solvay a trouvé le procédé permettant d'extraire commodément la soude du chlorure de sodium au lieu de l'extraire des cendres de varech, le retard apporté par le gouvernement français pour détaxer le sel employé à la fabrication du nouveau procédé, qualifié alors de factice, a été à l'origine du choix de Solvay de développer principalement son industrie en Belgique, au lieu de le faire en France, comme il en avait d'abord eu l'intention.

Sect i on I I I .

La T. V. A. est un impôt général sur les biens et services consommés dans un pays

5106

Une autre caractéristique essentielle de la T.V.A. est son ancrage territorial²⁰. La personne qui perçoit et reverse la taxe est le producteur. Certes, il n'en supporte pas le poids. Il n'est que collecteur d'impôts. Le consommateur final n'a aucune obligation de se faire connaître auprès des autorités fiscales du pays du producteur dont il est généralement inconnu. Le producteur perçoit la taxe après déduction de la T.V.A. ayant grevé le coût des facteurs de production. Si l'Etat auquel il verse la taxe à la sortie est le même que celui auquel il réclame le remboursement de la T.V.A. en amont, il n'y aura pas de problème. En revanche, si des facteurs de production ont été acquis sous le régime T.V.A. d'un autre pays ou d'un autre Etat membre de l'Union, il faut concevoir

¹⁹ C. J. C. E., 3 oct obre 1985, n° 249/84, Prof ant, *Rec.*, 3237 et *F. J. F.*, N° 86/170.

²⁰ LAURE, M., «Une T. V. A. européenne: problèmes généraux», in *R. M. C. U. E.*, 1992, 855.

un système de détaxation à «l'exportation» et de taxation à «l'importation» (cf. livraison – acquisition intracommunautaire).

A partir de 1993, le «régime transitoire»²¹ a été instauré. En vertu de celui-ci, l'acquisition de biens est en principe soumise à la T.V.A. du pays d'arrivée des biens (acquisition intracommunautaire).

La poursuite de l'internationalisation et la globalisation de l'économie font souvent en sorte que les règles de localisations initiales ne permettent plus de taxer les biens ou les prestations fournis dans le pays de consommation. Dans cette optique, un certain nombre d'adaptations spécifiques ont déjà été opérées (p. ex. services de télécommunication, livraison du gaz et de l'électricité, ...).

Afin d'adapter la structure du système T.V.A. pour les prestations de service, le Conseil a modifié fondamentalement le régime de la T.V.A. en matière de prestations de services internationales par la Directive 2008/8/CE du 12 février 2008 (voir *infra*).

Sect i on I V.

La T. V. A. est neut re sur le commerce i nt er nat i onal

5107

Les systèmes de taxes cumulatives existant avant l'introduction de la T.V.A. avaient pour caractéristique d'incorporer dans le prix de vente du bien, des charges fiscales relatives aux stades précédents (cumul des taxes).

La T.V.A. étant un impôt frappant le produit cédé ou le service rendu, elle revient au pays de destination ou de consommation. Un tel mécanisme suppose, en cas d'exportation, le remboursement de l'impôt national qui grevait les biens ou les services. Or, comme il était difficile de déterminer le montant de la taxe contenue dans le prix des biens et services, certains Etats étaient ainsi tentés de subventionner leurs entreprises.

Cette neutralité suppose également l'existence d'un régime aux «frontières» au sein du marché interne européen. Ce régime consiste à exonérer de la taxe le bien ou le service en cas de livraison à l'étranger (la livraison intracommunautaire). Parallèlement, le bien ou le service est soumis à la T.V.A. dans le pays où il est utilisé ou consommé (la livraison intracommunautaire).

Sect i on V.

La T. V. A. est un impôt européen

§ 1. TEXTES COMMUNAUTAI RES

5110

La décision du Conseil des ministres de la Communauté européenne du 21 avril 1970 forme la base du financement du fonctionnement de la Communauté européenne par le

²¹ Art. 402, Directive n° 2006/112/CE.

biais de ressources propres²². Ces ressources propres sont obtenues par l'application d'un taux de T.V.A. sur une assiette déterminée d'une manière uniforme pour tous les Etats membres. Il s'imposait donc d'harmoniser l'assiette de perception de la T.V.A. au niveau européen. Cette harmonisation s'est concrétisée par l'instauration de la «Sixième Directive T.V.A.» du 17 mai 1977. La Directive laisse une certaine liberté de choix aux Etats membres quant à certaines modalités d'application du système communautaire de T.V.A., mais cette liberté n'était pas absolue et elle a progressivement été précisée par une jurisprudence forte et abondante de la Cour de justice.

5111

Toutefois, la Sixième Directive T.V.A. ne rencontrait pas encore l'objectif initial de création d'un marché commun, comportant une concurrence libre et ayant les caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur²³. Ce qui a, en effet, pour corollaire la suppression des frontières fiscales. Face aux réticences des Etats à adopter un régime qui aurait supposé une limitation de leur souveraineté, le Conseil a adopté un régime transitoire permettant la suppression des contrôles physiques aux frontières, tout en respectant les territoires fiscaux.

C'est le régime transitoire que nous connaissons actuellement. L'entrepreneur opérant dans la Communauté doit faire face à de nombreuses options, mesures de simplification, critères de localisation pour les services et pour les livraisons de biens qu'il effectue, sans compter les nombreuses interprétations administratives publiées ou non. Ceci impose aux agents économiques opérant dans la Communauté de connaître la législation et les pratiques administratives des différents Etats membres²⁴.

5112

Afin de maintenir à jour le système de la T.V.A. communautaire, la Commission a adopté un plan de travail en vue de déposer des propositions visant à un système de T.V.A. adapté aux exigences du marché unique²⁵.

Cela a déjà donné lieu à un certain nombre de modifications de la Sixième Directive T.V.A.²⁶ ayant pour but de moderniser le système de la T.V.A. au niveau:

- du régime des services de télécommunication²⁷;
- de la représentation fiscale, de la possibilité de se faire enregistrer directement dans tous les Etats membres²⁸;
- de l'instauration de règles de facturation uniformes et de la possibilité de facturation électronique²⁹;

²² Déc. n° 70/243, *J. O. C. E.*, 28 avril 1970, L 94, 19.

²³ C. J. C. E., 21 février 1989, aff. 203/87, Commission c. Italie, *Rec. 1989*, 371.

²⁴ AMAND, C., «The future of the VAT régime in the European Union», *E. T.*, 1995 p. 219; COLECLOUGH, S. D., «The Sixth VAT Directive and the Need for Reform», *British Tax Review*, 1995, 378.

²⁵ COM 328(96) final, Bruxelles, 10 juillet 1996; Stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de T.V.A. dans le cadre du marché intérieur (COM(2000) 348), Bruxelles, 7 juin 2000.

²⁶ COM(2003), 614 du 20 octobre 2003; Disposition n° 2235/2002/CE du Parlement européen et du Conseil, du 3 décembre 2002, portant adoption d'un programme communautaire visant à améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans le marché intérieur (programme Fiscalis 2003-2007), *J. O. C. E.*, L n° 341, 17 décembre 2002.

²⁷ C. J. C. E., n° L 162/63, 26 septembre 1999.

²⁸ C. J. C. E., n° L 269/44, 21 octobre 2000.

²⁹ C. J. C. E., n° L 015/24, 17 janvier 2001.

- d'un régime pour le e-commerce³⁰;
- des règles de localisation des prestations de service;
- d'un guichet unique permettant à un assujetti de déclarer dans un seul et même pays l'ensemble des opérations réalisées au sein de l'Union.

Le 28 novembre 2006, le Conseil de l'Union Européenne, réuni en conseil ECOFIN, a adopté la Directive 2006/112/CE. Cette Directive a pour objet de refondre la Sixième Directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 afin de présenter les dispositions d'une façon claire et rationnelle, sans toutefois toucher au fond des dispositions. Vu les nombreuses adaptations fragmentaires, la Sixième Directive était en effet devenue illisible.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, la Directive 2006/112/CE a été modifiée fondamentalement par l'entrée en vigueur des nouvelles règles contenues dans le «paquet T.V.A.» («VAT Package»). Ce «paquet T.V.A.» modifie les règles relatives à la localisation des prestations de services, à l'obligation de report de paiement, et la restitution de la T.V.A. pour les assujettis au sein de la Communauté européenne et instaure un guichet unique, couplé à un système de répartition des recettes pour les prestations fournies par voie électronique.

La Commission européenne envisage une réforme et la poursuite de la simplification du système actuel de T.V.A. au niveau européen. Cela a conduit à la rédaction du 'Livre vert' sur l'avenir de la T.V.A.³¹ et à une consultation publique sur son contenu. Dans une Communication du 6 décembre 2011, la Commission européenne a déterminé les lignes de force pour l'instauration de système modernisé de T.V.A.³².

§ 2. PRI MAUTÉ DU DROI T COMMUNAUTAI RE

5113

Dans tous les cas où des dispositions de la Directive T.V.A. apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, ces dispositions peuvent être invoquées par les particuliers à l'encontre de l'Etat, lorsque ce dernier soit tarde à transposer la Directive en droit national dans les délais, soit le fait de manière incorrecte³³. Il s'agit d'une application du principe de l'effet direct des dispositions de droit communautaire³⁴.

5114

Inversement, un Etat qui n'a pas transposé dans sa législation une Directive, ne peut pas s'appuyer sur les termes de cette Directive contre des assujettis («effet direct vertical

³⁰ C. J. C. E., n° L 128/41, 15 mai 2002.

³¹ Livre vert sur l'avenir de la T.V.A. Vers un système de T.V.A. plus simple, plus robuste et plus efficace, COM(2010), 695, 1^{er} décembre 2010.

³² Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen sur l'avenir de la T.V.A. Vers un système de T.V.A. plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, COM(2011), 851.

³³ C. J. C. E., 19 janvier 1982, n° 8/81, Ursula a Becker, *Rec.*, 53; *F. J. F.*, N° 82/66; *J. D. F.*, 1983, 114; *Rev. T. V. A.*, 1996, n° 119, 147; C. J. C. E., 28 février 1986, aff. 152/84, Marshall, *Rec.*, 1986, 723.

³⁴ Sur la notion d'effet direct, voir, par exemple, VAN RAEPENBUSH, S., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Larcier, 4^e éd., 464.

inversé») ³⁵.

5115

L'obligation des Etats membres, découlant d'une Directive, d'atteindre le résultat prévu par celle-ci ainsi que leur devoir de prendre toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution de cette obligation s'imposent à toutes les autorités des Etats membres, y compris, dans le cadre de leurs compétences, pour les autorités juridictionnelles. Il s'ensuit qu'en appliquant le droit national, qu'il s'agisse de dispositions antérieures ou postérieures à la Directive, la juridiction nationale appelée à l'interpréter est tenue de le faire dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la Directive, pour atteindre le résultat visé par celle-ci ³⁶. La Directive T.V.A. peut, à son tour, être contrôlée quant à sa conformité au droit conventionnel européen primaire ³⁷.

5116

art. 110 e. s. , 270 e. s. , 394 et 395 Di r. T. V. A.

La lecture de la Directive T.V.A. est, à première vue, plus facile que celle du Code. Il convient d'être attentif à ce que:

- la Directive offre nombre d'options aux Etats membres;
- des dispositions existant avant le 1^{er} janvier 1978 peuvent avoir été maintenues (art. 110 et s. de la Directive T.V.A.);
- la Belgique peut avoir été autorisée à prendre des mesures de simplification dérogatoires (art. 394 et 395 de la Directive T.V.A.);
- pour l'interprétation d'une disposition du droit communautaire, il y a lieu de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie ³⁸;
- les principes généraux du droit communautaire priment sur la Directive, même lorsqu'une disposition de droit national la respecte formellement. C'est ainsi que la Belgique a été condamnée par la Cour de justice pour avoir maintenu un prix forfaitaire comme base d'imposition de la T.V.A., alors que cette mesure n'était pas strictement nécessaire pour éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ³⁹. Pourraient être opposés à l'administration, les principes d'égalité et de non-discrimination, de confiance légitime, de sécurité juridique, de proportionnalité, les droits de la défense et le droit à un recours juridictionnel;
- les règles en matière de T.V.A. doivent être formulées de façon claire et non-équivoque afin de permettre aux personnes concernées de connaître leurs droits et obligations de manière précise et aux juridictions nationales d'en assurer le respect ⁴⁰.

³⁵ C. J. C. E., 5 avril 1979, n° 148/78, Ratti, *Rec.*, 1629.

³⁶ C. J. C. E., 13 novembre 1990, n° C-106/89, Marleasing, *Rec.*, I-4135 et C. J. C. E., 29 avril 2004, n° C-17/01, Walter Sudholz c. Finanzamt Sulingen, *F. J. F.*, N° 2006/9.

³⁷ Pour une application: C. J. C. E. 26 octobre 2010, aff. C-97/09, Ingrid Schmelz, *F. J. F.*, N° 2011/99.

³⁸ C. J. C. E., 2 juin 1994, n° C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, *Rec.* 1994, I-2305, point 21; C. J. C. E., 24 octobre 1996, n° C-217/94, Eisman Alto Adige Srl, *Rec.* 1996, I-5287.

³⁹ C. J. C. E., 10 avril 1984, n° 324/82, Commission c. Belgique, *Rec.*, 1984, 1861; voir également *infra* livre IX du présent Manuel, *Droit fiscal international et européen*.

⁴⁰ C. J. C. E., 21 juin 1988, n° 257/88, Commission c. Italie, *Rec.* 1988., 3249.

§ 3. INTERDICTION DES TAXES AYANT LES CARACTÉRISTIQUES D'UNE T. V. A.

5117

art. 401 D r. T. V. A.

Sont interdites toutes les taxes présentant les caractéristiques d'une T.V.A.⁴¹ ou donnant lieu dans les échanges entre Etats membres à des formalités liées au passage d'une frontière (art. 401 de la Directive T.V.A.). Si les droits d'accises harmonisés au niveau communautaire (huiles minérales, alcools et boissons alcoolisées, tabacs manufacturés) ne sont pas visés, on peut se poser des questions quant aux accises sur les eaux minérales, les limonades et le café.

§ 4. SANCTIONS DE LA VIOLATION DU DROIT COMMUNAUTAIRE

5118

La violation du droit communautaire entraîne tout d'abord le remboursement des sommes et notamment des taxes indûment perçues⁴². En outre, on peut parler d'un droit à être indemnisé du dommage subi par la faute du législateur, en l'espèce, la violation du droit communautaire. Le droit à la réparation pour violation du droit communautaire s'appuie sur la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation⁴³. Le Ministre des finances a intégré cette jurisprudence⁴⁴.

Un Etat membre ne peut s'opposer au remboursement d'une taxe perçue en violation du droit communautaire que lorsqu'il est établi que la totalité de la charge a été supportée par une autre personne ou lorsque la charge économique de cette taxation a été neutralisée d'une autre manière et que le remboursement entraînerait un enrichissement sans cause⁴⁵. L'existence d'une éventuelle obligation légale d'incorporer la taxe dans le prix de revient ne permet pas de présumer que la totalité de la charge de la taxe a été répercutée⁴⁶.

⁴¹ C. J. C. E., 13 juillet 1989, aff. jointes n°s 93 et 94/88, Wsselink, *Rec.* 1989, 2671, C. J. C. E., 31 mars 1992, n° C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading c. Skatteministeriet, *Rec.* 1992, 1-2217; *F. J. F.*, N° 92/113; C. J. C. E., 9 mars 2000, n° C-437/1997, EKW e Wèin & Co., *Rec.*, 1157, C. J. C. E., 3 octobre 2006, n° C-473/03, Banca popolare di Cremona c Agenzia Entrate Ufficio Cremona; C. J. C. E., 11 octobre 2007, aff. jointes n° C-283/06 et n° C-312/06, Kögaz rt et autres; C. J. C. E., 17 juillet 2008, n° C-426/07, Dariusz Krawczynski, *Rec.*, 30 août 2008, n° 223, 16; C. J. C. E., 5 février 2009, n° C-119/08, UAB Mechel Nemunas, *Rec.*, 16 mai 2009, N° 113, 16; C. J. C. E., 27 novembre 2008, n° C-156/08, Mbnika Volkomer, *Rec.*, 21 mars 2009, n° 69, 15; C. J. C. E., 27 novembre 2008, n° C-151/08, N.N. Renta SA, *Rec.*, 18 avril 2009, n° 60, 6; voir aussi VAN DER PAAL, J., «De Europese BTW als rem op de nationale fiscale wetgeving» (note sous C. J. C. E., 8 juin 1999), *T. F. R.*, 2000, 175.

⁴² Cass., 27 mai 1971, Fromagerie franco-suisse Le Ski, *R. W.*, 1971-72, col. 424 et *Pas.*, 1971, I, 886.

⁴³ Cass., 23 avril 1971, *J. T.*, 1972 689 avec une note de MAYSTADT, Ph.; C. d'Et., 30 septembre 1974, n° 16.609. Voir également DE BROE, L. et VAN DER HALMAERT, C., «De terugvordering van de inschrijvingsstaks op autovertuigen en het Europees Gemeenschapsrecht», *T. F. R.*, 1989, n° 85A, 111-130, AMAND, C., «Les conséquences de la violation du droit communautaire en fiscalité belge», *R. G. F.*, 1994, 127.

⁴⁴ *Q. R.*, Sénat, 1992-1993, 3 mars 1993, n° 50, 2310, *Q* n° 117, Suykerbuyk. Pour une analyse du bien-fondé de ce système en droit communautaire, voir VAN DER CORPUT, W., «Member States' Liability for Supreme Courts' Decisions», *VAT Mbnitor*, juillet/août 2004, 256.

⁴⁵ Voir notamment C. J. C. E., 16 mai 2013, n° C-191/12, *Alakor*, *J. Q. C. E. C.*, 3 août 2013, 32-33.

⁴⁶ C. J. C. E., 14 janvier 1997, aff. jointes n°s C-192/95 à C-218/95, Comateb e. a., *Rec.*, 1997, I-165.

Les particuliers lésés ont droit à réparation dès lors que (i) une règle de droit communautaire violée a pour objet de leur conférer des droits (ii) que la violation est suffisamment caractérisée et (iii) qu'il existe un lien de causalité direct entre cette violation et le préjudice⁴⁷.

Il appartient au juge national de vérifier si les conditions de responsabilité d'un Etat membre pour violation du droit communautaire sont réunies. Mais, la Cour de justice a précisé les critères dont le juge national doit tenir compte dans son appréciation⁴⁸.

La réparation à charge des Etats membres, des dommages qu'ils auraient causés aux particuliers par des violations du droit communautaire, doit être adéquate au préjudice subi. Une telle réparation ne saurait être limitée aux seuls dommages subis postérieurement au prononcé d'un arrêt de la Cour constatant le manquement reproché⁴⁹.

Le juge «naturel» du droit communautaire est le juge national. La Cour de justice n'intervient qu'en cas de difficulté d'interprétation du droit communautaire (*cf.* les questions préjudicielles). En outre, toute personne qui s'estime victime d'une violation du droit communautaire peut introduire une plainte auprès de la Commission européenne, ou introduire une pétition auprès du Parlement sur la base de l'article 194 du Traité. Compte tenu de la primauté du droit communautaire, une telle procédure est possible même en présence d'un arrêt de la Cour de cassation défavorable. En cas de double imposition, l'assujéti peut demander que la Commission convoque les administrations nationales en vue de les forcer à trouver une solution. Les plaintes contre la Commission peuvent aussi être adressées par le biais d'une procédure de médiation.

§ 5. PRATI QUE ABUSI VE

5120, 50

art. 1^{er} § 10 C. T. V. A.

On retrouve comme objectif reconnu et encouragé par la Directive T.V.A.⁵⁰, la lutte contre la fraude, l'évasion de l'impôt et les éventuelles pratiques abusives.

En cas de fraude, d'escroquerie ou d'évasion fiscale, des opérations sont faussement accomplies dans le but d'éviter la T.V.A. Pareilles opérations requièrent, en d'autres termes, une intention frauduleuse⁵¹. On peut citer, à titre d'exemple, l'établissement de factures fictives, le dépôt d'une fausse déclaration, etc.

⁴⁷ C. J. C. E., 5 mars 1996, n°s C-46/93 et C-48/93, Brasserie du Pêcheur et Factortame, *Rec.*, 1996, I-1029.

⁴⁸ Voir *e.a.* C. J. C. E., 18 janvier 2001, aff. C-150/99, Stockholm Lindöpark, *Rec.*, 2001, I-493; note VAN STEENWINKEL, J. et VAN VAECK, J., *A. F. T.*, 2001, 474-478.

⁴⁹ C. J. C. E., 5 mars 1996, n° C-46/93, Brasserie du pêcheur SA c. Bundesrepublik Deutschland et n° C-48/93, The Queen/Secretary of State for Transport ex parte: Factortame Ltd III *e.a.*, *Rec.*, I-1029.

⁵⁰ Voir *e.a.* C. J. C. E., 29 avril 2004, aff. C-487/01 et C-7/02, Gemeente Leusden et Holin Groep, *F. J. F.*, N° 2006/11; C. J. C. E., 21 février 2006, aff. C-255/02, Halifax *e.a.*, *F. J. F.*, N° 2006/161; C. J. C. E., 22 décembre 2010, aff. C-277/09, R.M.B. Deutschland Holdings GmbH; *F. J. F.*, N° 2011/129, C. J. C. E., 22 décembre 2010, aff. C-103/09, Veald Leasing Ltd, *F. J. F.*, N° 2011/128.

⁵¹ Voir C. J. C. E. 12 juillet 1988, n°s 138/86 et 139/86, Direct Cosmetics Ltd. et Laughtons Photographs Ltd, www.monKEY.be, *Jurisprudence*, n° V 88/0906

En outre, des assujettis peuvent également effectuer des opérations sans intention frauduleuse, mais conduisant tout de même à un résultat favorable au niveau de la T.V.A. C'est dans ce contexte que se situe la problématique des pratiques abusives en matière de T.V.A.

La Cour de justice des Communautés européennes a confirmé que la T.V.A. revêt un caractère objectif. La T.V.A. est applicable à la fourniture de biens et de services, indépendamment de l'objectif ou du résultat des opérations en cause. Autrement dit, un assujetti à la T.V.A. a la possibilité de choisir la voie la moins imposée en matière de T.V.A.

Ce caractère objectif doit toutefois être nuancé eu égard à l'interdiction des pratiques abusives. Cette interdiction des pratiques abusives a été développée dans la jurisprudence de la Cour de justice comme principe général de droit européen: «en effet, l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui sont réalisées non pas dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire»⁵².

Dans l'arrêt Halifax, une définition a pour la première fois été donnée à la notion de 'pratiques abusives' en matière de T.V.A. La constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la Sixième Directive et de la législation nationale transposant cette Directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal⁵³.

Sur la base de cette jurisprudence européenne⁵⁴, une définition de la notion de 'pratique abusive' a été reprise dans le C.T.V.A. (art. 1^{er} § 10 C.T.V.A.⁵⁵).

Pour qu'elles puissent être considérées comme des pratiques abusives, les opérations effectuées doivent répondre à un double critère: un critère «objectif», à savoir une contradiction par rapport à l'objectif de la loi ou des arrêtés d'exécution, et un critère «subjectif», à savoir le but essentiel de l'opération ou des opérations consistant en l'obtention d'un avantage fiscal. Cet élément objectif et subjectif doit toutefois être prouvé par des facteurs objectifs.

Si la qualification de pratiques abusives peut être retenue sur la base de facteurs objectifs, les opérations doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des éléments de ces conditions contractuelles présentant un caractère abusif⁵⁶.

⁵² C. J. C. E., 21 février 2006, n° C-255/02, Halifax, *F. J. F.*, N° 2006/161.

⁵³ Art. 1^{er} § 10 C.T.V.A. tel qu'inséré par l'art. 18 loi 20 juillet 2006, *M.B.*, 28 juillet 2006.

⁵⁴ C. J. C. E., 21 février 2006, n° C-255/02, Halifax *e. a.*, *F. J. F.*, N° 2006/161.

⁵⁵ Inséré par la loi 20 juillet 2006, *M.B.* 28 juillet 2006.

⁵⁶ Voir *e. a.* C. J. C. E., 22 décembre 2010, n° C-103/09, Veal d Leasing Ltd., *F. J. F.*, N° 2011/128.

Le caractère artificiel d'une opération ne suffit pas, en soi, pour qu'elle soit qualifiée de pratique abusive. La Cour de justice a néanmoins précisé que cela peut constituer une indication d'abus⁵⁷. Le fait de scinder artificiellement une opération en deux opérations distinctes peut être constitutif d'une pratique abusive pour autant que les critères objectif et subjectif de l'interdiction de pratiques abusives puissent être prouvés sur base de facteurs objectifs.

C'est ainsi que les dispositions contractuelles sont en principe pertinentes pour déterminer qui sont le prestataire et le preneur du service. S'il y a abus, les accords contractuels entre les parties peuvent être négligés. Il en va de même lorsqu'il apparaît toutefois que ces dispositions ne reflètent pas la réalité économique et commerciale et qu'elles visent uniquement l'obtention d'un avantage fiscal⁵⁸.

On ne peut toutefois pas parler de pratiques abusives lorsque les transactions s'inscrivent effectivement dans le cadre d'une activité économique réelle. Les assujettis sont en effet libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales⁵⁹.

Il a ainsi été décidé que:

- des entreprises ne commettent pas de pratiques abusives lorsqu'une entreprise britannique prend un bien en leasing à une entreprise allemande et que ce leasing n'est pas grevé de T.V.A. parce que la Grande-Bretagne taxe le leasing comme une prestation de service dans le pays où le prestataire de services est établi et que l'Allemagne estimait que le leasing doit être considéré comme une livraison de bien qui doit être soumise à la T.V.A. britannique⁶⁰;
- une entreprise n'abuse pas du droit communautaire lorsqu'elle prend des biens d'investissement en leasing plutôt que de les acheter pour autant que les loyers du leasing correspondent aux conditions normales du marché⁶¹.

Chapitre III Méthodologie

5121

L'application pratique de la T.V.A. suppose d'être attentif à différents concepts et à l'application de règles générales. D'un point de vue conceptuel, on peut analyser une problématique T.V.A. de la manière suivante:

- Celui qui exerce l'activité est-il un assujetti?
- De quelle activité s'agit-il? Une livraison, une prestation de services, une importation ou une acquisition intra communautaire?
- Où cette activité est-elle localisée?
- Quelle est la base d'imposition à la T.V.A. et quel est le taux applicable?
- L'activité est-elle exonérée de taxe?

⁵⁷ C. J. C. E. , 21 février 2008, n° C-425/06, Part Service Srl.

⁵⁸ C. J. C. E. , 20 juin 2013, n° C-653/11, Paul Newey, *J. O. C. E. C.* , 3 août 2013, 19.

⁵⁹ C. J. C. E. , 22 décembre 2010, aff. C-277/09, R. M. B. Deut sch l and Hbl di ngs GrbH, *F. J. F.* , N° 2011/129.

⁶⁰ C. J. C. E. , 22 décembre 2010, aff. C-277/09, R. M. B. Deut sch l and Hbl di ngs GrbH, *F. J. F.* , N° 2011/129.

⁶¹ C. J. C. E. , 22 décembre 2010, aff. C-103/09, Véal d Leasi ng Lt d, *F. J. F.* , N° 2011/128.

- Qui est le redevable de la taxe?
- Quelles formalités doivent être remplies?

5122

Il convient d'être conscient que chacune des questions reprises ci-dessus s'enchaîne. La difficulté de la T.V.A. réside moins dans la réponse à ces questions que dans la nécessité d'appliquer des concepts simples à des situations concrètes complexes. Elle nécessite une bonne compréhension des principes de base, la combinaison de ces principes, et l'interprétation des faits dans le cadre de ces principes.

Une fois l'entreprise démarrée, il n'est plus nécessaire de répondre à ces questions tous les jours. La T.V.A. est le plus souvent très «automatique», intégrée dans les programmes informatiques et les procédures comptables. Toutefois, chaque changement de structures d'une entreprise ou développement de l'activité nécessite une attention particulière pour l'adaptation des logiciels et des procédures internes. L'importance des sanctions prévues en cas d'application incorrecte de la T.V.A. cumulée au fait que l'administration peut, sous certaines conditions, remonter sept années en arrière, permet de comprendre pourquoi une petite erreur au moment de l'installation des procédures peut avoir des conséquences pécuniaires très importantes.

5123

La T.V.A. offre, à première vue, moins de possibilités de planification fiscale que les impôts sur les revenus et n'a pas d'influence directe sur les résultats financiers. Aussi, les dirigeants d'entreprises n'y prêtent que peu d'attention. Au vu des possibilités d'optimisation sur le plan *e.a.* des transactions immobilières et des opérations financières, et au vu du risque de sanctions très lourdes, une telle attitude semble incongrue. En ce qui concerne les optimisations éventuelles, il faut aussi relever qu'il est très difficile d'adapter *a posteriori* les structures T.V.A. existantes.

5124

Pour une entreprise ayant droit à déduction de la taxe, la planification de la T.V.A. devra tendre à :

- soumettre le maximum d'activités à la taxe, sauf lorsque les clients n'ont pas de droit à déduction;
- réduire le temps de remboursement des crédits d'impôt;
- réduire les coûts administratifs.

Une entreprise n'ayant pas droit à une déduction de la T.V.A. supportée en amont devra essayer :

- d'accroître le pourcentage des activités taxées (par ex. la taxation d'opérations de paiement et d'encaissement⁶²);
- d'acquérir des biens et des services qui sont exonérées de T.V.A. ou qui sont soumis à un taux réduit;
- d'étaler le paiement de la taxe dans le temps (p.ex. leasing immobilier)⁶³.

Deuxième partie

⁶² Article 44 § 3 8° C.T.V.A. et circulaire n° 18 du 26 octobre 1979.

⁶³ Article 44 § 3 2° b) C.T.V.A. et C.J.C.E., 22 décembre 2010, aff. C-103/09, *Veal d Leasing Ltd*, *F. J. F.*, N° 2011/128.

Assujetti

Chapitre I Qui est assujetti?

Sect ion I .

Définition et rôle

5200

art. 4 § 1^{er} C.T.V.A.

Ne sont soumises à la T.V.A. en Belgique que les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées par un assujetti.

Est un assujetti, quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique (art. 9 Directive T.V.A. et art. 4, § 1^{er}, C.T.V.A.). On entend en particulier comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence (art. 9 al. 2 *in fine* Directive T.V.A.).

On peut déduire de cette définition légale que la notion d'"assujetti" est interprétée d'une manière très large. Cela s'explique par l'objectif de la T.V.A., à savoir la taxation de la consommation. Si l'on veut atteindre cet objectif, la notion d'"entrepreneur" – *qui fournit finalement les biens et services à consommer* – doit être interprétée de manière fort large.

La notion de non-assujetti est notamment importante pour l'application des règles de localisation pour la livraison de biens et les prestations de services.

5201

La notion d'assujetti est parfois confondue avec, entre autre, les notions suivantes⁶⁴:

- de personne identifiée à la T.V.A. (art. 50 C.T.V.A.). Une personne morale non assujettie peut être identifiée à la T.V.A. pour des acquisitions intracommunautaires, alors même qu'elle n'est pas assujettie. Un assujetti occasionnel ne devra pas être identifié à la T.V.A.;
- de redevable de la T.V.A. (art. 51 et 51bis C.T.V.A.). Le producteur de biens et de services n'est pas nécessairement le redevable de la taxe.

Sect ion II .

Caractéristiques

5203

Pour qu'il y ait assujettissement, il faut qu'une personne quelconque:

- a. exerce une activité économique (opérations successives);
- b. d'une façon habituelle (avec une certaine régularité);
- c. de façon indépendante (sans lien de subordination).

⁶⁴ A propos des différences qui peuvent exister entre ces notions: Cass. 12 décembre 2003, F. J. F., N° 2004/83.

§ 1. QUI CONQUE

5204

L'assujetti peut être tout aussi bien une personne physique qu'une personne morale (société commerciale ou association sans but lucratif) qu'un groupement (de personnes physiques ne possédant pas la personnalité juridique), voire de personnes morales (associations de récréation et de divertissement et associations momentanées)⁶⁵.

§ 2. EXERCICE D'UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE

1. Echanges entre agents économiques

5205

art. 9 § 1^{er} al. 2 Dir. T.V.A.

Le Code T.V.A. ne contient pas de définition de la notion d'activité économique contrairement à l'article 9, § 1^{er}, al. 2 de la Directive T.V.A. Sur la base de cet article, la notion d'«activité économique» comprend toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.

La notion d'activité économique exige, qu'il y ait une participation à la vie économique.

Dès que les opérations préparatoires sont entamées, il y a une activité économique et l'on acquiert la qualité d'assujetti'. Il doit toutefois y avoir des facteurs objectifs soutenant cette intention d'exercer une activité économique⁶⁶.

L'attribution, par l'autorité réglementaire nationale responsable de l'assignation des fréquences, de droits tels que des droits d'utilisation de fréquences du spectre électromagnétique dans le but de fournir au public des services de télécommunications mobiles par voie de mise aux enchères ne constitue pas une activité économique au sens de cette disposition et, par conséquent, ne relève pas du champ d'application de cette Directive⁶⁷.

Dans le même sens, les associations et groupements, avec ou sans personnalité juridique, tels les harmonies, fanfares et autres ensembles musicaux qui organisent leurs propres concerts ou qui interviennent pour des organisateurs de spectacles, cortèges et autres festivités, n'ont pas la qualité d'assujetti lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- l'intervention des membres de ces associations ou groupements a lieu durant leurs loisirs;
- le prix demandé à l'organisateur par de tels associations ou groupements pour leur intervention, consiste seulement en un dédommagement pour leurs coûts;
- la rémunération et/ou le droit d'entrée demandés par ces associations ou groupements pour leur intervention peuvent être exclusivement utilisés pour la réalisation du but de l'association ou du groupement⁶⁸.

Suivant le Ministre belge des finances, une entreprise commerciale ou industrielle dont les activités sont

⁶⁵ *Q R*, Sénat, 1999-2000, n° 2-25, 31 octobre 2000, 1180, *Q* n° 678, NYSENS, 25 mai 2000; CHARON, T., «Het samenwerkingsverband ten aanzien van de BTW», *T.F.R.*, 2001, 202, 511-526; COOPMAN, B., «Het BTW régime van de maatschap en andere vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid», *Fiscaal Praktijkboek 2001-2002*, Ced. Samsom 95-132.

⁶⁶ C. J. C. E., 14 février 1985, aff. 268/83, *Rompelman*; C. J. C. E., 15 septembre 2011, aff. C-180/10, *Jaroslawa Slaby*.

⁶⁷ C. J. C. E., 26 juin 2007, n° C-284/04, *T-Mobile Austria GmbH, e.a.*; voir aussi dans le même sens C. J. C. E., 26 juin 2007, n° C-369/04, *Hutchison 3G UK Ltd, m2 plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd c. Commissioners of Customs and Excise*, *J. Q.C.E.*, n° 199, 3.

⁶⁸ *Q R*, Ch. représ.; 2009-2010, n° 106, p.12-14; *Q* n° 435, Deseyn, 19 février 2010.

entièrement soumises à la T.V.A. et qui, en vue de protéger sa situation financière, achète des métaux précieux autres que de l'or monétaire auprès d'une banque en vue de les revendre ultérieurement à cette même banque au moment opportun, n'exerce pas d'activité économique. Ces opérations doivent, selon le ministre, être considérées comme effectuée à des fins de placement⁶⁹.

L'exploitation d'une installation photovoltaïque située au-dessus ou à proximité d'une maison à usage d'habitation, conçue de telle sorte que la quantité d'électricité produite⁷⁰, d'une part, est toujours inférieure à la quantité totale d'électricité consommée à titre privé par son exploitant et, d'autre part, est livrée au réseau en échange de recettes ayant un caractère de permanence, relève, selon la Cour de justice, de la notion d'activités économiques. En revanche, si l'installation du particulier lui permet d'assurer une production dépassant de loin la consommation de son logement, l'exploitant particulier aura la qualité d'assujetti⁷¹.

2. Pas de distinction entre caractère licite ou illicite

5207

La T.V.A. est fondée sur le principe de la neutralité fiscale. Ceci s'oppose à une différenciation généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites, à l'exception des cas où, en raison des caractéristiques particulières de certaines marchandises, toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur économique illicite est exclue⁷², comme la fausse monnaie⁷³ et la livraison de stupéfiants à base de chanvre même si les autorités publiques mènent une politique de poursuites sélective⁷⁴. Se fondant sur ce principe, la Cour a décidé que l'exploitation illégale d'un jeu de hasard relève du champ d'application de la T.V.A.⁷⁵, de même que la livraison de parfums de contrefaçon⁷⁶.

3. Activité à titre onéreux

5208

Le prestataire qui rend à titre habituel des services exclusivement à titre gratuit à des entrepreneurs n'est pas un assujetti⁷⁷. Même en cas de contrepartie, celle-ci peut être à ce point peu élevée que l'activité peut encore être considérée comme une libéralité⁷⁸.

La société qui loue effectivement des bateaux et des mobile homes à ses gérants, aux membres de la famille et

⁶⁹ *Q R*, Chambre 2011-2012, n° 058, 113, *Q* n° 200, Brotcorne, 15 février 2012.

⁷⁰ C. J. U. E., 20 juin 2013, aff. C-219/12, Fuchs, *J. Q U. E.*, 3 août 2013, 33.

⁷¹ *Q* or., n° 4-313, MARTENS, 22 mai 2008, *Compte-rendu*, Sénat, 2007-2008, n° 4-30, 71.

⁷² C. J. C. E., 2 août 1993, n° C-111/92, Wilfried Lange, *Rec.* 1993, I-4677, *F. J. F.*, N° 93/236; C. J. C. E., 12 janvier 2006, aff. jointes n°s C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics et Bond House Systems.

⁷³ C. J. C. E., 6 décembre 1990, aff. 343/89, Wtzemann, *Rec.* 1990, I-4477, *F. J. F.*, N° 91/56.

⁷⁴ C. J. C. E., 5 juillet 1988, aff. C-289/86, Happy Family, *Rec.* 1988, I-3655; C. J. C. E., 29 juin 1999, aff. C-158/98, Coffeeshop Si berië, *F. J. F.*, N° 99/127, *T. F. R.* 2000, 177, 259-264, note PEETERS, B.

⁷⁵ C. J. C. E., 11 juin 1998, aff. n° 283/95, K. Fischer et C. J. C. E., 17 février 2005, aff. jointes n° C-453/02 et C-462/02, Finanzamt G adbeck Edith Linneweber et Finanzamt Hern-West Savas Akriditis, *Rec.*, 16 avril 2005, n° 93, 1, *J. Q C. E. C.*, aff. n° 93, 1. Voir également les conclusions déposées dans l'affaire *Optigen* (C. J. C. E., conclusions déposées le 16 février 2005, n° jointes C-354/03, 355/03 et 484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd et Bond House Systems Ltd. Contre Commis sioners of Customs & Excise).

⁷⁶ C. J. C. E., 28 mai 1998, aff. C-3/97, J. Godwin et E. T. Unstead, *F. J. F.*, N° 99/218.

⁷⁷ C. J. C. E., 1^{er} avril 1982, n° 89/91, Hong-Kong Trade Development Council, *Rec.*, 1982, 1277, *A. F. T.*, 1982, 259; *Rev. T. V. A.*, 1995, n° 116, 940.

⁷⁸ C. J. C. E., 21 septembre 1988, n° 50/87, Commis sion c. France, *Rec.*, 1988, I-4797; *F. J. F.*, N° 90/27; *Rev. T. V. A.*, 1996, n° 119, 163.

à des tiers est un assujetti, même si le chiffre d'affaires était insuffisant⁷⁹.

Des opérations de change, exécutées même sans prélever de commission ou de frais directs, sont des prestations de services effectuées contre remise d'une contrepartie. La banque se rémunère de sa prestation de service par une contrepartie qu'elle intègre dans le calcul de ses cours⁸⁰.

La remise, par un assujetti, de vêtements sur lesquels ses nom et activité sont imprimés, est une opération qui s'analyse en la remise d'un bien en contrepartie, de la part de l'acquéreur du bien, d'une prestation de services et, le cas échéant, du paiement d'une soule en argent. En effet, ce dernier, par le fait qu'il porte lesdits vêtements sur lesquels figurent le nom et l'activité de l'assujetti, fait de la publicité pour celui-ci. Dans la situation envisagée, la remise gratuite de vêtements doit être considérée comme une livraison à titre onéreux, qui rend la T.V.A. exigible dans le chef de l'assujetti⁸¹.

Une prestation de services reste «effectuée à titre onéreux», même si elle ne résulte 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 services⁸².

Dans un arrêt assez surprenant, la Cour de justice a décidé qu'une entreprise qui fournit des bons d'achat à ses travailleurs comme un élément de leur rémunération, fournit une prestation de services à titre onéreux⁸³.

4. Lien direct entre l'opération et la contrepartie reçue

5209

Une opération n'est taxable que s'il existe un lien direct entre l'opération effectuée et la contrepartie reçue⁸⁴. Ceci implique par conséquent une opération, une contrepartie et un lien direct entre tous deux.

C'est ainsi que les sommes versées par une entreprise à une autre entreprise du même groupe représentent une simple aide financière et ne constituent pas la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services qui serait effectuée par cette autre entreprise au profit de la première. Ces sommes échappent donc à l'application de la T.V.A.⁸⁵

La contre-valeur reçue doit pouvoir être exprimée en argent et représenter une valeur subjective puisque la base d'imposition est la contrepartie réellement reçue et non une valeur estimée selon des critères objectifs⁸⁶.

⁷⁹ Gand 12 mars 1997, *F. J. F.*, N° 97/146.

⁸⁰ C. J. C. E., 14 juillet 1998, n° 172/96, *First National Bank of Chicago*, *Cour. fisc.*, 98/496.

⁸¹ *Q R.*, Chambre 1994-1995, n° 149, 16043, *Q* n° 1447, Van Den Eynde, 28 février 1995.

⁸² C. J. C. E., 17 septembre 2002, n° C-498/99, *Town & County Factors Ltd*, *Fiscologie*, 2002, n° 863, 10.

⁸³ C. J. C. E., 29 juillet 2010, aff. C-40/09, *Astra Zeneca UK Ltd*, *F. J. F.*, N° 2011/8. Pour un commentaire critique, voir: CECI, E. et TRAVERSA, E., «L'octroi et l'utilisation de bons d'achat face à la T.V.A.: (r)évolutions récentes et perspectives», *R. G. F.* 2011, n° 5, 6-24; DIEHL, K., «VAT applicability to Employee Retail Vouchers», *E. C. Tax* 2010, n° 5, 228-230; *Q R.*, Chambre 2010-2011, n° 012, 12, *Q* n° 0110, Arens, 16 novembre 2010.

⁸⁴ C. J. C. E., 8 mars 1988, n° 102/86, *Apple and Pear Development Council*, *Rec.* 1988, 1443; *Rev. T. V. A.*, 1995, n° 116, 946 et AMAND, C., «When is a link direct?», *International VAT Monitor*, 1996, 3.

⁸⁵ *Q R.*, Ch. repr., 1995-1996, 6632, *Q* n° 517, Mchel, 22 juillet 1996.

⁸⁶ C. J. C. E., 5 février 1981, n° 154/80, *Coöperatieve Aardappel enbewaarpilaaats*, *Rec.*, 445; *Rev. T. V. A.*, 1995, n° 116, 915.

C'est ainsi que la Cour de justice a décidé dans l'arrêt Tolsma que lorsqu'un musicien qui se produit sur la voie publique reçoit des oboles des passants, ces recettes ne sauraient être considérées comme constituant la contrepartie d'un service rendu à des tiers⁸⁷. C'est pourquoi le droit de suite d'un artiste, c'est-à-dire le droit pour l'auteur d'une œuvre d'art plastique ou pour ses ayants-droit de recevoir une somme d'argent chaque fois que l'œuvre est attribuée à un acheteur lors d'une vente publique, n'est pas soumis à la T.V.A.⁸⁸ Par contre, il existe un lien entre l'opération et la rémunération, lorsque celle-ci consiste en une cotisation forfaitaire annuelle des membres d'une association sportive, même s'ils n'utilisent pas ou peu les installations de l'association sportive⁸⁹.

L'appréciation sur le plan de la T.V.A. des cotisations réclamées par des A.S.B.L. est en pratique un exercice difficile. Selon l'Administration de la T.V.A., aucune T.V.A. n'est due sur les cotisations de membre lorsque celles-ci sont réclamées en conformité avec l'objet social de l'A.S.B.L., ces cotisations couvrant simplement les coûts nécessaires à l'objet social⁹⁰. La jurisprudence précise que l'application de la T.V.A. sur la cotisation d'une association requiert qu'il y ait un lien « direct » avec les opérations grevées de T.V.A. Il n'y a pas de lien direct s'il s'agit de cotisations légalement fixées, l'association prestant ses services au profit des membres affiliés et il n'y a pas de rapport entre le montant de la cotisation et l'importance de l'avantage qu'en retire chaque membre individuellement⁹¹. Si par contre, il y a une prestation de service de la part de l'A.S.B.L., il y a en principe application de la T.V.A.⁹²

Une indemnité en raison d'une responsabilité contractuelle ou non-contractuelle n'est pas soumise à la T.V.A., parce que la contrepartie de cette indemnité ne consiste pas en la fourniture d'un bien ou d'un service⁹³. C'est par exemple le cas pour le montant que réclame une société de leasing au preneur de leasing pour faire réparer un de ses véhicules,⁹⁴. Il en est de même pour le montant qu'un entrepreneur reçoit lorsque une administration publique demande des modifications par rapport au cahier des charges initial et que ces modifications entraînent une réduction du prix d'entreprise⁹⁵.

En vertu de l'article 1794 du Code civil, le maître d'ouvrage peut résilier, par sa seule volonté, le contrat d'entreprise, quoique l'ouvrage soit déjà commencé, en dédommageant l'entrepreneur de toutes ses dépenses, de tous ses travaux et de tout ce

⁸⁷ C. J. C. E., 3 mars 1994, n° C-16/93, Tol sma, *Rec.* 1994, I-743; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 776.

⁸⁸ COOPMAN, B., «Kunstenaars en BTW», *A. F. T.*, 2002, 463 et Déc., n° E.T. 102.061, 7 juillet 2003.

⁸⁹ C. J. C. E., 21 mars 2002, n° 174/00, Kennemer Golf & Country Club, *Rec.* 2002, 2002, I-3293.

⁹⁰ *Commentaire T. V. A.*, n° 2/410.

⁹¹ C. J. C. E., 8 mars 1988, n° C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, *R. W.*, 1990-91, 535, note PEETERS, B.

⁹² Voir notamment Bruxelles, 6 juin 2011, *F. J. F.*, N° 2012/290.

⁹³ Cass., 15 avril 1999, *Fiscalogues*, 1999, n° 722, 11; Cass. 4 février 1983, *R. W.* 1983-1984, 29 et 30, note; Cass., 15 avril 1999, *Fiscalogues*, 1999, n° 722, 11; SEPULCHRE, V., «T. V. A. et dommages et intérêts», *R. G. F.*, 2001, n° 2, 63-79; voir aussi Déc. n° E.T. 109.759, 8 août 2005, à propos des indemnités versées pour les formations dans le cadre de la cession des footballeurs.

⁹⁴ *Q. R.*, Sénat 2004-2005, n°3-44, 3535-3537, *Q* n° 3-2373, Cheron, 24 mars 2005.

⁹⁵ Déc. 447, *Revue T. V. A.* 1974, n° 15, 198.

qu'il aurait pu gagner dans cette entreprise. Lorsqu'il est fait application, entre parties, de cette disposition, l'indemnité que paie le maître d'ouvrage à l'entrepreneur n'est pas soumise à la T.V.A. dans la mesure où cette indemnité couvre uniquement le manque à gagner de l'entrepreneur pour les travaux qu'il n'a pas exécutés⁹⁶.

L'engagement d'abandonner la production laitière que prend un exploitant agricole dans le cadre de la politique agricole commune fixant une indemnité à l'abandon définitif de la production laitière, ne constitue pas une prestation de services. Par conséquent, l'indemnité perçue à cet effet n'est pas soumise à la T.V.A. En indemnisant les exploitants agricoles qui s'engagent à cesser leur production, la Communauté n'acquiert ni des biens ni des services pour son propre usage, mais elle agit dans l'intérêt général qui est de favoriser le fonctionnement régulier du marché communautaire du lait. L'engagement de l'exploitant agricole d'abandonner sa production laitière n'apporte ni à la Communauté, ni aux autorités nationales compétentes, d'avantages de nature permettant de permettre de considérer ceux-ci comme des consommateurs d'un service⁹⁷.

L'engagement (à l'égard de l'autorité) de s'abstenir de récolter au moins 20 % des pommes de terre qu'il a cultivées ne constitue pas une prestation de services au sens de la Directive T.V.A. Par conséquent, l'indemnité perçue à cet effet n'est pas soumise à la T.V.A.⁹⁸.

Ces principes ont une incidence importante sur le statut de ce qu'on appelle un holding «passif».

Vu que la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien, ne donne pas au holding la qualité d'assujetti. Et c'est pourquoi, la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la T.V.A.⁹⁹. Cela s'applique également à la simple détention d'obligations¹⁰⁰, l'acceptation d'un nouvel associé dans une société de personnes moyennant le paiement d'un apport en espèces¹⁰¹, la cession de participations par un *trust*. Dans ce dernier cas, ni l'ampleur d'une vente d'actions, ni le recours, dans le cadre d'une telle vente, à des sociétés de conseil ne sauraient constituer des critères de distinction entre les activités d'un investisseur privé, qui se situent hors du champ d'application de la Directive, et celles d'un investisseur dont les opérations constituent une activité économique¹⁰². Il en va différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés dans lesquelles s'est opérée la prise de participation, sans préjudice des droits que détient le détenteur des participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé¹⁰³.

⁹⁶ Déc. E. T. 18. 762, 13 septembre 1974, *Revue T. V. A.* 1974, n° 18, 379, n° 492.

⁹⁷ C. J. C. E., 29 février 1996, Jurgen Mühr c. Finanzamt Bad Segeberg, *Rec.* 1996, I-959; *F. J. F.*, N° 96/168; *Rev. T. V. A.*, 1996, n° 122, 691.

⁹⁸ C. J. C. E., 18 décembre 1997, n° 384/95, Landboden-Agrar die nst e, *Rec.* 1997, I-7387.

⁹⁹ C. J. C. E., 22 juin 1993, aff. C-333/91, Sofitam SA, *Rec.* 1993, I-3531, *F. J. F.*, N° 93/184, *Rev. T. V. A.* 1994, n° 109, 754.

¹⁰⁰ C. J. C. E., 6 février 1997, aff. C-80/95, Harnas & Helm CV, *Rec.* 1997, I-745 et *F. J. F.*, N° 97/96.

¹⁰¹ C. J. C. E., 26 juin 2003, aff. C-442/01, KapHag Renditefonds, *F. J. F.*, N° 2004/246.

¹⁰² C. J. C. E., 20 juin 1996, n° C-155/94, Welcome Trust Ltd, *Rec.* 1996, I-3013, C. J. C. E., 26 septembre 1996, Enkler, *Rec.* 1996, I4517.

¹⁰³ C. J. C. E., 20 juin 1991, n° C-60/90, Polysar Investments Netherlands, *Rec.* 1991, I-3111; *R. G. F.*, 1992, 128; *A. F. T.*, 1992, 138; ETTEMA, C., «Opnieuw een Nederlandse hof di ngenootschap naar Luxemburg», *BTWbrief*, n° 6/7, 1999, 3-6; VANDEBERGH, H., «Zijn hof di ngenootschapen belastingplichtigen?», *Fiskofoon*, n° 116, 1993, 65; STAS, D., «Di viden als tegenprestatie voor actieve in ngening?», *Actuele Voorinformatie*, n° 281, 1999, 6-12; C. J. C. E., 14 novembre 2000, n° C-142/90, Fioridienne et Berginvest, *T. F. R.*, 2001, 204, 696-706, avec note VAN DER PAAL, J.; *A. F. T.*, 2, 2001, 85 avec note

5. Avec ou sans esprit de lucre

5210

Il importe peu que les opérations soient faites avec ou sans esprit de lucre. Ce ne sont donc pas seulement les commerçants (fabricants, personnes achetant pour revendre, entrepreneurs d'ouvrage, intermédiaires commerciaux, artisans) qui sont des assujettis, mais encore tous ceux qui effectuent habituellement et d'une façon indépendante des opérations imposables. Pour déterminer si une personne a ou non la qualité d'assujetti, il n'est pas nécessaire de rechercher si elle réalise ou a l'intention de réaliser des profits dans l'exercice de son activité économique. Est sans incidence que l'affaire ne serait pas rentable, parce que le chiffre d'affaires réalisé n'était pas suffisant¹⁰⁴.

Peuvent donc être des assujettis: les titulaires d'une profession libérale, les associations sans but lucratif¹⁰⁵, les associations professionnelles, les établissements d'utilité publique, etc.

Toutefois, une nette distinction doit être faite entre les personnes ou organismes qui font des activités rémunérées sans esprit de lucre et sont dès lors assujettis, et les personnes ou organismes qui font des opérations gratuites et ne sont dès lors pas assujettis.

Ne constitue pas une activité économique, l'activité consistant en l'élevage de chevaux qui, du fait de la disproportion considérable et permanente entre les investissements et dépenses de fonctionnement, d'une part, et les recettes, d'autre part, a engendré des pertes permanentes et voulues. Quoique la notion d'activité économique n'exclue pas la possibilité de pertes, il faut encore qu'il s'agisse de pertes involontaires et passagères. Dans ce cas, la rentabilité est le critère fondamental qui détermine le caractère professionnel ou non d'une activité¹⁰⁶.

Bien que le fait de poursuivre ou non d'un but lucratif soit irrelevante pour l'appréciation de la qualité d'assujetti, ce critère peut jouer un rôle lors de l'application de certaines exemptions T.V.A.¹⁰⁷.

§ 3. ACTI VI TÉ HABI TUELLE

5211

L'exercice non régulier ou de manière occasionnelle d'une activité économique n'est pas suffisant pour conférer la qualité d'assujetti à la T.V.A.

Le concept d'exploitation se réfère à toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer d'un bien des recettes ayant un caractère de permanence¹⁰⁸. La location d'une voiture par un gérant et associé à sa société n'est pas considérée comme visant à acquérir des recettes permanentes. Le bailleur ne doit,

VANDEBERGHE, L.; C. J. C. E., 12 juillet 2001, n° C-102/00, *Wèlth-grove BV*, *Fiscologie*, 2001, n° 809, 7, *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 65; C. J. C. E., 27 septembre 2001, n° C16/00, *Qibo Participations SA*, *T. F. R.*, 212, 1148, avec note STAS, D. ET GOBBIN, J., «Hòldi ngvennootschappen en BTW de rechtspraak van het Hof van Justifie volop in beweging», *T. F. R.*, 2001, 199, 355-373.

¹⁰⁴ Gand, 12 mars 1997, *F. J. F.*, N° 97/146.

¹⁰⁵ RUYSSCHAERT, S., «BTW aspect en van de financieringsbronnen van VZWs», *A. F. T.*, 2003, 307- 317.

¹⁰⁶ Trib. Namur, 6 février 2008, *F. J. F.*, N° 2009/86.

¹⁰⁷ *Q. R.*, Ch. repr., 2005-2006, n°128, 25140, *Q* n°1320, Goris, 12 juin 2006.

¹⁰⁸ C. J. C. E., 4 décembre 1980, n° C-186/89, *van Tienem Rec.* 1990, I-4363; *F. J. F.*, N° 91/29.

par conséquent, pas être considéré comme assujetti T.V.A.¹⁰⁹.

La Cour de justice de l'Union européenne a précisé que la location d'un «camping-car» peut, en elle-même, être considérée comme une activité soumise à T.V.A., pour autant qu'elle soit exercée en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Si un bien est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques que privées, il convient d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue d'en retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence¹¹⁰.

Un éleveur de chevaux qui, en huit ans, n'a vendu que deux poulains n'a pas d'activité économique pour l'application de la T.V.A.¹¹¹.

Une personne physique qui effectue au total 37 livraisons de bois issu de sa forêt privée dans le but de compenser, au moyen de l'argent reçu, les dommages causés par une tempête (force majeure), exerce une activité économique lorsque cette personne effectue les livraisons en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence¹¹².

L'organisateur d'un événement sportif a, en règle générale, la qualité d'assujetti ordinaire. Lorsque l'organisateur n'organise un événement qu'une seule fois par an et n'effectue aucune autre opération soumise à la T.V.A., l'organisation peut se contenter d'introduire une seule déclaration à la T.V.A.¹¹³. Il est toutefois requis que le montant de leurs taxes en amont déductibles soit connu au moment de la déclaration de la T.V.A. due.

La Cour de justice a accepté à ce propos qu'une personne physique, qui pour son activité d'huissier de justice indépendant déjà assujetti à la T.V.A., doit être considéré comme un assujetti pour toute autre activité économique qu'il preste de manière incidente¹¹⁴.

Le Code de la T.V.A. prévoit cependant un certain nombre d'exceptions pour les activités immobilières et la livraison de voitures dans un autre Etat membre (voir n° 5216-5218).

Toute personne exerçant une activité économique est en principe considérée comme assujettie, sans distinction selon l'importance de l'activité exercée, de la plus importante à la plus accessoire.

§ 4. ACTI VI TÉ I NDÉPENDANTE

5212

L'activité économique doit être exercée par des personnes qui sont indépendantes du point de vue juridique¹¹⁵. Ne sont dès lors pas des assujettis, les personnes physiques qui exercent leur activité dans les liens d'un contrat de travail ou d'emploi, ni les travailleurs à domicile qui sont considérés comme des salariés pour la perception des

¹⁰⁹ Trib. Anvers, 21 février 2003, *F. J. F.*, N° 2003/144 et VANDEBERGH, H., «Verhuur van één personenwagen: BTW belastingplicht?», *T. F. R.*, 2003, 756-757; *Q R.*, Ch. repr., 2002-03, n° 153, *Q P.*, n° 857, Pieters, 3 janvier 2002, 19601; *Q R.*, Chambre, 2008-2009, n° 051, p. 199-201, *Q* n° 206, Brotcorne du 19 janvier 2009; Trib. Anvers, 2 juin 2008 dans *Fiscalogues*, 10 octobre 2008.

¹¹⁰ C. J. C. E., 26 septembre 1996, n° C-230/94, Renat e Enkler, *Rec.* 1996, I-4517, *F. J. F.*, N° 99/35.

¹¹¹ Liège, 12 mars 2010, *Fi sc. Act.* 2010, n° 18, 12.

¹¹² C. J. C. E., 19 juillet 2012, n° C-263/11, Ainars Rēdlihs, *J. O C E.*, 29 septembre 2012, n° 295, 13.

¹¹³ Déc. n° E. T. 119.653 du 11 juillet 2011.

¹¹⁴ C. J. C. E., 13 juin 2013, n° C-62/12, *Gal in Kostov*, *T. F. R.*, 2013, n° 445, 617.

¹¹⁵ Voir p. ex., C. J. C. E., 6 novembre 2003, n° jointes n°s C-78/02 et 80/02, Elliniko Dimosio (E. D.) c. M. K., *F. J. F.*, N° 2004/10, 946.

impôts sur les revenus et pour l'application des lois sociales.

L'expression «d'une façon indépendante» doit être interprétée en ce sens qu'il y a lieu de considérer comme travailleur indépendant, un travailleur qui n'est pas organiquement intégré dans une entreprise, qui dispose d'une liberté d'organisation appropriée, en ce qui concerne les ressources humaines et matérielles à mettre en œuvre dans l'exercice de l'activité en question, et qui supporte le risque inhérent à cette activité¹¹⁶.

Une personne physique qui, sans être liée par un contrat de travail, donne des leçons dans une institution, que celle-ci bénéficie ou non de l'exemption en matière d'enseignement, n'est pas considérée comme indépendante lorsqu'elle se trouve à l'égard de cette institution dans un rapport duquel il apparaît un lien de subordination concernant, entre autres, la matière à enseigner, les horaires, la rémunération, le règlement intérieur¹¹⁷.

Pour les prestations de services fournies par les guides de voyage et les guides touristiques, veuillez vous référer à la décision administrative n° E.T. 111.432 du 28 août 2006¹¹⁸.

La Cour de justice a décidé qu'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 prestations¹¹⁹.

C'est ainsi que les gérants et les administrateurs sont considérés comme des organes de la société qui n'agissent pas de manière indépendante et, par conséquent, la rémunération de l'exercice normal de direction n'est pas la contrepartie d'une activité économique. Les personnes morales qui ont la qualité d'assujetti sont, en principe, considérées comme des assujettis, mais elles ont la possibilité de ne pas demander leur identification à la T.V.A.¹²⁰. Ce choix est irrévocable et vaut pour tous les mandats d'administrateur que la société exerce¹²¹. De même, un liquidateur est un organe de la société s'il agit dans l'exercice normal de son mandat¹²².

Le fait qu'une personne (associé) donne en location un bien corporel à une société dans laquelle elle est associée, n'empêche pas, en soi, que cette personne doit être considérée comme agissant de façon indépendante en ce qui concerne cette location. Pour autant que cette location constitue une activité économique, le fait d'être lié à son cocontractant ne constitue pas en principe un motif suffisant pour lui contester sa qualité d'assujetti¹²³.

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 assujetti¹²⁴.

Le Tribunal de première instance de Mons a jugé qu'un ancien notaire qui cède à son fils son officine de notaire tout en s'engageant à continuer à travailler pour l'étude de celui-ci moyennant rémunération annuelle forfaitaire et dans un lien de subordination avec celui-ci, n'agit pas de façon indépendante et n'est par conséquent pas un assujetti à la T.V.A. au sens de l'article 4 du Code de la T.V.A., dès lors qu'il n'exerce pas son activité de manière indépendante¹²⁵.

¹¹⁶ Concl. av. gén. G. Tesaurò avant C.J.C.E., 25 juillet 1991, n° C-202/90, *Rec.* 1991, I-4247, *Ayuntamiento de Sevilla*, *F.J.F.*, N° 91/123.

¹¹⁷ *Q.R.*, Ch. repr., 1997-98, n° 134, 18600, *Q* n° 1341 VAN DEN EYNDE, 28 avril 1998, *BTW Revue*, n° 136, 589.

¹¹⁸ Déc. n° E.T. 111.432 du 28 août 2006.

¹¹⁹ C.J.C.E., 23 mars 2006, n° C-210/4, *FCE Bank plc.*; LEJEUNE, I., STUYVER, I. et CALUWE, B., «Hof van Justitie 23 maart 2006, n° C-210/04, *FCE Bank plc. – Handelingen tussens hoofdhuis en bijhuis en vice versa doorgaans buiten toepassingsgebied van B.T.W.*», *A.F.T.*, 2006, 19-21.

¹²⁰ Déc., 27 janvier 1994, n° E.T. 78.581, *Rev. T.V.A.*, n° 110, 1019.

¹²¹ Déc., 27 avril 2010, n° E.T. 118.288.

¹²² *Q.R.*, 2002-03, 3985, *Q* n° 2628 de Clippelle, 30 janvier 2003.

¹²³ C.J.C.E., 27 janvier 2000, n° C-23/98, *Heerma*, *F.J.F.*, N° 2000/203, *A.F.T.*, 2000, 2, 103-106, avec note VANDENBERGH, L.

¹²⁴ C.J.C.E., 18 octobre 2007, n° C-355/06 *Van der Steen*.

¹²⁵ Trib. Mons, 26 octobre 2004, *F.J.F.*, N° 2008/80.

Sect ion III.

Cat égori es d' assuj et t i s

§ 1. ASSUJETTI S ORDINA I RES OU COMPLETS

5213

Par assujetti ordinaire ou complet, on entend toute personne quelconque exerçant une activité soumise à la taxe ou des activités exemptées dans le cadre du commerce international.

§ 2. ASSUJETTI S EN TANT QUE TEL

5214

Toute opération réalisée par un assujetti n'est pas forcément réalisée par un assujetti agissant en tant que tel. Un assujetti peut effectuer une opération à titre privé.

Tel est le cas de la vente d'un ensemble immobilier – comprenant un hôtel et un logement – pour la fraction correspondante au logement que l'hôtelier a, depuis son acquisition, conservé dans son patrimoine privé¹²⁶.

Un assujetti qui acquiert un bien d'investissement pour l'utiliser à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées peut le conserver entièrement dans son patrimoine privé et ainsi l'exclure complètement du système de la taxe sur la valeur ajoutée¹²⁷.

§ 3. UNITÉ T. V. A.

5215

art. 4 § 2 C.T.V.A.

A partir du 1^{er} avril 2007, les personnes morales établies en Belgique, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, peuvent se faire considérer, pour l'application du C.T.V.A. comme ne constituant qu'un seul assujetti (art. 4, § 2 C.T.V.A.)¹²⁸.

L'A.R. n° 55 contient les règles de base en matière de la constitution de l'unité et des formalités à respecter lors de l'adhésion, de la sortie et de la cessation. L'administration a publié une circulaire dans laquelle elle commente un certain nombre d'autres aspects de l'unité T.V.A., comme les liens qui unissent les membres de l'unité et l'exercice du droit à la déduction T.V.A.¹²⁹.

¹²⁶ C. J. C. E., 4 octobre 1995, n° C 291/92, Arnbrecht, *Réc.* 1995, I-2775; Trib. Mns, 18 décembre 2008, *JLMBI*, 6 novembre 2009, n° 09/792.

¹²⁷ C. J. C. E., 8 mars 2001, n° C-415/98, Laszlo Bakcsi.

¹²⁸ A.R. n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité T.V.A, *MB*, 15 mars 2007, 13787 (ci après: A.R. n° 55).

¹²⁹ CIRC. n° AFER 42/2007 (E.T. 111.702) du 9 novembre 2007, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

1. Concept

5215, 10

Le concept de l'unité T.V.A. consiste en ce que les membres de l'unité sont considérés, vis-à-vis de l'administration fiscale, comme formant un seul assujéti. En ce qui concerne les tiers, les membres continuent à effectuer leurs opérations comme ils le faisaient avant la création de l'unité.

Du fait de la constitution de l'unité T.V.A., les livraisons des biens et les prestations de services entre les membres de l'unité, ce qu'on appelle les opérations internes, sont considérées comme des opérations qui tombent en dehors du champ d'application de la T.V.A. La transaction se situe en effet au sein d'un seul et même assujéti.

Les livraisons de biens et les prestations de services par des tiers à un membre de l'unité sont réputées faites, pour l'application de la T.V.A., à l'unité T.V.A. Les livraisons de biens et les prestations de services à un tiers ainsi que les importations et les acquisitions intracommunautaires qui sont effectuées par un membre de l'unité T.V.A., sont réputées faites par l'unité T.V.A.¹³⁰.

Ainsi, dans l'hypothèse dans laquelle un membre d'une unité réalise certaines opérations (comme la location de voitures par exemple) alors qu'un autre membre de la même unité réalise une opération complémentaire (des prestations d'assurance relatives aux voitures en question, qui sont fournies au client du membre précédemment mentionné), le montant total perçu ou à percevoir par l'unité T.V.A. de la part du locataire pour la durée de la convention est soumis à la T.V.A. au taux normal, en ce compris les frais d'assurance qui sont portés en compte par un membre de l'unité T.V.A. Dans ce cas, la facture émise par le membre qui réalise l'opération accessoire (qui suit donc le régime T.V.A. de la prestation principale fournie par l'autre membre) doit faire référence à l'opération principale à laquelle elle se rapporte¹³¹.

2. Conditions de constitution

5215, 20

art. 44 C.T.V.A.

Les assujéttis établis en Belgique peuvent être considérés comme formant un seul assujéti s'ils sont étroitement liés entre eux sur les plans financier, économique et de l'organisation¹³². Ces liens doivent exister sur ces trois plans pour que les personnes concernées puissent faire partie d'une unité¹³³. Les assujéttis qui sont exonérés sur base de l'article 44 C.T.V.A. peuvent également devenir membre d'une unité T.V.A.¹³⁴. Selon l'Administration belge, les non-assujéttis à la T.V.A., comme les holdings passifs ou les autorités publiques, ne peuvent pas faire partie d'une unité T.V.A. La Cour de justice a toutefois précisé qu'une telle limitation de l'unité T.V.A. n'est pas conforme aux dispositions de la Directive T.V.A.¹³⁵. Les Etats membres ne peuvent mettre des

¹³⁰ Rapport au Roi A.R. n° 55, n° 12, *MB.*, 15 mars 2007, 13.790.

¹³¹ *Q.R.*, Chambre, 2008-2009, n° 048, p.27-29, *Q* n° 167, Van der Maelen, 14 janvier 2009; MASSIN, I.; Vyncke, K., « Unité T.V.A. : attention aux prestations 'regroupées' », *Fiscalogues*, 2009, n° 1153, 5.

¹³² Art. 1, § 1 A.R. n° 55.

¹³³ Rapport au Roi A.R. n° 55, n° 24, *MB.*, 15 mars 2007, 13.792.

¹³⁴ Rapport au Roi A.R. n° 55, n° 25, *MB.*, 15 mars 2007, 13.792.

¹³⁵ C.J.C.E., 9 avril 2013, n° C-85/11, *Commission c. Irlande*, *J.O.C.E.C.*, 1 juin 2013, n° 156, 3; C.J.C.E., 25 avril 2013, n° C-65/11, *Commission c. Pays-Bas*, *J.O.C.E.C.*, 15 juin 2013, n° 171, 3; C.J.C.E., 25 avril 2013, n° C-74/11, *Commission c. Finlande*, *J.O.C.E.C.*, 15 juin 2013, n° 171, 3; C.J.C.E., 25 avril 2013, n° C-86/11, *Commission c. Royaume-Uni*, *J.O.C.E.C.*, 15 juin 2013, n° 171, 4; C.J.C.E., 25 avril 2013, n° C-95/11,

limitations qu'en vue de prévenir la fraude ou l'évasion fiscale, à condition, en outre, que les principes du droit communautaire soient respectés¹³⁶.

Le fait d'être étroitement liés sur le plan financier implique l'existence, en droit ou en fait, directement ou indirectement, d'un lien de contrôle¹³⁷. L'administration admet que cette condition est remplie lorsqu'un assujetti détient, directement ou indirectement, 10 % ou plus des droits sociaux d'une autre société¹³⁸. Pour l'appréciation du pouvoir de contrôle, l'administration se réfère en outre à l'article 5, § 1^{er} et § 3 du C. Soc.¹³⁹.

Pour l'appréciation du lien financier dans le cas d'entités qui n'ont pas de capital représenté dans des actions ou parts, les critères alternatifs sont utilisés: le fait que la majorité des actifs appartiennent à la même personne (art. 1^{er} § 1^{er} 1^o, *in fine* A.R. n° 55); l'obligation pour prendre à charge les pertes d'exploitation, etc.

Le fait d'être étroitement liés sur le plan de l'organisation suppose que les membres sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ou qu'ils organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation. Ce lien organisationnel existe aussi lorsque les membres sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne¹⁴⁰.

Il est satisfait à la condition du lien économique, lorsque l'activité principale de chacun d'entre eux est de même nature, leurs activités se complètent ou s'influencent ou s'inscrivent dans la recherche d'un objectif économique commun, ou bien l'activité d'un assujetti est exercée en totalité ou en partie au profit des autres membres¹⁴¹.

Selon le Ministre des finances, il n'est pas satisfait à la condition du lien économique étroit dans le cas de la constitution d'une société immobilière lorsque celle-ci a l'intention de donner un bâtiment en location dès que ce bâtiment sera érigé¹⁴².

On doit établir, dans la demande d'identification, que toutes les conditions précitées sont déjà remplies.

Si un membre de l'unité T.V.A. détient une participation directe de plus de 50 % dans un autre assujetti, les conditions de liens financiers, économiques et organisationnels sont présumées remplies dans le chef de ce dernier. Mais les membres peuvent toutefois démontrer qu'ils ne sont pas liés entre eux. A défaut de cette preuve contraire, un membre qui est détenu pour plus de la moitié des parts, par un autre assujetti, membre d'une unité T.V.A., doit obligatoirement adhérer à cette unité.

Un assujetti ne peut être membre que d'une seule unité T.V.A.

Commissio n c. Danemark, J. O. C. E. C., 15 juin 2013, n° 171, 4; C. J. C. E., 25 avril 2013, n° C-109/11, *Commissio n c. Tchèque, J. O. C. E. C.*, 15 juin 2013, n° 171, 5.

¹³⁶ C. J. C. E., 25 avril 2013, n° C-480/10, *Commissio n c. Suède, J. O. C. E. C.*, 15 juin 2013, n° 171, 2.

¹³⁷ Article 1, § 1, 1^o A.R. n° 55.

¹³⁸ Q r c. n° AFER 42/2007 (E.T. 111.702) du 9 novembre 2007, n° 3.1.1. Cette position est basée sur l'article 13, al. 2, 1^o C. Soc. qui implique une présomption réfragable d'une participation.

¹³⁹ Q r c. n° AFER 42/2007 (E.T. 111.702) du 9 novembre 2007, n° 3.1.1.

¹⁴⁰ Art. 1, § 1, 2^o A.R. n° 55.

¹⁴¹ Art. 1, § 1, 3^o A.R. n° 55.

¹⁴² Q R, Chambre, 2011-2012, n° 081, 57- 58, Q n° 542, LUYCKX, 24 juillet 2012.

L'option de faire partie de l'unité T.V.A. vaut au moins jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit le moment où l'unité T.V.A. est considérée comme un seul assujetti¹⁴³.

3. Formalités

5215, 30

Les membres désignent l'un d'entre eux en tant que représentant de l'unité T.V.A. qui doit introduire la demande de constitution de l'unité T.V.A. auprès du bureau de contrôle dont dépend le représentant¹⁴⁴. La demande doit être introduite au moyen de la «demande d'identification d'une unité T.V.A.» (formulaire 606 A).

Ce représentant doit obtenir une procuration des membres pour pouvoir agir.

Sauf décision négative de l'administration fiscale ou demande expresse de postposer l'immatriculation de l'unité, les membres de l'unité T.V.A. sont considérés comme formant un seul assujetti à partir du premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai d'un mois après l'introduction valable de la demande.

L'unité T.V.A. est considérée comme un seul assujetti et elle est identifiée comme telle sous un numéro de T.V.A. unique pour l'unité. Ce numéro s'applique pour l'introduction des déclarations périodiques de l'unité T.V.A., pour la tenue du compte courant T.V.A. de l'unité, pour l'établissement éventuel de comptes spéciaux, pour toutes les taxations complémentaires ainsi que pour les actes de perception et de recouvrement posés par l'administration¹⁴⁵.

Dès que l'unité T.V.A. entre en vigueur, les déclarations périodiques à la T.V.A. de l'unité T.V.A. doivent être introduites par le représentant. La déclaration consolidée doit être introduite sous le numéro de l'unité T.V.A., auprès du bureau dont l'unité T.V.A. dépend.

Par opposition aux déclarations périodiques à la T.V.A., le listing-client¹⁴⁶ et le relevé intracommunautaire doivent être introduits séparément par les membres de l'unité T.V.A.¹⁴⁷. Les membres doivent introduire le listing et le relevé auprès du bureau de contrôle dont ils dépendent¹⁴⁸.

Sur le plan administratif, les règles normales restent d'application, de sorte que les membres de l'unité T.V.A. doivent tenir leur comptabilité et établir leurs factures¹⁴⁹.

En ce qui concerne le traitement comptable, dans le chef des membres d'une unité T.V.A., des dettes et créances T.V.A., nous renvoyons le lecteur à l'avis de la

¹⁴³ Art. 2, § 1, A.R. n° 55.

¹⁴⁴ Art. 2, § 2 A.R. n° 55; Informations et Communications (A.F.E.R. – T.V.A.), 28.03.2007.

¹⁴⁵ Rapport au Roi A.R. n° 55, n° 11, *MB.*, 15 mars 2007, 13.789.

¹⁴⁶ Art. 1^{er} A.R. n° 23 réglant les modalités d'application de l'art. 53*quinquies* du C.T.V.A. (ci-après A.R. n° 23).

¹⁴⁷ Art. 1^{er} al. 2 A.R. n° 50 réglant les modalités d'application de l'art. 53*sexies*, § 1^{er}, du C.T.V.A. (ci-après A.R. n° 50).

¹⁴⁸ Art. 1^{ter} A.R. n° 23 et art. 5, § 3, 1^o A.R. n° 50 et l'A.M. du 23 juin 2008, *MB.*, 2 juillet 2008.

¹⁴⁹ Art. 14, al. 2 et 15, § 1^{er}, al. 1^{er}, A.R. n° 1.

Commission des Normes Comptables¹⁵⁰.

Chaque fois qu'un membre de l'unité T.V.A. fournit un bien ou preste un service à un autre membre de l'unité T.V.A., un document doit être établi¹⁵¹.

Les facturiers d'achat et de vente des membres doivent également comprendre les transactions «internes». Chaque fois qu'un membre de l'unité T.V.A. fournit un bien ou preste un service à un autre membre de l'unité T.V.A., non seulement un document doit être établi mais en outre l'opération doit être traitée sur le plan de la comptabilité.

4. Révisions et droit à la déduction

5215, 40

art. 12 § 1^{er} al. 1^{er} 5^o C.T.V.A.

Au moment de la constitution ou de l'adhésion, une révision doit être effectuée, au profit du Trésor, de la T.V.A. qui a été portée en déduction en ce qui concerne les biens immobiliers par nature et les droits réels, à moins que ces biens n'aient fait l'objet d'une livraison qui donne droit à la déduction¹⁵². Pour les biens d'investissement mobiliers, l'administration suggère l'application de l'article 12, § 1^{er}, al. 1^{er}, 5^o du C.T.V.A. (prélèvement)¹⁵³.

Dans le chef de l'unité T.V.A., il faut ensuite procéder à une révision du droit à la déduction de la T.V.A. exercée dans le passé conformément au droit à la déduction de l'unité T.V.A.¹⁵⁴.

Les deux révisions T.V.A. peuvent être imputées dans le chef de l'unité T.V.A.¹⁵⁵.

Le droit à la déduction est déterminé, au niveau de l'unité T.V.A., en fonction des opérations qui sont prestées à l'égard de tiers. Cela signifie en d'autres mots que, comme pour tout assujetti, le droit à la déduction de la taxe acquittée en amont que les tiers ont facturée à l'unité T.V.A. à l'occasion de la livraison de biens et la prestation de services à l'unité T.V.A., dépendra de la destination finale que les membres de l'unité donnent à ces biens et services. Cela s'applique aussi pour le droit à la déduction de la T.V.A. grevant les biens d'investissement, par exemple les bâtiments¹⁵⁶.

5. Dispositions spéciales

5215, 50

art. 19bis C.T.V.A.

L'article 19bis du C.T.V.A. est une disposition qui a été introduite pour combattre l'éventuel abus *via channelling*.

¹⁵⁰ Avis CNC 2010-13 – Traitement comptable dans le chef des membres d'une unité T.V.A. de la taxe sur la valeur ajoutée, 8 septembre 2010.

¹⁵¹ Art. 53, § 3 C.T.V.A.

¹⁵² Art. 10, § 1, 5^o A.R. n^o 3 du 10 décembre 1969, en ce qui concerne le régime de déduction pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après l'A.R. n^o 3).

¹⁵³ Cir. n^o AFER 42/2007 (E.T. 111.702) du 9 novembre 2007, n^o 6.1.1.

¹⁵⁴ Art. 10, § 2 A.R. n^o 3.

¹⁵⁵ Art. 10, § 3 A.R. n^o 3.

¹⁵⁶ Rapport au Roi A.R. n^o 55, n^o 13, *MB.*, 15 mars 2007, 13.790.

Par cette disposition, l'administration entend réclamer la T.V.A. sur certaines opérations internes.

Application

Un groupe financier belge avec droit limité à déduction constitue une société IT en Inde. Cette société preste des services à son établissement belge qui fait partie d'une unité T.V.A. La T.V.A. n'est pas due, ni sur la facture à l'établissement stable, ni sur la facture aux membres de l'unité T.V.A. L'unité T.V.A. belge n'a, *via* le détour de l'Inde et la combinaison des règles maisons-mères-succursales et de l'unité T.V.A., plus de coûts T.V.A. sur ses services I.T.

A chaque fois qu'un établissement belge d'une entreprise étrangère est membre d'une unité de T.V.A. belge et que cette dernière reçoit un service de l'entreprise étrangère qui, est réputé presté en Belgique, il y a un service à titre onéreux.

Selon la circulaire administrative, qui renvoie aux travaux parlementaires, cet article de la loi ne vise que les opérations qu'un établissement étranger apporte dans une unité T.V.A. belge *via* l'établissement belge d'une même personne morale, simplement pour faire facturer par ce dernier à d'autres membres de l'unité T.V.A. sans application de la T.V.A. La base d'imposition est constituée par la valeur normale du service¹⁵⁷. Le membre qui est le preneur doit établir un document qui constate le service¹⁵⁸.

art. 51ter C. T. V. A.

L'article 51ter du C.T.V.A. instaure une responsabilité solidaire de tous les membres de l'unité T.V.A. pour la T.V.A., les intérêts, les amendes et les frais qui sont nés au cours de la période de l'unité. Chaque membre de l'unité peut être tenu vis-à-vis de l'administration des dettes d'un autre membre.

6. Commentaire

5215, 60

Le concept de l'unité T.V.A. a été instaurée à la demande du secteur financier et offre incontestablement des avantages pour ce secteur (éviter la T.V.A. non-déductible sur les services qui ont été sous-traités au sein du groupe – *cf.* les *shared service centers*). Parallèlement à cette constatation, on doit remarquer que le régime ne pouvait pas avoir d'impact budgétaire pour le Trésor. Partant de cette optique, le régime prévoit des dispositions anti-abus et formalités administratives visant à prévenir les abus et/ou les optimisations éventuels.

Tout cela implique que le régime est très technique et que l'unité T.V.A. n'entraîne pas de simplification administrative (*cf.* le maintien des différents numéros de T.V.A., l'obligation de facturer les opérations internes, de tenir différentes comptabilités, ...). Avant de décider l'instauration d'une unité, les avantages potentiels d'une unité T.V.A. (principalement la limitation du préfinancement T.V.A., l'évitement de la T.V.A. non-déductible sur les opérations internes et la possibilité donner en location un bien immobilier au sein de l'unité sans implication négative sur le plan de la T.V.A.) doivent être mis en balance, au cas par cas, avec les inconvénients potentiels (la responsabilité solidaire, les obligations administratives, l'impact éventuel sur le droit à la déduction T.V.A.).

¹⁵⁷ Art. 33, § 1, 3° C. T. V. A.

¹⁵⁸ Art. 3, al. 2 A.R. n° 1.

§ 4. ASSUJETTIS OCCASIONNELS

1. Cessions d'immeubles

5216

art. 8 C.T.V.A.

Tout assujetti qui ne livre pas d'une manière habituelle des bâtiments «neufs» et tout non-assujetti, peut obtenir la qualité d'assujetti «occasionnel» par option, ce qui lui permet de céder le droit de propriété (vente, apport, partage) d'un bâtiment «neuf», ainsi qu'un droit réel sur un bâtiment «neuf» avec application de la T.V.A. (art. 8 C.T.V.A.). La procédure est organisée par l'A.R. n° 14¹⁵⁹. L'option est préalable à la conclusion de l'opération. Elle est exercée par l'introduction d'une déclaration préalable auprès de l'office de contrôle T.V.A. local. Si la déclaration n'a pas été introduite dans le délai, cela a en principe comme conséquence que le bien ne peut plus être aliéné avec application de la T.V.A. L'administration accepte toutefois que l'opération soit encore malgré tout soumise à la T.V.A. lorsque les circonstances permettent d'établir que les parties ont, sans équivoque, entendu placer l'opération sous le régime de la T.V.A., comme par exemple, dans une promesse de vente sous seing privé¹⁶⁰.

Un bâtiment est toute construction incorporée au sol¹⁶¹.

Un bâtiment construit à base d'éléments préfabriqués incorporés au sol de manière à n'être ni aisément démontables ni aisément déplaçables est un bâtiment au sens de l'article 12, § 2 de la Directive T.V.A. Pour être qualifié de bâtiment au sens de la Directive, le bâtiment ne doit pas être indissociablement attaché au sol¹⁶².

Un bâtiment peut donc être cédé sous le régime de la T.V.A. uniquement lorsqu'il est encore neuf (au sens de la T.V.A.). Un bâtiment qui est érigé ou acquis avec application de la T.V.A. reste neuf pour l'application de la T.V.A. jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de la première occupation ou de la première utilisation¹⁶³. Au terme de cette période, l'ensemble tombe définitivement et irrévocablement sous le régime des droits d'enregistrement. Dans la pratique, peut également être considéré comme neuf, un bâtiment qui a subi avant la cession, d'importants travaux de rénovation ou de transformation¹⁶⁴. Dans ce cas, c'est au moment de la livraison et dans le chef du

¹⁵⁹ Modifié par l'A.R. du 29 décembre, *MB*, 31 décembre 1992.

¹⁶⁰ *QR*, Chambre 2010-2011, n° 018, 12, *Q* n° 0227, *Vbeters* 18 janvier 2011.

¹⁶¹ Art. 1^{er}, § 9, C.T.V.A., inséré par l'art. 130 de la loi-programme du 2 août 2002, *MB*, 29 août 2002, 38408. *Circ.* n° AAF/2001-1292-N (AAF 24/2002 – E.T. 103.009) du 6 décembre 2002; VANDERSTICHELEN, B., «Bâtiment neuf: une définition modifiée qui ouvre la voie vers de nouvelles opportunités», *R.G.F.*, 2003, n° 1, 18-24. Pour une application pratique de la notion de bâtiment, voir *QP*, n° 774 Fournaux, 4 mai 2005.

¹⁶² C.J.C.E., 16 janvier 2003, *Mierhofer*, *T.F.R.*, 2003, 504 avec note LI BERT, F. et REYNDERS, S., «Hof van Justitie breidt vrijstelling uit», *Fisc. Act.*, 2003, n° 3, 3. La Cour de justice a décidé que la location d'une péniche dépourvue de système de propulsion et immobilisée de manière permanente le long de la rive d'un fleuve peut aussi tomber sous l'application de l'exonération: C.J.C.E., 15 novembre 2012, n° C-532/11, *Susanne Leichenich*, *J.Q.C.E.C.*, 12 janvier 2013.

¹⁶³ Art. 8 § 1^{er} C.T.V.A. modifié par l'art. 131 de la loi-programme du 2 août 2002, *MB*, 29 août 2002, 38408; *Circ.* n° AAF/2001-1292-N (AAF 24/2002 – E.T. 03.009) du 6 décembre 2002 et *Q*, n° 443 Fournaux, 27 juillet 2004.

¹⁶⁴ *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 17, 321, *Déc.*, n° 481 et 1977, n° 28, 29, *Déc.*, n° 481, 595; *QR*, Sénat, 1990-1991, 560, 26 novembre 1990, *Q* n° 53, de Clippelle, *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 93, 82; *Circ.* n° AAF/2001-1292-N (AAF 24/2002 – E.T. 103.009) du 6 décembre 2002, www.monKEY.be, *Sources et QR*, Ch. repr., 2002-2003, *Q* Pieters, 27 septembre 2002, 19313.

cédant que la modification radicale des éléments essentiels du bâtiment doit s'apprécier. Seuls les travaux de transformation effectués par le cédant et achevés le jour de la livraison peuvent être pris en compte pour apprécier si la livraison doit être exemptée de T.V.A. ou soumise à la T.V.A.¹⁶⁵. La cession par un assujetti (occasionnel) dans le délai T.V.A. peut donc se produire sous le régime T.V.A.

5217

art. 44 § 3 1° a) C.T.V.A.

Depuis le 1^{er} janvier 2011 (art. 44 § 3 1° a) C.T.V.A.), la livraison d'un terrain avec un bâtiment neuf est aussi soumise à la T.V.A. lorsque la même personne fournit simultanément le bâtiment neuf avec le terrain¹⁶⁶.

La modification de la législation belge fait suite à l'arrêt Breitsohl de la Cour de justice des Communautés européennes¹⁶⁷. Pour plus d'informations à propos de l'ancien régime, nous vous renvoyons à l'édition 2009-2010 du Manuel de Droit fiscal. L'administration belge a commenté en détail le nouveau régime dans une décision du 28 octobre 2010¹⁶⁸.

2. Moyens de transport neufs

5218

art. 8bis § 1^{er} et 39bis C.T.V.A.

Toute personne qui effectue incidemment, et sous certaines conditions (art. 39bis C.T.V.A.), la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf, est considérée comme un assujetti occasionnel (art. 8bis § 1^{er} C.T.V.A.). Ici, il n'est pas question d'option. Pour chaque livraison, une déclaration doit être faite à l'administration de la T.V.A. (voir A.R. n° 48).

En vue d'aboutir à un contrôle international sur les livraisons de moyens de transport neufs, tous les Etats membres de l'Union européenne, hormis le Grand-Duché de Luxembourg, ont signé, le 27 novembre 2002, un accord en matière d'assistance administrative entre les autorités compétentes concernant la livraison intracommunautaire de moyens de transport neufs¹⁶⁹.

§ 5. ASSUJETTIS TOTALS, MIXTES ET PARTIELS

5219

L'assujetti qui dans le cadre de son activité économique n'effectue que des opérations soumises à la T.V.A. est appelé assujetti «total». L'assujetti qui effectue à la fois des opérations soumises à la taxe et des opérations exemptées n'ouvrant pas droit à déduction sera qualifié d'assujetti mixte, tandis que l'assujetti qui exerce tout à la fois

¹⁶⁵ Trib. Liège, 7 juin 2007, *F. J. F.*, N° 2008/262.

¹⁶⁶ Art. 1 § 9 C.T.V.A.

¹⁶⁷ C. J. C. E., 8 juin 2000, aff. C-400/98, Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl, *T. F. R.* 2001, 322, note STAS, D., *International VAT Monitor* 2001, 25, note VAN STEENWINKEL, J. et THEISSEN, A.; voir Q. Commission européenne de l'vo Bel et, 14 mai 2008, telle que citée dans Q. n° 44 VANVELTHOVEN 30 juillet 2008, *Q. R.*, Chambre 2007-2008, n° 032, 8089-8090.

¹⁶⁸ Déc. n° E. T. 119.318, 28 octobre 2010, MASSIN, I., «BTW op 'bijhorend terrein': wat zijn jui st de gevolgen?», *T. Not.*, 2010, 581.

¹⁶⁹ Circ. n° AFER 30/2003 (ET. 105.978) du 19 novembre 2003, *Fiscalogues*, 2002, n° 871, 6.

des activités qui rentrent dans le champ de la T.V.A. et des activités hors champ sera qualifié d'assujetti partiel.

§ 6. ASSUJETTIS SANS DROIT À DÉDUCTION

5220

art. 44 et 56 § 2 C.T.V.A.

Les opérations qui sont effectuées par des assujettis mais qui ne sont toutefois pas soumises à la taxe n'accordent pas de droit à déduction (voir n° 5712). On vise ici les opérations qui sont exonérées en vertu des articles 44 (exemptions en régime intérieur) et 56, § 2 du C.T.V.A. (petites entreprises).

Les opérations non-imposables, par exemple, l'exportation et les opérations effectuées à l'étranger qui auraient été imposables si elles avaient été effectuées en Belgique, se distinguent des opérations non-imposées en ce qu'elles accordent, elles, le droit à déduction.

Sect ion I V.

Poi nt de départ de l' assuj et t i ssement

5221

Lorsque les conditions d'assujettissement sont remplies, l'assujettissement découle de la loi et la qualité d'assujetti est acquise d'office; elle ne peut pas être refusée et il ne peut davantage y être renoncé.

Les activités économiques préparatoires comme l'acquisition de moyens d'exploitation – quel que soit leur forme juridique – sont imputées aux activités économiques. Il incombe à celui qui demande la déduction de la T.V.A. d'établir qu'il répond aux conditions pour en bénéficier et, notamment, de prouver qu'il remplit les critères pour être considéré comme un assujetti. Dès lors, l'administration a le droit d'exiger que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs¹⁷⁰. La circonstance que l'activité économique n'ait conduit effectivement à la perception de recettes que plus tard est à cet égard irrelevante¹⁷¹.

Lorsqu'une administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la T.V.A. d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique taxée, la commande d'une étude de rentabilité est une activité économique donnant droit à la déduction de la T.V.A. en amont, même si à la suite de cette étude, cette société décide de ne pas passer à la phase opérationnelle¹⁷². Il en va de même, lorsque la seule activité réalisée à la sortie est le transfert de l'activité, il reste admis que l'opérateur était un assujetti et pouvait donc réclamer le remboursement de la T.V.A. supportée en amont¹⁷³.

Sect ion V.

¹⁷⁰ C. J. C. E., 14 février 1985, n° 268/83, Roppelman, *Rec.*, 1985, 1-655; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 737; C. J. C. E., 15 septembre 2011, aff. C-180/10 et C-181/10, Jaroslav Slaby, *T. F. R.* 2011, n° 409, 840; STAS, D., «BTW aftrek voor handelingen verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit en mogelijkheid om de B.T.W.-heffing in het kader van een levering van (gedeelten van) gebouwen en het erbij behorend terrein te beperken tot de (gedeelten van) gebouwen», *T. F. R.*, 2001, 198, 303-305; C. J. C. E., 8 juin 2000, n° C-400/98, Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl, *F. J. F.*, N° 2000/516; *A. F. T.*, 2000, 477, avec note VANG NDERTAEL, H.

¹⁷¹ Anvers, 13 novembre 2007, *F. J. F.*, N° 2008/114.

¹⁷² C. J. C. E., 29 février 1996, n° C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO) c. Etat belge, *Rec.* 1996, I-857, *Rev. T. V. A.*, 1996, n° 122, 696.

¹⁷³ C. J. C. E., 29 avril 2004, n° C-137/02, Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, *F. J. F.*, N° 2005/90.

Fin de l'assujettissement

5222

La qualité d'assujetti se perd au moment où l'on met définitivement fin à l'exercice de l'activité économique (p. ex. à la clôture de la liquidation de l'entreprise). Les opérations de liquidation mêmes sont encore imposables¹⁷⁴.

Une interruption temporaire ne met pas fin à l'assujettissement. Une société en veilleuse reste donc assujettie. Mais, selon l'administration, une société qui manifestement n'effectuera plus à l'avenir d'opérations imposables d'une manière «habituelle» perd d'office la qualité d'assujetti et donc également son droit à la déduction. Ceci vaut également pour une société dissoute et mise en liquidation¹⁷⁵.

La qualité d'assujetti ne se perd pas par la déclaration de faillite, mais elle ne disparaît qu'à la clôture de la faillite¹⁷⁶.

A noter à cet égard que la Cour de justice considère qu'une personne qui a cessé une activité commerciale, mais qui continue de payer le loyer et les charges afférents au local ayant servi pour cette activité, en raison du fait que le contrat de location contient une clause de non-résiliation, doit toujours être considérée comme un assujetti. En cette qualité, il bénéficie du droit à la déduction de la T.V.A. sur les montants ainsi acquittés, pour autant qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité commerciale et que l'absence d'intention frauduleuse ou abusive est établie¹⁷⁷.

Chapitre II

Personnes morales de droit public

5223

- Bibliographie – WUYTJENS, R., *Openbare besturen en BTW*, Anvers, Intersentia Rechtswetenschappen, 2004, 189 p.
- AMAND, C., «T.V.A.: Organismes publics et distorsions de concurrence», *R.G.F.*, 1992, 10.
 - BORGER, F., «Het BTW-statuut en de BTW-verplichtingen van provincies, steden en gemeenten», *L.R.B.*, 1998/3, 3-13.
 - STREPENNE, L., «Statut T.V.A. des organismes publics», *R.G.F.*, 2000, 11, 331-345.
 - DE CLERCK, D., «De tweeledige hoedanigheid van de overheid op het vlak van de BTW», *T.F.R.*, 2001, n° 203, 571-595.
 - VANDERSTICHELEN, B. et RIVERA, E., «La T.V.A. et les autorités publiques locales: l'improbable réconciliation?», *R.G.F.*, 2004, n° 12, 15-24.
 - VERVOORT, M., «Het autonoom gemeentebedrijf: een ware redder in nood?», *A.F.T.*, 2004, n° 12, 17-19.
 - VERVOORT, M., «Publiekrechtelijke lichamen en B.T.W.: wetgeving nog steeds contra legem?», *A.F.T.*, 2007, n° 3, 12-24.

¹⁷⁴ Trib. Anvers, 21 juin 1988, *Cour. fisc.*, 1988, 88/470.

¹⁷⁵ *Q.R.*, Sénat, 1982-83, 1180, 11 avril 1983, *Q* n° 175 de Clippelle, *Rev. T.V.A.*, 1983, n° 60, 460; Déc., n° E.T. 90191 du 13 octobre 1998, *Rev. T.V.A.*, 1998, n° 138, 881, Déc., 1055.

¹⁷⁶ Voir *Circ.* n° 26, 31 août 1978, www.monKEY.be, Sources.

¹⁷⁷ C.J.C.E., 3 mars 2005, n° C-32/03, I/S Fini H c. Skatteministeriet, *T.F.R.* 2005, 287, 780 note D., STAS; Trib. Bruxelles, 20 février 2004, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° B1 04/ 5.

art. 6 C.T.V.A.

Les personnes morales de droit public occupent une place spécifique sur le plan de l'assujettissement à la T.V.A. (art. 6 C.T.V.A. et art. 13 Directive T.V.A.). Ce statut a été modifié en profondeur par la Loi-programme (I) du 27 décembre 2006.

En modifiant l'article 6 du C.T.V.A., le législateur a voulu rendre le régime conforme à la Directive T.V.A. et tenir compte de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 16 mars 2005¹⁷⁸ qui décidait que l'ancien régime était inconstitutionnel. La Cour a considéré que le régime établissant le statut T.V.A. des organismes publics au moyen d'un arrêté royal était inconciliable avec le principe de légalité. L'A.R. n° 26 litigieux a donc été abrogé¹⁷⁹. A titre complémentaire, le législateur a voulu supprimer certaines distorsions de concurrence entre les administrations publiques et les organismes de droit privé¹⁸⁰.

En principe, le nouvel article 6 du C.T.V.A. exclut l'octroi du statut d'assujetti à une administration publique si l'organe agit «en tant qu'autorité publique».

A partir du 1^{er} janvier 2007, le législateur a voulu considérer un organisme public comme assujetti dans trois situations. Tout d'abord lorsque les opérations que pose l'administration publique «en tant qu'autorité publique» conduiraient à des distorsions de concurrence d'une certaine importance¹⁸¹. Ensuite, lorsque l'organe effectue certaines opérations limitativement énumérées dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables¹⁸².

art. 44 C. T. V. A.

Enfin, suivant le texte légal entré en vigueur le 1^{er} juillet 2007, l'organisme public est automatiquement qualifié d'assujetti lorsqu'il effectue des opérations exemptées sur base de l'article 44 du C.T.V.A.

Le nouveau régime précité est entré en vigueur le 1^{er} juillet 2007, mais une période transitoire a été concédée jusqu'au 31 décembre 2008¹⁸³.

Pourtant, dans un arrêt du 17 juillet 2008, la Cour constitutionnelle a annulé le nouveau régime avec effet à partir du 1^{er} janvier 2009, dans la mesure où les organismes publics sont considérés de plein droit comme des assujettis s'ils posent des opérations qui sont exemptées de la T.V.A. sur la base de l'article 44 du C.T.V.A.¹⁸⁴. Cette annulation a principalement un impact sur les règles en matière de «travaux immobiliers à soi-même» et de localisation des prestations.

¹⁷⁸ C. A., 16 mars 2005, n° 57/05, *MB*, 12 avril 2005.

¹⁷⁹ A.R. 20 décembre 2007 modifiant l'A.R. n° 15, 3 juin 1970, organisant la procédure d'expertise prévue à l'article 59, § 2, du C.T.V.A., *MB*, 11 janvier 2008 (éd. 1), 836.

¹⁸⁰ *Q Parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2773/001, 36-37. Voir aussi: *Compte-rendu analytique*, Chambre, 19 décembre 2006, n° 252, 32-33.

¹⁸¹ Art. 6, al. 2 C.T.V.A.

¹⁸² Art. 6, al. 3 C.T.V.A.

¹⁸³ Circ. n° AFER 24/2007 (E.T. 113.252), 29 août 2007, n° 45; Info 11 mars 2008, *Informations et Communications*, AFER – T.V.A., www.monKEY.be; *QR*, Chambre 2008-2009, n° 047, 19-22, *Q*, n° 52 MATHOT 14 janvier 2009.

¹⁸⁴ Cour constitutionnelle 17 juillet 2008, n° 104/2008, *MB*, 11 août 2008, éd. 1, 41562.

Sect ion I .

Organi smes vi sés à l' arti cl e 6 du C. T. V. A.

5225

art. 6 C. T. V. A.

L'Etat, les Communautés et les Régions, de même que les établissements des Communautés et des Régions qui s'y identifient, ne sont pas des assujettis s'ils agissent en tant qu'autorité publique. Les provinces et les communes, ainsi que leurs régies et services, tombent également sous l'application de l'article 6 du C.T.V.A. Les régies de l'Etat sont également visées (par ex. la Régie des bâtiments).

Les régies communales autonomes ne tombent pas sous le régime T.V.A. des autorités publiques et sont, par conséquent, des assujettis ordinaires (SNCB, TEC, De Lijn, etc.)¹⁸⁵.

L'article du 6 C.T.V.A. ne vise pas non plus les associations publiques qui sont organisées comme association, telles les sociétés d'économie mixte et les sociétés anonymes de droit public. Ce sont en principe des assujettis ordinaires à l'égard des opérations taxables qu'elles effectuent de manière régulière. Les établissements publics dotés de la personnalité juridique créés sous la forme d'une fondation ne sont en principe pas des assujettis (p. ex. les C.P.A.S.)¹⁸⁶.

Les établissements d'intérêt public sont des assujettis au même titre que les A.S.B.L. ordinaires¹⁸⁷, dans la mesure où ils effectuent régulièrement des opérations taxables.

Concernant les structures de coopération intercommunales¹⁸⁸, l'administration a décidé qu'il faut faire la distinction entre les différentes formes que peut adopter la structure de coopération.

Ce n'est que lorsque la constitution d'une structure de coopération intercommunale est liée à un transfert de la gestion que la structure de coopération est qualifiée comme assujetti. Selon la décision administrative, c'est le cas lorsque la structure de coopération intercommunale est dotée de la personnalité juridique et adopte la forme d'une association chargée de mission, ou bien lorsque la structure de coopération n'a pas la personnalité juridique (association interlocale). Les autres structures de coopération avec personnalité juridique (association de projet ou association prestataire de services) sont des assujettis ordinaires au sens de l'article 4, § 1^{er} du C.T.V.A.

Les activités exercées par un huissier de justice tombent sous le régime T.V.A. et ne relèvent pas de l'article 4 du C.T.V.A. du seul fait qu'il accomplit des actes relevant de prérogatives de l'autorité publique. En effet, l'huissier de justice exerce son activité non pas sous la forme d'un organisme de droit public, n'étant pas intégré dans l'organisation de l'administration publique, mais sous la forme d'une activité économique indépendante,

¹⁸⁵ Ceci a été confirmé explicitement dans une décision administrative à l'égard des entreprises communales et provinciales autonomes (voir Déc. 27 mars 2002, E.T. 101.890, *Fisc. Doc. Vandewinckel* 2003, 429.2). De même, la circulaire administrative confirme que le nouvel article 6 C.T.V.A. ne s'applique pas aux entités dotées d'une personnalité juridique distinctes (voir circulaire n° AFER 24/2007 (E.T. 113.252) du 29 août 2007, n° 45).

¹⁸⁶ *Q R*, Sénat, 1990-91, n° 36, 402, 8 novembre 1990, Q n° 36, de Clippelle; *Revue T. V. A.*, 1991, n° 93, 77.

¹⁸⁷ Trib. Liège, 8 juin 2004, *F. J. F.*, N° 2005/109.

¹⁸⁸ Voir: Déc. n° E.T. 111.703 du 6 septembre 2006, www.monKEY.be, Sources.

accomplie dans le cadre d'une profession libérale¹⁸⁹.

Sect i on II .

Opérations qui donnent lieu à la qualité d'assujetti

§ 1. INTERVENIR COMME AUTORITÉ PUBLIQUE ET DISTORSION DE CONCURRENCE

5226

Lorsqu'une personne morale publique intervient comme autorité publique, elle n'acquiert en principe pas la qualité d'assujetti.

Les activités accomplies en tant qu'autorités publiques sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés¹⁹⁰.

Suivant l'administration, cela signifie que l'exploitation d'emplacements de stationnements payants qui sont situés sur la voie publique, la collecte et le traitement des immondices et autres encombrants par les administrations publiques, dans le cadre de leurs pouvoirs de réglementation et de gestion, l'octroi de droits de place sur des marchés publics ou la cession de l'affermage de ces droits et les services des pompiers, sont des opérations qui ne sont en principe pas soumises à la T.V.A. parce que l'organisme public intervient, pour ces opérations, en tant qu'autorité publique¹⁹¹.

La qualification, en tant que non-assujetti, ne s'applique que pour autant que les opérations ou activités que la personne publique effectue comme autorité publique ne sont pas en concurrence avec des opérations accomplies par des particuliers sous un régime de droit privé ou sur la base de concessions administratives¹⁹². Ce n'est que lorsque le non-assujettissement de la personne publique est de nature à entraîner des distorsions de concurrence d'une certaine importance, que cette personne publique doit être qualifiée d'assujetti. En décider autrement entraînerait une violation de la neutralité fiscale de la T.V.A.¹⁹³.

La question de savoir s'il y a ou non effectivement une distorsion de concurrence doit être appréciée par le juge national¹⁹⁴. Dans l'affaire *Isle de Wight*, la Cour de justice a

¹⁸⁹ C. J. C. E., 21 mai 2008, aff. n° C-456/07, *Karol Mahal, Rec.*, 15 août 2008, n° 209, 17.

¹⁹⁰ C. J. C. E., 14 décembre 2000, C-448/98, *Fazenda Pública c. Câmara Municipal do Porto*, n° 17, *Fisc. Act.*, 2001, n° 3, 4, *F. J. F.*, N° 2001/454.

¹⁹¹ *Gr c.* n° AFER 24/2007 (E. T. 113.252) du 29 août 2007, n° 12.

¹⁹² C. J. C. E., 8 juin 2006, C-430/04, *Finanzamt Eisleben c. Feuerbestattungsverein Halle eV*, *F. J. F.*, N° 2007/42, 24; C. J. C. E., 15 mai 1990, affaire 4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino, Rec. C. J. C. E.*, I-3233, *F. J. F.*, N° 1990/186.

¹⁹³ C. J. C. E., 13 décembre 2007, C-408/06, *Landesanstalt für Landwirtschaft c. Franz Götz*, n° 42, *T. F. R.*, 2008, 337, 267.

¹⁹⁴ C. J. C. E., 8 juin 2006, C-430/04, *Finanzamt Eisleben c. Feuerbestattungsverein Halle eV*, n° 24, *F. J. F.*, N° 2007, 133.

rappelé les principales Directives¹⁹⁵.

Suivant l'administration, l'organisme public doit être considéré comme un assujetti dans le cas de la réalisation d'opérations identiques par d'autres opérateurs économiques, essentiellement ceux relevant du secteur privé et la réalisation de ces opérations entraîne d'importantes distorsions de concurrence au préjudice de l'autre opérateur concerné¹⁹⁶.

La Cour de justice a précisé 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 conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance au détriment de leurs concurrents privés, mais également lorsqu'il conduirait à des telles distorsions à leur propre détriment¹⁹⁷.

Le Ministre des finances estime qu'il y a distorsion de concurrence d'une certaine importance dans le cadre de procédures d'adjudication ou d'appel d'offres ainsi qu'à l'égard d'activités qui, par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elles s'adressent et les moyens mis en œuvre (publicité, tarifs pratiqués, *etc.*), sont en concurrence directe et indiscutable avec des entreprises commerciales¹⁹⁸.

La condition en matière de la distorsion de concurrence implique à tous égards que les opérateurs privés soient présents sur le marché en cause de sorte qu'il puisse être effectivement question d'une concurrence.

Le fait que seuls les «organes de vente» publics peuvent vendre les quotas laitiers et que ces organes de vente ne sont par confrontés à des opérateurs privés fournissant des prestations qui sont en concurrence avec les prestations publiques, ne saurait être constitutif de distorsions de concurrence d'une certaine importance. L'«organe de vente» public qui négocie les quotas laitiers intervient comme autorité publique et donc en tant que non-assujetti¹⁹⁹.

Si un opérateur se sent préjudicié par le non-assujettissement d'un établissement public, il peut introduire une requête écrite motivée auprès de l'administration fiscale afin de déterminer s'il existe ou pas une distorsion de concurrence. Cette requête écrite, qui ne doit répondre à aucune forme particulière, sera adressée de préférence aux services centraux de l'A.F.E.R. qui pourra également enquêter de façon plus approfondie sur cette distorsion de concurrence.

Le Ministre des finances a précisé, en outre, qu'il ne s'agit pas là d'un litige, de sorte que l'administration ne doit pas prendre de décision motivée, et que cela ne peut pas donner lieu au dépôt d'une requête au sens des articles 1385*decies* et 1385*undecies* du C. jud.²⁰⁰.

¹⁹⁵ C. J. C. E., 16 septembre 2008, Aff. C-288/07, Il e de W ght, *J. Q.*, 22 novembre 2008, n° 301, 9, à consulter sur www.monKEY.be.

¹⁹⁶ Cir c. n° AFER 24/ 2007 (E.T.113.252) du 29 août 2007, n° 20.

¹⁹⁷ C. J. C. E., 4 juin 2009, n° C-102/08, *Salix*, *J. Q.*, n° 180, 15.

¹⁹⁸ *Q R*, Chambre, 2007-2008, n° 003, *Q* n° 12 *Devlies*, 18 septembre 2007, 103-105.

¹⁹⁹ C. J. C. E., 13 décembre 2007, n° C-408/06, *Landesanstalt für Landwirtschaft c. Franz Göt z*, n° 42, *T. F. R.*, 2008, n° 337, 267.

²⁰⁰ *Q R*, Ch. repr., n° 003, 2007-2008, *Q* n° 12, *Devlies*, 18 septembre 2007, 103-105.

Les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier.

Les termes «conduirait à» doivent être interprétés en ce sens qu'ils se rapportent non seulement à la concurrence actuelle, mais également à la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique.

L'expression «d'une certaine importance» doit être comprise en ce que les distorsions de concurrence actuelles ou potentielles doivent être plus que négligeables²⁰¹.

§ 2. OPÉRATIONS LIMITATIVEMENT ÉNUMÉRÉES

5227

Pour certains cas limitativement énumérés, les autorités publiques sont toujours qualifiées comme assujetti, sauf si les activités ou opérations sont négligeables (art. 6 al. 3 C.T.V.A.).

L'administration accepte que les opérations soient négligeables si le chiffre d'affaires que les opérations génèrent est inférieur à 5 580 EUR²⁰².

Il s'agit plus particulièrement des opérations suivantes:

- les services de télécommunications;
- la fourniture et la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique;
- le transport de biens et de personnes;
- les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports;
- les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente;
- 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;
- l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial;
- l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'un parking, d'un entrepôt et/ou d'un terrain de camping;
- les travaux de publicité;
- les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 1^{er}, § 7 du C.T.V.A.;
- les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires;
- les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les organismes de radiodiffusion et de télévision.

Cette liste diffère des opérations qui se trouvaient mentionnées dans l'AR n° 26, entre-

²⁰¹ C. J. C. E., 16 septembre 2008, n° C-288/07, aff. Commissioners of HMRC c. Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council, *J. Q. C. E. C.*, 22 novembre 2008, n° 301, 9.

²⁰² Cir. n° AFER 24/2007 (E. T. 113.252) du 29 août 2007, n° 24, www.monKEY.be, Sources.

temps abrogé. Ainsi, le leasing immobilier et l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'une école de conduite de véhicules automoteurs ne sont plus repris dans la liste. Ceci ne signifie toutefois pas que les autorités publiques qui effectuent de telles opérations ne peuvent pas avoir la qualité d'assujetti. Si le fait pour l'organisme public non-assujetti d'effectuer ces opérations génère une distorsion de concurrence d'une certaine ampleur, l'organisme public est considéré comme un assujetti en vertu de l'article 6 alinéa 2 C.T.V.A. Si le fait, pour un organisme public non-assujetti d'effectuer ces opérations conduit à une distorsion de concurrence d'une certaine importance, l'organisme public est qualifié d'assujetti, sur la base de l'article 6, deuxième alinéa du C.T.V.A. L'administration part de l'idée que les opérations supprimées concernent en fait normalement des opérations qui entraînent une distorsion de concurrence d'une certaine importance et confère donc la qualité d'assujetti²⁰³.

§ 3. INTERVENIR COMME UN ASSUJETTI EXEMPTÉ

5228

Le texte de l'article 6 du C.T.V.A. dispose à partir du 1^{er} juillet 2007 que le fait de réaliser des opérations qui sont exemptées sur la base de l'article 44 du C.T.V.A., donne lieu à la qualité d'assujetti. Les opérations exonérées visées concernaient entre autres les opérations réalisées par des homes communaux ou provinciaux pour handicapés (art. 44 § 2 2^o C.T.V.A.), du transport scolaire organisé par l'établissement public d'enseignement ou par l'autorité publique pour ses établissements d'enseignement (art. 44 § 2 4^o C.T.V.A.), des animations diverses organisées par les maisons culturelles des villes et communes (art. 44 § 2 9^o C.T.V.A.), ...²⁰⁴.

Par l'extension de l'assujettissement aux exonérations de l'article 44 du C.T.V.A., l'organe public ne bénéficierait pas non plus du droit à la déduction (art. 45 § 1 C.T.V.A.), mais cela le qualifie systématiquement comme un assujetti.

art. 19 § 2 et 21 § 2 C.T.V.A.

Ceci a de l'importance, notamment pour les règles en matière de localisation et la T.V.A. qui doit être versée au cas où l'organisme public fait effectuer des travaux immobiliers par son propre personnel (art. 19 § 2 C.T.V.A.). Le législateur vise ainsi à instaurer une assimilation entre les autorités publiques et les assujettis exonérés.

En ce qui concerne les travaux immobiliers effectués par son propre personnel, le Ministre des finances a souligné au Parlement qu'une autorité publique n'est pas redevable de la T.V.A. sur l'entretien, par ses services techniques, des bâtiments qui sont affectés à une activité visée à l'article 44 du C.T.V.A. (crèches, écoles, maisons de repos, hôpitaux), et que les administrations concernées n'y trouveront aucun préjudice²⁰⁵. Le Ministre formalise ainsi une tolérance administrative ancienne²⁰⁶ en faveur des autorités publiques qui effectuent des opérations exemptées.

²⁰³ Cir. n° AFER 24/2007 (E.T. 113.252) du 29 août 2007, n° 26, www.monKEY.be, Sources.

²⁰⁴ Cir. n° AFER 24/2007 (E.T. 113.252) du 29 août 2007, n° 24, www.monKEY.be, Sources.

²⁰⁵ Compte rendu analytique, Réunion plénière du 19 décembre 2006, n° 51-PLEN 252, 22. Voir aussi : Circulaire n° AFER 24/2007 (E.T. 113.252) du 29 août 2007, n° 32.

²⁰⁶ *Manuel T.V.A.*, n° 63 *in fine*: «Enfin, il est admis, à titre d'essai, que l'article 19, § 2, du Code ne doit pas être appliqué en ce qui concerne les travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage qui sont effectués par un assujetti totalement exempté de la taxe en vertu de l'article 44 du Code», www.monKEY.be; *Q.R.*, Chambre, 2008-2009; n° 051, p. 196-197, Q n° 201, Brotcorne, 19 janvier 2009.

Comme nous l'avons indiqué plus avant, l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 17 juillet 2008 a annulé l'article 6 du C.T.V.A. tel qu'il avait été modifié et plus particulièrement l'assimilation avec les assujettis exemptés dans la mesure où les organismes publics sont qualifiés comme assujetti pour les opérations exemptées de l'article 44 du C.T.V.A.²⁰⁷.

Cela signifie que les organismes publics visés, comme par exemple les écoles communales, ne doivent pas, même après le 31 décembre 2008, s'adapter à la nouvelle législation.

Sous forme d'une décision du Comité de concertation, l'administration a accordé, aux organismes publics, un sursis jusqu'au 31 décembre 2008 pour s'adapter à la nouvelle législation. Mais depuis le 1^{er} janvier 2009, suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle, l'organisme public ne peut encore être considéré comme assujetti que s'il n'effectue pas d'opérations en tant qu'autorité publique (soit parce que les opérations ne relèvent pas du «régime juridique» de l'autorité publique, soit parce que l'organisme effectue des opérations limitativement énumérées à l'article 6 du C.T.V.A.), ou bien parce que le non-assujettissement de cette autorité publique conduirait à une distorsion de la concurrence d'une certaine importance²⁰⁸.

En ce qui concerne la période allant du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2009, pour les organismes publics qui n'effectuaient aucune opération taxable et étaient donc non assujettis pour l'ensemble de leurs activités, l'administration a accepté, dans un souci de pragmatisme d'anticiper la situation qui prévaut depuis le 1^{er} janvier 2010 et de traiter ces organismes publics comme des assujettis pour les besoins de la localisation des prestations de services, s'ils sont identifiés à la T.V.A. à quelque titre que soit.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, avec lors de l'entrée en vigueur des nouvelles règles concernant la localisation du service, tout non-assujetti personne morale, qui pour une raison quelconque est identifiée à la T.V.A., est considérée à tous égards comme assujettie.

En ce qui concerne les organismes publics qui outre des opérations visées à l'article 44 C.T.V.A. effectuent également des opérations taxables, l'administration se réfère à l'affaire «*Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsradet c. Skatteverket*» de la CJCE dans laquelle celle-ci a considéré que le preneur d'une prestation de services fournie par un assujetti établi dans un autre Etat membre, preneur qui exerce à la fois des activités économiques et des activités situées en dehors du champ d'application de ces Directives, doit être considéré comme ayant la qualité d'assujetti, même si ladite prestation n'est utilisée que pour les besoins de ses activités situées hors champ.

En ce qui concerne la situation T.V.A. des organismes publics qui effectuent uniquement des opérations visées à l'article 44 C.T.V.A., et ne sont plus automatiquement comme assujetti à la T.V.A. par l'arrêt du 17 juillet 2008 de la Cour constitutionnelle, l'administration n'a, jusqu'ici, pas encore publié de position officielle²⁰⁹.

Troisième partie

Opérations imposables

²⁰⁷ C. Const., 17 juillet 2008, n° 104/2008; *MB*, 11 août 2008, ed.1, 41562, MASSIN, I.; VYNKKE, K., «Annulation partielle du nouveau régime pour établissements publics», *Fiscologie*, 8 août 2008.

²⁰⁸ Prégardi en Ph., «Statut T.V.A. des organismes publics: intervention de la Cour constitutionnelle», *A.F.T.*, n° 37, 3.

²⁰⁹ *QR*, chambre, 2008-2009, n° 069, p.65-68, *Q* n° 362, Brotcorne, 13.03.2009.

5300

Il existe quatre types d'opérations imposables:

- la livraison de biens;
- la prestation de services;
- l'importation;
- l'acquisition intracommunautaire de biens.

5301

Une livraison de biens ou une prestation de services est taxée seulement lorsqu'elle est réalisée par un assujetti à titre onéreux et localisée à l'intérieur du pays. Une activité peut être à première vue taxable, mais ne pas donner lieu à l'exigibilité de la taxe lorsqu'elle est exemptée. Le paiement d'une somme d'argent n'est pas en soi une activité taxable, même s'il rend parfois la taxe exigible.

5302

Les importations peuvent être réalisées par toute personne quelconque, comme la simple introduction d'un bien sur le territoire belge ou dans l'UE.

Les acquisitions intracommunautaires de biens sont réalisées par des assujettis ou des personnes morales non assujetties (*cf.* assujettis occasionnels).

5303

Ces distinctions et qualifications de types d'opérations ont un impact sur les éléments suivants:

- le caractère taxable d'une activité;
- le pays dans lequel la T.V.A. est en principe due;
- une éventuelle exemption;
- la base d'imposition;
- le taux applicable;
- le fait générateur de la taxe;
- le redevable de la taxe;
- les formalités.

Chapitre I

Livraison de biens en Belgique

5304

art. 10 C. T. V. A.

Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire (art. 10 C.T.V.A.).

Toute livraison de biens est soumise à la taxe, sauf si l'on apporte la preuve qu'il s'agit:

- d'une livraison intracommunautaire pouvant bénéficier d'une exemption;
- d'une exportation;
- d'une livraison à l'intérieur du pays, à certaines institutions internationales;
- d'une livraison de biens exemptée, à l'intérieur du pays;
- d'une livraison à l'intérieur d'une unité T.V.A.

Sect i o n I .

Notion de «biens»

§ 1. BIENS CORPORELS

5305

Pour l'application de la T.V.A., il faut entendre par «biens», les biens corporels, tant mobiliers qu'immobiliers.

La distinction entre biens meubles et immeubles est importante dans la mesure où:

- les livraisons d'immeubles sont susceptibles de faire l'objet d'exemptions²¹⁰;
- les redevables de la T.V.A. sur les travaux immobiliers ne sont pas nécessairement les mêmes que ceux qui sont tenus au paiement de la T.V.A. sur les travaux mobiliers.

5306

La distinction entre biens neufs et biens d'occasion est importante dans la mesure où la base d'imposition de la livraison de biens d'occasion diffère de celle des biens neufs. Pour l'application de la T.V.A., on entend par «biens neufs», un bien d'investissement, même usagé, sur lequel un assujéti a pu exercer son droit à déduction²¹¹.

5307

La distinction entre biens et universalité de biens est importante dans la mesure où la cession d'une universalité de biens n'est pas considérée comme une livraison (art. 11 C.T.V.A., voir nos 5315 et s.).

5308

art. 9 al. 3 C.T.V.A.

Les titres au porteur ne sont pas considérés comme des biens corporels (art. 9 al. 3 C.T.V.A.). Les actions et les obligations sont des biens incorporels lors de leur émission²¹².

§ 2. ASSIMILATION À DES BIENS CORPORELS

5309

art. 9 al. 2 1° C.T.V.A.

L'électricité, le gaz, la chaleur et le froid sont considérés comme des biens meubles corporels (art. 9 al. 2 1° C.T.V.A.).

Sont considérés comme des biens corporels, les droits réels autres que le droit de propriété, qui procurent à leur titulaire le pouvoir d'utiliser le bien immeuble comme un propriétaire. Sont visés: l'usufruit, le droit de superficie, l'emphytéose et les servitudes. La constitution et la cession d'un droit d'hypothèque ne sont pas visées. Le droit d'usage et le droit d'habitation peuvent être considérés comme des biens corporels et par conséquent comme des livraisons imposables lorsqu'ils portent sur un bâtiment neuf²¹³.

²¹⁰ Ainsi, les grues portuaires de grande dimension ne se déplaçant que sur des rails incorporés au sol, sont des objets attachés au sol de manière durable et habituelle. Elles sont donc considérées comme des immeubles par nature (QR, Chambre, 2008-2009, n° 042, p. 11269, Q n° 388, Brotcorne dd. 08.10.2008).

²¹¹ C.J.C.E., 9 juillet 1992, n° C-131/91, K Line, Rec. 1992, I-4513, 19; R.G.F., 1992 238; Rev. T.V.A., 1992, n° 101, 991.

²¹² Une part dans une association de fait est un bien incorporel (Rev. T.V.A., 1978, n° 37, Déc., n° 666, 868). Sur le droit à déduction lors de l'émission d'actions nouvelles, voir C.J.C.E., 26 mai 2005, n° C-465/03, Kretztechnik.

²¹³ Déc., n° E.T. 99.087 du 13 décembre 2000, www.monKEY.be, Mbdul e Btw-Vandewinkel e, «Vestiging, overdracht of wederoverdracht van zakelijke rechten op gebouwen.»

La constitution ou la cession d'un droit d'emphytéose par une entreprise spécialisée dans le leasing immobilier n'est pas considérée comme la livraison d'un bien corporel, lorsque cette opération a lieu dans le cadre d'un contrat de leasing immobilier sur lequel la T.V.A. est perçue. Au contraire de la constitution ou de la cession d'autres droits réels, elle est considérée comme une prestation de services soumise à la T.V.A. La perception de la T.V.A. entraîne l'exemption des droits d'enregistrement (art. 159 10° C. Enr.).

Sect i o n 11.

Not i o n de « l i v r a i s o n »

5310

La notion de « livraison de biens » ne correspond pas au transfert de propriété au sens du droit civil, mais comprend chaque opération de transfert d'un bien visé par le C.T.V.A., par une partie, qui met l'autre partie en mesure de se comporter effectivement à l'égard du bien comme un propriétaire²¹⁴. Même si la propriété juridique d'une chose n'est pas transférée, il peut être question de livraison²¹⁵. La notion de livraison n'est pas liée à la forme de l'acquisition du droit de propriété sur les biens concernés²¹⁶. Ce qui importe n'est pas le transfert de la propriété juridique au sens du droit civil, mais bien qu'il y ait un transfert du droit de disposer juridiquement du bien, ce qui permet d'exploiter celui-ci, de le transformer, de l'hypothéquer, d'assumer le risque de changements de valeur et d'aliéner les droits sur ce bien²¹⁷.

5311

La vente en consignation est une vente sous condition suspensive. Le consignataire met des biens à la disposition du consignataire qui n'est censé en devenir propriétaire qu'au moment où il les revend dans le même Etat au vendeur suivant. Ce n'est que lorsque le consignataire a trouvé un acheteur que la T.V.A. est exigible.

5312

On parle de vente à l'essai sous condition suspensive lorsqu'un contrat de vente est conclu sous réserve d'essai jugé satisfaisant. Dans le chef du vendeur, il n'y a pas de livraison, car il ne transmet pas encore le pouvoir de disposer des choses transmises comme un véritable propriétaire. Ceci se produit, avec effet rétroactif, lors de l'accomplissement satisfaisant de l'essai.

5313

Un envoi à vue n'est rien de plus qu'une offre de vente. L'acheteur décide s'il accepte l'offre ou non. La transmission de la propriété des biens envoyés à vue a lieu après examen et acceptation des biens.

La location-vente constitue une livraison du bien mis à disposition, nonobstant le report de la cession de la propriété jusqu'au paiement total des loyers. La location-vente est soumise à la T.V.A. au moment de la mise à

²¹⁴ C. J. C. E., 6 février 2003, n° C-185/01, *Auto Lease Holland*, *F. J. F.*, N° 2004/247, *T. F. R.*, 2003, 705 et HELLEPUTTE, C. A. et HODY, Q., « Les implications T. V. A. en matière de leasing automobile », *R. G. F.*, 2003, n° 3, 26-28. La réalisation de master tapes par un studio d'enregistrement pour une maison de disques ne constitue pas une livraison, vu que cette dernière n'a pas le pouvoir juridique de disposer des tapes, Trib. Anvers, 18 février 2003, www.monKEY.be, Sources.

²¹⁵ C. J. C. E., 8 février 1990, n° C-320/88, *Safe*, *Rec.*, I-285; *F. J. F.*, N° 90/51; VANDEBERGH, H., « De begrippen - levering en diensten in het W.B.T.W. en de 6° EEG-richtlijn », *T. F. R.*, 1990, n° 95-96, 165.

²¹⁶ C. J. C. E., 18 juillet 2013, n° C-78/12, *Evita-K*, *J. O. C. E. C.*, 7 septembre 2013, n° 260, 11.

²¹⁷ *Q. R.*, Ch. repr., 4124, *Q* n° 319, Mchel, 4 mars 1996, *Rev. T. V. A.*, n° 122, 567.

disposition²¹⁸.

La livraison avec montage de pneus est à considérer pour le tout comme une livraison de biens²¹⁹.

Une opération portant sur la livraison et la pose d'un câble à fibres optiques reliant deux Etats membres et situé en partie en dehors du territoire de la Communauté doit être considérée comme une livraison de biens lorsqu'il apparaît que, à la suite des essais de fonctionnement effectués par le fournisseur, le câble sera transféré au client, lequel pourra en disposer en tant que propriétaire, que le prix du câble lui-même représente une partie clairement prépondérante du coût total de ladite opération et que les services du fournisseur se limitent à la pose du câble, sans en altérer la nature et sans l'adapter aux besoins spécifiques du client²²⁰.

En pratique, la distinction entre la livraison d'un bien et la prestation d'un service n'est pas toujours évidente. Contrairement à la position de l'Administration belge de la T.V.A., la Cour de justice de l'Union européenne a jugé qu'un leasing financier peut, à la différence d'un leasing opérationnel, être considéré comme une livraison²²¹.

Dans une autre affaire, la Cour a précisé que l'activité de reprographie qui se limite à une simple opération de reproduction de documents sur des supports est à considérer comme une livraison de biens²²². Une telle activité doit toutefois être qualifiée de prestation de services lorsqu'il apparaît que celle-ci s'accompagne de prestations de services complémentaires susceptibles, eu égard à l'importance qu'elles revêtent pour leur destinataire, au temps que nécessite leur exécution, au traitement que requièrent les documents originaux et à la part du coût total que ces prestations de services représentent, de revêtir un caractère prédominant par rapport à l'opération de livraison de biens, de sorte qu'elles constituent une fin en soi pour leur destinataire.

5314

art. 10 § 2 et 3 C.T.V.A.

Les paragraphes 2 et 3 de l'article 10 du C.T.V.A. énumèrent les opérations qui peuvent également être considérées comme des livraisons de biens. Il s'agit notamment de la cession du droit de propriété d'un bien en vertu d'une loi, d'un décret, etc., et de la remise et de la restitution d'un bien suite à un prêt de consommation.

Sect i o n I I I .

L i m i t a t i o n d e l a n o t i o n d e l i v r a i s o n

5315

- Circulaire – Circulaire n° AFER 46/2009 (E.T. 110.663), 30 septembre 2009, www.monKEY.be.
- Bibliographie – VAN DEN BRUEL, L., «Overgang van een algemeenheid van goederen of een bedrijfstak – Artikel 11 W.B.T.W. doorgelicht», *Fiscaal Praktijkboek*, 1993-1994, Indirecte belastingen, 1993, 151-174.
- AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen. Fiscaal-juridische aspecten*, Gand, Larcier, 2004, 560 p.
- DONNAY, M., «T.V.A. Cession d'universalité ou de branche d'activité. Régime de l'article 11 du Code», *Rec. gén. enr. not.*, n° 21704, 281, note.
- VANDEN BERGHE, L., «Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée», *R.G.F.*, 1973, 131.
- VANDEN BERGHE, L., «Cas particuliers de la cession d'une universalité de biens dans le

²¹⁸ *Q R*, Ch. repr., 1994-95, 13. 358, *Q* n° 1027, de Clippelle, 20 avril 1994, *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 111, 1216; *Q R*, Sénat, 1997-98, n° 1-45, 2221, *Q* n° 224, Miquet, 4 avril 1997.

²¹⁹ Déc., 15 mai 1998, n° ET 92. 567, *Rev. T. V. A.*, 1998, n° 136, 617.

²²⁰ C. J. C. E., 29 mars 2007, n° C-111/05, Aktiebolaget NN.

²²¹ C. J. C. E., 16 février 2012, n° C-118/11, Eon Aset Menidj munt OOD, *J. D. E.* 2012, n° 188, 131.

²²² C. J. C. E., 11 février 2010, n° C-88/09, Graphical Procédé. *F. J. F.*, N° 2012/40 (mentionné erronément le 11 février 2011 comme date de l'arrêt), *T. F. R.* 2010, éd. 381, 464, *Fi scol oque* 2010, éd. 1231, 17.

régime de la T.V.A.», *R.G.F.*, 1975, 55 et 80.

- BALTUS, F., «La cession de fonds de commerce et l'article 11 du Code de la taxe sur valeur ajoutée», *J.D.F.*, 1989, 193.
- VAN KEIRSBILCK, M., «Het begrip bedrijfstak», *A.F.T.*, 2003, 70-101.
- HODY, O., DE DONNEA, E., «Cession d'universalité et de branches d'activité au regard de la T.V.A. immobilière», *Act.fisc.*, 2010, n°17, 1-4.

§ 1. GÉNÉRALITÉS

5316

art. 11 C.T.V.A.

En vertu de l'article 11 du C.T.V.A., n'est pas considérée comme une livraison, la 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.

art. 18 § 3 C.T.V.A.

L'article 18, § 3 du C.T.V.A. s'applique aux services prestés lors d'une cession effectuée dans les circonstances visées à l'article 11 du C.T.V.A. Il s'agit d'une disposition technique dont l'objectif est de ne pas obérer la trésorerie de l'entreprise apporteuse ou donatrice²²³.

5317

art. 8 et 11 C.T.V.A.

art. 117 C. Enr.

Il faut noter que l'apport en société est en principe soumis à la T.V.A., alors que cet apport reste également soumis au droit d'enregistrement (avec possibilité d'exemption, sur base de l'art. 117 C. Enr.). L'article 11 établit là une exception si l'apport vise tous les biens de l'entreprise (personne physique ou morale) ou une branche d'activité.

L'article 11 du C.T.V.A. ne s'applique pas seulement aux apports en société, il vise aussi les autres formes de cession (p. ex. la vente ou le partage).

5317, 50

La cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité n'est pas soumise à la T.V.A. pour autant que le cessionnaire puisse déduire tout ou partie de la T.V.A.

L'administration accepte que la cession à un assujetti qui ne peut pas déduire la taxe puisse se faire sous l'application de l'article 11 du C.T.V.A. si, suite à la cession, le droit à déduction naît dans le chef du cessionnaire²²⁴. Le cessionnaire est considéré continuer la personne du cédant. Sur la base de cette disposition, l'administration considérerait traditionnellement que le cessionnaire devait en principe exercer la même activité professionnelle que le cédant²²⁵.

Il semble qu'il serait satisfait à cette condition lorsqu'il ressort de la convention conclue entre les parties que le cédant a eu l'intention de céder la clientèle, même lorsque le cessionnaire exercera une activité soumise à la T.V.A., autre que celle du cédant²²⁶.

²²³ C. J. C. E., 27 novembre 2003, aff. C-497/01, Zita Mødes, *Rec.*, 2003, n° 11, I-14393, *J. O. C. E. C.*, 24 janvier 2004, n° 21, 5.

²²⁴ www.monKEY.be, Mbdul e Bt w-Vandewi nckel e, «Admi nstrati eve control e op de juiste toepassing van artikel 11 VBTW»; *contra* Trib. Liège, 22 octobre 2001, *T. F. R.*, 2002, 533-539 avec note VAN TONGERLOO, I.; VANDEBERGH, H., *Het BTW handboek 1999*, Gand, *Mys & Breesch*, 1999, 123-125.

²²⁵ *Manuel T. V. A.*, n° 32, point B.

²²⁶ *Rev. T. V. A.*, 1977, n° 31, Déc., 610, 423.

La Cour de justice a décidé, dans l'affaire Zita Modes, que la poursuite de la même activité n'est pas une condition pour opérer une cession de l'universalité des biens ou d'une branche d'activité avec exonération de T.V.A. Il ne s'agit que d'un élément dans l'appréciation de fait de la cession effective de l'universalité des biens ou d'une branche d'activité. Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis²²⁷.

5317, 60

Afin de déterminer si une cession porte sur une branche d'activité ou une universalité de biens, on doit, suivant la Cour de la Justice, tenir compte des circonstances de fait dans le chef du bénéficiaire²²⁸. La Cour n'exige pas que tous éléments de l'entreprise ou de la branche d'activité soient cédés. Pour que le régime spécial de la non-livraison puisse s'appliquer, il suffit qu'un ensemble d'éléments ou une combinaison d'éléments soit cédé, permettant la poursuite d'une activité économique autonome.

L'administration belge soutenait traditionnellement que les notions d'universalité de biens et de branche d'activité devaient être appréciées dans le chef du cédant²²⁹. A la lumière de l'arrêt Zita Modes, l'administration belge a adapté sa position traditionnelle. La question de savoir si l'on a affaire à une cession d'une universalité ou d'une branche d'activité doit être appréciée dans le chef du cessionnaire²³⁰.

Conformément à la position modifiée, les articles 11 et 18, § 3 du C.T.V.A. sont applicables lorsque le cédant, lors de la cession, conserve certains actifs de l'universalité des biens ou de la branche d'activité, à condition que cela n'empêche pas le cessionnaire d'exercer une activité économique autonome sur la base des éléments qu'il lui a laissés. Par conséquent, la circonstance que le bâtiment dans lequel l'universalité des biens ou la branche d'activité était exploitée ou que les droits relatifs à ce bâtiment ne seraient pas cédés, n'est pas nécessairement de nature à faire obstacle à l'application des articles 11 et 18, § 3 du C.T.V.A.

Lorsque le bâtiment est nécessaire à la poursuite de l'activité, il doit faire partie de la cession, mais il suffit que celui-ci soit donné en location au cessionnaire²³¹. Du fait de cette location, le cédant doit toutefois opérer une révision de la T.V.A. relative au bâtiment portée en déduction dans le passé. L'administration acceptait auparavant qu'aucune révision de la T.V.A. ne devait être effectuée si le bâtiment était été donné en location et n'a pas été cédé, mais cette position a été adaptée depuis la circulaire de

²²⁷ C. J. C. E., 18 mars 1986, n° C-24/85, Spijkers, *Rec.*, 1986, 1119; C. J. C. E., 19 mai 1992, n° C-29/91, Redmond Stichting, *Rec.*, 1992, 1-3189; C. J. C. E., 27 novembre 2003, n° C-497/01, Zita Modes, *Fi sc. Act.*, 2003, 6; *Q R*, Ch., 2005-2006, n° 122, *Q* n° 1266 Vât hel et, 3 mai 2006, 23804-23805.

²²⁸ C. J. C. E., 27 novembre 2003, aff. C-497/01, Zita Modes, *Fi sc. Act.*, 2003, n° 44, 6; *Q R*, Chambre, 2005-2006, n° 122, 23804-23805, *Q* n° 1266, VATHELET, 3 mai 2006; *Circ. E. T.* 110.663 (AFER 46/2009), 30 septembre 2009.

²²⁹ *Rev. T. V. A.*, 1975, n° 21, 219, n° 522; C. J. C. E., 13 octobre 1992, aff. C-50/91, Commerz-Credit-Bank AG, *Rec.*, I-5225; Anvers, 21 décembre 1998, *F. J. F.*, N° 99/145, *T. F. R.*, 1999, 298. Cession d'un bâtiment qui fait partie d'une branche d'activité: *Rev. T. V. A.*, 1973, n° 10, n° 344. Cession d'une branche d'activité exploitée dans une habitation privée: *Revue T. V. A.*, 1979, n° 38, 97, n° 680; *Q R*, Sénat, 2000-2001, n° 2-40, 2020, *Q* n° 1186, de Cippelle, 5 mars 2001.

²³⁰ *Circ. n° E. T.* 110.663 (AFER 46/2009), 30 septembre 2009.

²³¹ C. J. C. E., 10 novembre 2011, n° C-444/10, Christel Schriever, *F. J. F.*, N° 2012/94; MASSIN, I., «Universalité: la 'location' d'un bâtiment fait partie de la cession», *Fi scol oque* 2011, n° 1275, 8 et DRAULANS, S. et BUELENS, B., «Vêderom geen bt w-herziening bij verhuur bedrijfslokalen aan overnemer», *Fi sc. Act.* 2011, n° 43, 11.

2009²³².

L'établissement d'un droit réel sur un bien immobilier au profit du cessionnaire dans le cadre d'une cession de l'universalité ou d'une branche d'activité neutre sur le plan T.V.A. n'exige par contre aucune révision au niveau du cédant²³³.

5318

Déjà avant le 1^{er} janvier 2010, la pratique connaissait certaines exceptions au principe suivant lequel tout l'actif et le passif devaient être cédés. L'article 11 du C.T.V.A. pouvait s'appliquer à la cession d'un fonds de commerce²³⁴, sans que les créances et les dettes commerciales ne doivent être incluses²³⁵. Lors de la cession d'un fonds de commerce, il n'était pas nécessaire que la propriété ou la jouissance des bâtiments de l'entreprise soit cédée²³⁶. La clientèle constituait une composante essentielle de la cession²³⁷, mais la simple cession de la clientèle était alors insuffisante²³⁸.

D'autres exceptions aux conditions d'application strictes de l'article 11 du C.T.V.A. portaient sur:

- la cession d'un fonds de commerce qui est constatée au moyen de deux contrats ou plus (même distincts), à condition que les contrats successifs soient liés et que, dès le début, il y ait l'intention de tout céder²³⁹;
- la cession d'une part indivise d'un fonds de commerce²⁴⁰;
- l'application du régime d'exonération ne peut être refusée au motif que toutes les cessions n'ont pas été (directement) effectuées en faveur du même cessionnaire ou que les contrats intermédiaires n'avaient pas chacun pour objet une branche d'activité complète²⁴¹;
- l'application du principe de non-livraison est possible même lorsque le bien immobilier est vendu par une autre partie sur base d'un droit de préemption légalement prévu, mais où l'acquéreur a immédiatement accordé une concession à l'autre acquéreur²⁴².

5319

Il existe un droit à la déduction de la T.V.A. sur les dépenses qui sont exposées par le

²³² Voir à ce sujet Trib. Hasselt, 9 juin 2011, *Cour. fisc.*, 2011, 374, *T.F.R.* 2011, n° 411, 934.

²³³ Déc. n° E.T. 108.759, 26 janvier 2005.

²³⁴ *Rev. T.V.A.*, 1976, n° 27, 331, n° 585.

²³⁵ Circ. n° 74, 6 mai 1971; supprimée à partir de 1^{er} janvier 2010 par la circulaire n° E.T. 110.663 (AFER 46/2009), 23 septembre 2009.

²³⁶ *Q.R.*, Sénat, 1972-1973, n° 11, *Q* n° 7, Lavens, 398, *Rev. T.V.A.*, 1973, n° 12, 283.

²³⁷ *Q.R.*, Ch. repr., 1972-1973, *Q* n° 90, Gendebien, 20 mars 1973, 1046, *Rev. T.V.A.*, 1973, n° 13, 432.

²³⁸ Bruxelles, 11 mai 2011, *Cour. fisc.*, 2011, 476.

²³⁹ *Rev. T.V.A.*, 1972, n° 6, Déc., n° 246, 188; Trib. Bruxelles, 9 mars 1998, *Cour. fisc.*, 98/467; *T.F.R.*, 166, 295; Circulaire n° AFER 46/2009 (E.T. 110.663), 30 septembre 2009.

²⁴⁰ *Rev. T.V.A.*, 1971, n° 4, Déc., n° 115, 446; www.monKEY.be, Mbdul e Bt w-Vandewinkel e, «Een deel van een onverdeelde is geen bedrijfsafdeling – Handelzaak die in onverdeelde geëxploiteerd wordt», 10°.

²⁴¹ Bruxelles, 13 septembre 2006, *Cour. fisc.*, 2006.

²⁴² Anvers, 23 novembre 2010, *F.J.F.*, N° 2011/113.

cédant à l'occasion d'une cession visée aux articles 11 et/ou 18, § 3 du C.T.V.A.²⁴³. Une entité qui n'a fait aucune autre opération qu'une cession avec application de l'article 11 et/ou 18, § 3 du C.T.V.A. a le droit de déduire la T.V.A.²⁴⁴.

§ 2. PARTICULARITÉS

5320

La circulaire n° 46/2009 n'oblige plus le cédant à opter pour l'application de la T.V.A. sur les bâtiments neufs qui font partie d'une cession qui est soumise aux articles 11 et 18, § 3 du C.T.V.A. Il suffit qu'il soit mentionné dans l'acte que la cession a lieu en application de l'article 11 C.T.V.A.²⁴⁵.

Conformément à l'article 159, 8°, alinéa 5 du C. Enr., l'exonération du droit de vente est soumise à la condition que la date à laquelle l'assujetti a notifié son intention d'effectuer l'opération avec paiement de la T.V.A., soit mentionnée dans l'acte. Pour éviter la discussion, il s'indique que le vendeur non-professionnel accomplisse, en cas de cession d'un bâtiment neuf, les formalités relatives à l'assujettissement occasionnel.

Il a été jugé que la cession par le cédant des biens mobiliers à une société A et des biens immobiliers à une société B au moyen de la même convention, ne constituait pas une cession d'une branche d'activité, nonobstant le fait que la société B donnait le bâtiment en question en location à la société A, de sorte que cette dernière pouvait poursuivre *de facto* l'activité du cédant²⁴⁶.

Pendant longtemps, l'administration a exigé une révision de la déduction de la T.V.A. sur les améliorations qui ont été apportées au bien immeuble loué par le locataire qui met fin à son droit locatif. Suite à une requête introduite par le Parlement européen, l'administration admet qu'une telle révision n'est plus exigée en cas de transferts régis par l'article 11 du C.T.V.A.²⁴⁷. Elle se rallie ainsi à la jurisprudence dominante.

Le fait que le contrat de bail stipule que les transformations restent la propriété du locataire jusqu'à la fin au contrat de bail, n'empêche pas le locataire de céder les transformations avec le contrat de bail à quelqu'un d'autre. Par conséquent, l'article 11 du C.T.V.A. reste applicable et il n'y a pas de révision de la déduction²⁴⁸.

Il n'y a pas de cession neutre sur le plan de la T.V.A. si, au préalable, des investissements importants ont été transférés au repreneur et ceci, nonobstant le fait qu'une réserve de propriété ait été stipulée²⁴⁹.

La cession de toutes les actions ou parts d'une société pourrait, dans certains cas, être considérée comme un transfert de l'ensemble ou d'une partie de l'universalité d'une entreprise²⁵⁰. La cession de 30 % des actions dans une société pour laquelle le cédant preste des services soumis à la T.V.A. n'est en revanche, suivant la Cour de justice, pas une transmission de l'ensemble ou d'une partie de l'universalité²⁵¹.

Vu la difficulté d'apprécier s'il y a lieu d'appliquer les articles 11 et 18 du C.T.V.A., l'application erronée de ces dispositions donne, en principe, lieu à une amende réduite²⁵².

²⁴³ C. J. C. E., 22 février 2001, n° C-408/98, *Abbey National plc, A.F.T.* 2001, 248, *F. J. F.*, N° 2001/66, *Fiscologue* 2001, n° 791, 4, *Intern. Fisc. Act.* 2001, n° 3, 2 et n° 4, 4, *Rec.* 2001, n° 2, I-1361, *J. Q. C. E.*, 16 juin 2001, n° 173, 10, *R. G. F.*, 2001, 282.

²⁴⁴ C. J. C. E., 29 avril 2004, *aff. C-137/02, Faxworld, F. J. F.*, N° 2005/90, *J. Q. C. E.*, 30 avril 2004, n° 118, 20.

²⁴⁵ Une telle option n'est à vrai dire pas «interdite», mais elle doit être exercée de manière légale (*Q. R.*, Chambre, 2009-2010, n° 91, 791, *Q* n° 107, *BROTCORNE*, 16 décembre 2009; Déc. n° EE/Parl. 200, 27 janvier 2010).

²⁴⁶ Trib. Anvers, 10 mars 2008, www.monKEY.be, *Jurisprudence*, n° A1 08/0801.

²⁴⁷ *Q. R.*, Chambre, 1995-1996, n° 40, 5357, *Q* n° 421, Fournaux, 13 mai 1996.

²⁴⁸ Trib. Malines, 20 juin 1996, *F. J. F.*, N° 96/189; voir aussi Trib. Bruxelles, 4 mars 1996, *F. J. F.*, N° 96/246.

²⁴⁹ Gand, 3 avril 2012, *F. J. F.*, N° 2013/142.

²⁵⁰ C. J. C. E., 29 octobre 2009, n° C-29/08, *AB SKF, A.F.T.* 2010, n° 8-9, 71, *J. Q. C. E.* 19 décembre 2009, n° 312, 3, *T. F. R.* 2010, n° 373, 52.

²⁵¹ C. J. C. E., 30 mai 2013, n° C-651/11, *X bv, T. F. R.* 2013, n° 445, 617.

²⁵² *Q. R.*, Ch. repr., 1996-1997, *Q* n° 651, Mchel, *Rev. T. V. A.*, n° 128, 434.

Sect i on I V.

Assi m i l a t i o n à des l i v r a i s o n s de b i e n s

5321

Bibliographie – VERSCHAFFEL, J., «Herzieningen van B.T.W., onttrekkingen en gelijkgestelde handelingen», *A.F.T.*, 2000, n° 3, 126-142.

En effet, afin d'empêcher qu'un assujetti, qui a pu déduire la T.V.A. sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise, puisse échapper au paiement de la T.V.A. lorsqu'il prélève définitivement ce bien sur le patrimoine de son entreprise à des fins privées et de profiter ainsi d'un avantage indu par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la T.V.A., une série d'opérations sont assimilées à des activités taxables. Cette assimilation vaut lorsque ces biens ou ces services ont généré un droit à déduction complet ou partiel de la T.V.A.²⁵³.

La Cour de justice a précisé que la perception de la T.V.A. sur une livraison assimilée n'est pas possible si la T.V.A. a déjà été payée sur la valeur et les frais, ou si les biens concernés tombent dans le champ d'application d'une exemption T.V.A.²⁵⁴.

§ 1. PRÉLÈVEMENT DE BIENS MEUBLES POUR LES BESOINS PRIVÉS

5322

art. 12 § 1^{er} 1° C.T.V.A.

Une T.V.A. non-déductible est due sur le plan interne lorsqu'un assujetti prélève un bien meuble de son entreprise pour ses besoins privés ou pour les besoins privés de son personnel²⁵⁵ 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 (art. 12 § 1^{er} al. 1^{er} C.T.V.A.).

Lorsqu'un assujetti prélève à des fins étrangères à l'entreprise, un véhicule acheté sans qu'un droit à déduction de la T.V.A. n'ait été ouvert et ayant fait l'objet, postérieurement à son acquisition, de travaux pour lesquels la T.V.A. a été déduite, la T.V.A. ne concerne que les éléments qui ont ouvert un droit à déduction. C'est-à-dire, les éléments qui ont 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 prélèvement²⁵⁶.

§ 2. PRÉLÈVEMENT POUR LE TRANSMETTRE À TITRE GRATUIT

5323

art. 12 § 1^{er} 2° C.T.V.A.

Une T.V.A. non déductible est due sur le plan interne lorsqu'un assujetti prélève un bien

²⁵³ C. J. C. E., 6 mai 1992, n° C-20/91, De Jong, *Rec.*, I-2847.

²⁵⁴ C. J. C. E., 8 novembre 2012, n° C-299/11, Gemeente Vlaardingen, *T.F.R.*, 2013, n° 433, 48.

²⁵⁵ SORIANO, A. et NICHOLME, P., «Les cadeaux et la T.V.A.», *R.G.F.*, 2003, 14-24.

²⁵⁶ C. J. C. E., 17 mai 2001, n° 322/99 en 323/99, Fischer c. Brandenstein, *F.J.F.*, N° 2003/8, *T.F.R.*, 2009, 978-990; *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 54.

(meuble ou immeuble) de son entreprise pour le transmettre à titre gratuit²⁵⁷, sauf s'il s'agit d'échantillons commerciaux (à des fins promotionnelles) ou de cadeaux commerciaux de faible valeur²⁵⁸ telle que déterminée par le Ministre des finances²⁵⁹ ou par son délégué.

Un échantillon est un spécimen d'un produit qui vise à promouvoir les ventes de celui-ci et qui permet d'évaluer les caractéristiques et qualités de ce produit sans donner lieu à une consommation finale autre que celle qui est inhérente à de telles opérations de promotion²⁶⁰.

Le bien ou les éléments qui le composent doivent avoir ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe (art. 12 § 1 1 2° C.T.V.A.).

L'administration n'accepte pas que des biens qui sont distribués aux victimes d'une catastrophe soient considérés, sur le plan fiscal, comme des échantillons commerciaux²⁶¹. Il en va de même pour les biens qu'un assujetti prélève sur son stock pour les offrir à une œuvre de bienfaisance. En principe, cette dernière doit donc payer la T.V.A., calculée sur le prix d'acquisition des biens. L'administration accepte toutefois, dans la pratique, que la T.V.A. soit calculée sur la valeur qu'ont encore les biens au moment de la donation²⁶².

L'administration considère que si un fournisseur vend son stock à un prix dérisoire, le fournisseur doit aussi procéder au prélèvement. Le caractère dérisoire ou non du prix est une question de fait qui doit être examinée au cas par cas²⁶³.

§ 3. UTI LI SATI ON COMME BI EN D' I NVESTI SSEMENT

5324

art. 12 § 1^{er} 3° C. T. V. A.

Une T.V.A. déductible est due, sur le plan interne, lorsqu'un assujetti utilise comme bien d'investissement, un bien (meuble ou immeuble) qu'il a fabriqué, fait fabriquer, érigé ou fait ériger, ou qu'il a acquis ou importé, autrement que comme bien d'investissement ou pour lequel des droits réels ont été constitués, cédés ou rétrocédés à son profit avec application de la T.V.A., lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à la déduction complète ou partielle de la taxe (art. 12 § 1^{er} al. 1^{er} 3° C.T.V.A.). Le but est de soumettre la T.V.A. déductible au système de la révision.

La Directive T.V.A. ne contient pas de disposition visant à l'instauration d'une telle assimilation.

Concernant le prélèvement obligatoire découlant de l'utilisation de véhicules par des constructeurs et des négociants en ces véhicules, il convient de faire une distinction entre l'utilisation exceptionnelle et de courte

²⁵⁷ Voir p. ex., *Q* n° 658, Van Biesen, 23 février 2005 en matière de boissons distribuées gratuitement dans les clubs sportifs; *Q R*, Ch. représ., 2009- 2010, n° 097, p. 91-93, *Q* n° 325, Van Biesen, 18.01.2010.

²⁵⁸ C. J. C. E., 30 septembre 2010, aff. C-581/08, EM Group, *J. Q. C. E. C.*, 20 novembre 2010, n° 317, 7, *T. F. R.*, 2010, n° 389, 876.

²⁵⁹ SORI ANO, A. et NOI RHOMME, P., «Les cadeaux et la T.V.A.», *R. G. F.*, 2003, 14-24.

²⁶⁰ C. J. C. E., 30 septembre 2010, n° C-581/08, EM Group Ltd., *F. J. F.*, N° 2011/ 66; *Q R*, Ch. repr., n° 966, 1^{er} juillet 1997, Michel; Commission des Finances de la Chambre, *Q orale* n° A407, van Velddingen, 27 novembre 2002, *Fisc. Act.*, 2002, n° 43, 1; voir aussi *Q R*, Sénat, 2006-2007, n° 3-81, *Q* n° 3-6220 Nyssens, 3 novembre 2006, 8830-8831.

²⁶¹ Déc. E. T. 22.410, 29 janvier 1976, *Rev. T. V. A.*, 1976, n° 25, Déc., n° 571, 151.

²⁶² *Q R*, Sénat, 1982-83, n° 3, 67-68, 28 septembre 1982, *Q* n° 190, Vanderborght, *Rev. T. V. A.*, 1983, n° 56, 50; *Q R*, Sénat, 1984-85, n° 12, 474, 22 novembre 1984, *Q* n° 63, Vermeiren, *Rev. T. V. A.*, 1985, n° 66, 128; Gand, 30 juin 1992, *F. J. F.*, N° 93/22.

²⁶³ C. R. A., Commission des Finances, Ch., *COM* 1206, 1-2, *Q* n° 14036, Tommelein, 14 février 2007.

durée, d'un véhicule destiné à la vente par un constructeur ou un négociant en véhicule, pour effectuer des essais en vue de la vente de ce véhicule et l'utilisation d'un véhicule dans d'autres circonstances (e.g. en vue de la vente d'autres véhicules ou comme véhicule de remplacement). Les opérations de la première hypothèse ne sont pas visées par l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, du C.T.V.A. car, dans cette hypothèse, le véhicule n'est pas utilisé de manière durable comme instrument de travail ou moyen d'exploitation. Par conséquent, dans ce cas, aucun prélèvement ne doit être effectué. Par contre, dans tous les autres cas (i.e. seconde hypothèse) un prélèvement doit être effectué²⁶⁴.

Un constructeur professionnel qui donne en location un bâtiment destiné à la vente doit déclarer un prélèvement à la T.V.A. La T.V.A. grevant ce prélèvement doit se calculer sur le prix de revient. Ce prix de revient comprend, suivant la Cour de cassation, aussi les «intérêts intercalaires» qui ont été repris en vertu de la législation comptable dans la valeur d'acquisition de l'actif²⁶⁵.

§ 4. UTILISATION D'UN BIEN MEUBLE AUTRE QU'UN BIEN D'INVESTISSEMENT

5325

art. 12 § 1^{er} 4^o C.T.V.A.

Lorsqu'un assujetti (total ou partiel) utilise un bien meuble autre qu'un bien d'investissement, qu'il a fabriqué, pour effectuer des opérations ne permettant pas la déduction complète visée à l'article 45 du C.T.V.A., il doit payer une T.V.A. sur le plan interne qui n'est pas déductible ou qui n'est déductible que partiellement pour les éléments constitutifs du bien ayant ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe (art. 12 § 1^{er} al. 1^{er} 4^o C.T.V.A.).

- Pour un assujetti total: voir Circ. n° 6 de 1994 sur les prix et lots dans des jeux, compétitions ou concours.
- Pour un assujetti partiel: afin de prévenir une double application du prorata général²⁶⁶; règle de l'affectation réelle: utilisation pour le secteur non-imposable²⁶⁷; déduction intégrale pour les biens employés à la fabrication²⁶⁸.
- Clinique dentaire disposant de son propre laboratoire²⁶⁹.

§ 5. CESSATION DÉFINITIVE D'ACTIVITÉ

5326

art. 12 § 1^{er} 5^o C.T.V.A.

Une T.V.A. non-déductible est due sur le plan interne lorsqu'un contribuable ou ses ayants droit, détiennent un bien meuble ou immeuble en cas de cessation définitive de l'activité économique²⁷⁰.

La Cour de justice a décidé qu'une telle assimilation peut aussi jouer dans le cas d'une radiation de l'assujetti T.V.A. du registre de la T.V.A.²⁷¹.

²⁶⁴ Déc., n° E.T. 107.150 du 15 mai 2006.

²⁶⁵ Cass., 19 janvier 2012, F.10.0136.N, Property Development Company sa (qui casse l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers (Anvers, 16 février 2010, T.F.R. 2010, n° 384, 632)).

²⁶⁶ Rev. T.V.A., 1971, n° 4, Déc., n° 183, 466.

²⁶⁷ Rev. T.V.A., 1981, n° 51, Déc., n° 772, 611.

²⁶⁸ Rev. T.V.A., 1971, n° 2, Déc., n° 45, 233.

²⁶⁹ Circ., n° 57 de 1972; www.monKEY.be, Module Btw Vandewinkel e, «Gemeende belastingplichtige die de regel van het werkelijk gebruik toepast», 4^o.

²⁷⁰ Q.R., Ch. repr., n° 145, Q n° 1333, Mchel, 2203.

²⁷¹ C.J.C.E., 8 mai 2013, n° C-142/12, Marinov, T.F.R., 2013, n° 445, 614.

§ 6. PRÉLÈVEMENT D' UN BÂTIMENT OU D' UN DROIT RÉEL PAR UN VENDEUR PROFESSIONNEL

5327

art. 12 § 2 al. 1^{er} C. T. V. A.

En vertu de l'article 12, § 2, al. 1^{er} du C.T.V.A., la T.V.A. est due sur le plan interne lorsqu'un bâtiment qui a été construit ou acquis avec application de la T.V.A. par un vendeur professionnel ou sur lequel un droit réel a été constitué avec application de la T.V.A., n'est pas affecté comme bien d'investissement par ce dernier dans le délai prévu. La perception de la T.V.A. n'empêche pas celle du droit d'enregistrement en cas de cession ultérieure, lorsque le bâtiment n'est plus neuf pour l'application de la T.V.A.

- L'article 12, § 2, est applicable à un bâtiment ancien qui a été profondément transformé²⁷². On émettra les plus extrêmes réserves quant à ce principe, qui n'est imposé que par décision administrative.
- Vente sous condition suspensive: l'article 12, § 2, est applicable si la condition n'est pas remplie dans le délai²⁷³.
- Vente de nue-propriété avec réserve d'usufruit au profit du vendeur professionnel: l'article 12, § 2, est applicable si l'usufruit n'est pas cédé dans le délai, même s'il a été renoncé à l'usufruit par extinction²⁷⁴.
- Inapplication de l'article 12, § 2, à un bâtiment qui a été cédé sans T.V.A. par application combinée des articles 8 et 11 du C.T.V.A.²⁷⁵.
- Prix d'achat comme base d'imposition pour le prélèvement²⁷⁶.
- Affectation d'un bâtiment neuf pour la location ou pour tout autre usage comme moyen de production: prélèvement immédiat au lieu de l'application de l'art. 12, § 2²⁷⁷.

Sect ion V.

Ext ensi on de l a not i on de «l i v r a i s o n»

5328

Ces opérations s'apparentent à des prestations de services. Cela vise les prestations des commissionnaires et les opérations y assimilées, la location-vente, la vente à tempérament, la consignation et, jusqu'au 31 décembre 1995, le travail à façon.

§ 1. COM MISSIONNAIRES ET I NTERMÉDI AI RES Y ASSI M LÉS

5329

- Bibliographie
- GOVERS, M., *Tussenpersonen en btw*, Malines, Kluwer, 2011, 172 p.
 - AMAND, C., «Les intermédiaires en T.V.A. belge depuis l'abolition des frontières fiscales», *J.D.F.*, 1993, 195.
 - DEGADT, C., «De Commissionair, BTW en douane», *T.R.V.*, 2011, n°399-400, 331-351.

art. 13 § 1^{er} C. T. V. A.

Est commissionnaire, celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant. Un commissionnaire agit donc comme mandataire à l'égard de

²⁷² *Rev. T. V. A.*, 1977, n° 28, Déc., n° 595, 29.

²⁷³ *Rev. T. V. A.*, 1975, n° 22, Déc., n° 536, 304.

²⁷⁴ *Rev. T. V. A.*, 1976, n° 24, Déc., n° 552, 76.

²⁷⁵ *Rev. T. V. A.*, 1982, n° 52, Déc., n° 776, 46.

²⁷⁶ *Rev. T. V. A.*, 1992, n° 100, Déc., n° 956, 782.

²⁷⁷ *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 627, Déc., n° 993, 629.

son mandant et comme acheteur ou vendeur à l'égard des tiers. Il en résulte qu'il n'y a pas de cession du pouvoir de disposer comme un propriétaire des biens achetés entre le mandant et le commissionnaire. Cette cession est immédiatement effectuée entre le vendeur et l'acheteur. Un commissionnaire de vente peut également être consignataire des biens qu'il vend. En vertu de l'article 13, § 1^{er} du C.T.V.A., le commissionnaire à l'achat est néanmoins réputé, à l'égard de son commettant, acheteur et vendeur du bien qui est acheté par son intermédiaire; le commissionnaire à la vente est réputé, à l'égard de son commettant, vendeur et, acheteur du bien qui est vendu par son intermédiaire. Bien qu'une seule vente soit intervenue, il y a eu, au regard de la T.V.A., une double vente.

Lorsque A vend des biens à B qui fait appel à un commissionnaire X pour trouver un vendeur C, A est alors censé livrer à B, B à X et X à C.

art. 13 § 2 C.T.V.A.

Sur la base d'une présomption légale irréfragable (art. 13, § 2, C.T.V.A.), tout intermédiaire à l'achat ou à la vente qui représente son commettant lors de la réalisation d'une livraison de biens visée dans le C.T.V.A., à un titre quelconque et même si cela se produit en dehors du cadre d'un contrat de commission, est considéré comme un commissionnaire (donc comme un acheteur-vendeur) lorsqu'il reçoit du vendeur ou délivre à l'acheteur une facture, une note de débit ou tout autre écrit équivalent libellé en son propre nom, sans qu'il apparaisse expressément qu'il agit pour compte et à la demande d'un commettant nommément désigné.

La Cour de justice de l'Union européenne précise qu'il n'est question d'un commissionnaire que si l'on peut démontrer que les assujettis concernés agissent effectivement en nom propre²⁷⁸.

Dans l'affaire *Auto Lease Holland*, la Cour de justice a décidé que lorsque le preneur en leasing ravitaille en carburant le véhicule ayant fait l'objet d'un contrat de leasing, alors même que ce ravitaillement est effectué au nom et pour le compte du donneur en leasing, il n'y a pas livraison dans la relation entre la société de carburant et le donneur en leasing mais directement entre la société de carburant et le preneur du leasing²⁷⁹.

- La fiction légale de l'assimilation à un acheteur-vendeur signifie en pratique qu'une livraison qui est facturée à X mais qui est destinée à Y, doit être facturée par X à Y bien qu'en réalité X n'ait pas livré de biens à Y²⁸⁰.
- Un intermédiaire dans les livraisons exemptées, comme la vente de terrains, est réputé avoir lui-même acheté et revendu les terrains. Il y a deux fois exemption de la T.V.A. La commission de l'intermédiaire est portée en compte en étant ajoutée au prix payé pour les terrains. Elle échappe donc à la T.V.A. Il en va de même pour l'intermédiation dans certaines prestations de service exemptées, comme la location d'immeubles ou de logements de vacances²⁸¹. On sera attentif au fait que l'intermédiation dans certaines activités exemptées n'est pas toujours elle-même

²⁷⁸ C. J. C. E., 14 juillet 2011, n° C-464/10, Pierre Henfling et autres, *F. J. F.*, N° 2012/159.

²⁷⁹ C. J. C. E., 6 février 2003, C-185/01, *Auto Lease Holland*, *F. J. F.*, N° 2004/247; STAS, D., «Het commissi onai rsbegi nsel op losse schroeven gezet?», *T. F. R.*, 2003, n° 245, 708-710.

²⁸⁰ VERSCHAFFEL, J., «Doorfacturatie van kosten: B. T. W-gevolgen», *A. F. T.*, 2001, 378.

²⁸¹ *Q R*, Ch. repr., 1992-93, n° 52, 22 mars 1993, *Q* n° 421, de Clippelle, 5 février 1993, 4426; *Rev. T. V. A.*, 1993, n° 104, 605.

exemptée.

- Les assimilations des intermédiaires commerciaux à des acheteurs-vendeurs, valent également pour les groupements d'achat et de vente.

§ 2. LOCATI ON- VENTE

5330

La location-vente constitue une livraison du bien mis à disposition, nonobstant le report (automatique) de la cession de la propriété jusqu'au paiement total des loyers²⁸². Elle est soumise à la T.V.A. au moment de la mise à disposition²⁸³.

Sect i on VI .

Li vrai son taxabl e par opt i on

5331

Un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la vente habituelle de bâtiments avec application de la taxe, peut opter pour l'application de la T.V.A. sur la livraison d'un bâtiment neuf, les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur des bâtiments neufs si elles sont effectuées dans le délai-T.V.A. (voir n° 5216).

Sect i on VI I .

Li eu de la l i vrai son de bi ens

5331, 50

art. 15 § 2 al. 1^{er} C.T.V.A.

L'article 15, § 2, alinéa 1 du C.T.V.A. pose comme règle générale qu'une livraison a lieu en Belgique lorsque l'endroit où le bien est mis à disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire, se trouve en Belgique.

Le deuxième alinéa de cet article énumère les exceptions à cette règle générale, et stipule qu'une livraison a lieu en Belgique lorsque:

- l'expédition ou le transport d'un bien à l'acquéreur commence en Belgique;
- un bien est installé ou monté en Belgique par le fournisseur ou pour le compte du fournisseur. La jurisprudence européenne fait une application claire de cette règle. La compétence pour taxer la livraison et la pose d'un câble à fibres optiques reliant deux Etats membres et situé en partie en dehors du territoire de la Communauté revient à chaque Etat membre au prorata de la longueur du câble se trouvant sur son territoire tant en ce qui concerne le prix du câble lui-même et du reste du matériel qu'en ce qui concerne le coût des services liés à la pose de ce dernier. Par conséquent, l'opération portant sur la livraison et la pose d'un câble à fibres optiques reliant deux Etats membres n'est pas soumise à la taxe sur la valeur ajoutée pour la partie de l'opération qui se déroule dans la zone économique exclusive, sur le plateau

²⁸² Art. 14 2. b) Directive T.V.A.

²⁸³ *Q R*, Ch. repr., 1994-1995, n° 128, 14 novembre 1994, *Q* n° 1027, de Dippelle, 20 avril 1994, 13.358; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 111, 1216; *Q R*, Sénat, 1997-1998, N° 1-45, 13 mai 1997, 2221, *Q* n° 224, Miquet, 4 avril 1997; *Q R*, Chambre, 2008- 2009, n° 051, p.197-199, *Q* n° 2003, Brot corne, 19 janvier 2009.

- continental et en haute mer²⁸⁴;
- un bien est livré 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 l'Union européenne, qui a débuté en Belgique²⁸⁵;
- il s'agit de livraisons de gaz ou d'électricité qui sont livrés par le réseau de distribution, soit à un acquéreur qui a établi en Belgique le siège de son activité économique et dont l'activité consiste à revendre du gaz ou de l'électricité, soit à un acquéreur qui entend utiliser et consommer ces biens en Belgique²⁸⁶.

5332

art. 15 § 3 C.T.V.A.

Lorsque le lieu de l'expédition ou du transport d'un bien à destination de l'acquéreur n'est pas situé à l'intérieur de l'Union européenne, le lieu de la livraison, ainsi que le lieu des livraisons subséquentes, sont censés se trouver dans l'Etat membre d'importation des biens (art. 15 § 3 C.T.V.A.).

5333

art. 15 § 7 C.T.V.A.

Sauf preuve contraire, la livraison a lieu en Belgique si, au moment de la livraison (*cf. infra*), une des parties y a établi un siège d'activité économique, un établissement stable, ou à défaut, un domicile ou une résidence habituelle (art. 15 § 7 C.T.V.A.).

L'article 15 C.T.V.A. établit des règles particulières pour le lieu de livraison pour les ventes à distance. Elles sont exposées au chapitre IV concernant les règles en matière d'acquisition intracommunautaire de biens.

Sect i on VI I I .

Fa i t g é n é r a t e u r d e l a l i v r a i s o n d e b i e n s

5334

On entend par fait générateur de la taxe, le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. La notion de 'fait générateur de la livraison des biens' est importante pour déterminer le lieu de la livraison des biens, le délai de facturation, la période de déclaration T.V.A. et le taux applicable.

art. 16 § 1 al. 1 C.T.V.A.

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.

5335

art. 16 § 1 al. 2 C.T.V.A.

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

²⁸⁴ C. J. C. E., 29 mars 2007, aff. C-111/05, Aktiebolaget NN, *Fiscologie* 2007, n° 1073, 11.

²⁸⁵ En matière de localisation de livraisons de biens effectuées sur un bateau, voir C. J. C. E., 7 avril 2005, concl. dans l'affaire C-58/04, Antje Köhler c. Finanzamt Düsseldorf-Nord.

²⁸⁶ Directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les règles relatives au lieu de livraison du gaz et de l'électricité.

contrat a effet.

5336

art. 16 § 1^{er} al. 3 C. T. V. A.

Lorsque le bien est expédié ou transporté, par le fournisseur ou par un tiers pour le compte de celui-ci, la livraison a lieu en principe au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur ou du cessionnaire. Mais, lorsque le bien est installé ou monté par le fournisseur ou par un tiers pour son compte, la livraison a en principe lieu au moment où l'installation ou le montage est terminé (art. 16 § 1^{er} al. 2 C.T.V.A.).

5336, 50

art. 44 § 3 1^o a) C. T. V. A.

Par dérogation à ce qui précède, une livraison a lieu:

1. pour les livraisons de biens à caractère continu, qui donnent lieu à des paiements ou des décomptes successifs: à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement (cela concerne les livraisons d'électricité, de gaz, d'eau...). Les livraisons intracommunautaires à caractère continu sont toutefois réputées être effectuées à l'expiration de chaque mois civil;
2. pour les cessions de bâtiments: au plus tard au moment de l'expiration du délai prévu à l'article 44, § 3, 1^o, a) du C.T.V.A. (31 décembre de la deuxième année qui suit celle de la première occupation ou utilisation).

Sect i on I X.

Moment auquel la T. V. A. est exigible en matière de livraison

5341

Par exigibilité de la taxe, on entend 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 reporté²⁸⁷.

5342

art. 16 et 17 C. T. V. A.

En principe, l'existence du fait générateur coïncide avec l'exigibilité de la T.V.A.

Sous l'ancienne législation, telle qu'elle s'appliquait avant le 1^{er} janvier 2013, la T.V.A. était toutefois exigible au moment où le prix ou une partie de celui-ci (acompte) était facturé ou encaissé, si ce moment précédait celui de la livraison. Avant le 1^{er} janvier 2004, la T.V.A. était, en outre, exigible au moment où le prix, en tout ou en partie, devait être payé contractuellement lorsque ce moment précédait un des moments susmentionnés (livraison, facture, encaissement).

Vu que la Directive n° 2001/115/CE relative à la facturation ne prévoit pas d'obligation d'émettre une facture et vu la circonstance que ni la Deuxième Directive, ni la Sixième Directive n'ont jamais prévu que l'échéance puisse constituer une cause d'exigibilité, l'échéance contractuelle a été supprimée depuis le 1^{er} janvier 2004 comme cause subsidiaire d'exigibilité²⁸⁸.

Dans une affaire d'abus, la Cour de justice a décidé que la taxe n'est cependant pas exigible lorsque des paiements anticipés d'une somme forfaitaire, versée pour des biens indiqués de manière générale dans une liste

²⁸⁷ Art. 1, § 12 C. T. V. A.

²⁸⁸ Art. 17, § 1^{er}, al. 3, abrogé par l'art. 3, L. 28 janvier 2004, *MB.*, 10 juin 2004, applicable à partir du 1^{er} janvier 2004.

pouvant être modifiée à tout moment d'un commun accord par l'acheteur et le vendeur et à partir de laquelle l'acheteur pourra éventuellement choisir des articles, sur la base d'un accord qu'il peut à tout moment unilatéralement résilier en récupérant l'intégralité du paiement anticipé non-utilisé²⁸⁹.

Dans le cas d'un paiement en nature, à savoir, l'établissement de droits de superficie en échange de travaux de construction de certains biens immobiliers, la T.V.A. peut déjà être exigible au moment de la constitution des droits de superficie pour autant qu'à ce moment, sont déjà connus tous les éléments importants des futures prestations de service et que la valeur des droits de superficie peut déjà être exprimée en numéraire²⁹⁰.

A partir du 1^{er} janvier 2013, à l'occasion de la transposition de la Deuxième directive facturation (n° 2010/45/CE), les règles en matière de faits imposables et d'exigibilité de la T.V.A. ont été sensiblement modifiées. A partir de cette date, la date de la facture n'est plus le moment permettant de déterminer le caractère exigible de la T.V.A. Le fait générateur et l'exigibilité de la T.V.A. ne sont déterminés, à partir de cette date, que sur la base du moment de la livraison, ou si celui-ci est antérieur, sur la base du moment du paiement.

Cette modification a un impact sur les factures d'acompte. La simple remise d'une facture ne rend donc plus la T.V.A. exigible. Ce n'est qu'au moment du paiement de la facture d'acompte, et pour autant que la livraison n'a pas encore été effectuée que la T.V.A. est due. En théorie, cela pourrait signifier que pour la facturation d'un premier acompte, une sorte d'invitation à payer ou une note de créance doit être établie. La facture n'est requise qu'après que le paiement ait été reçu²⁹¹.

Dans la pratique, cette modification législative aurait principalement des conséquences pour celui qui reçoit la facture d'acompte. Celui-ci ne peut en principe récupérer la T.V.A. qu'au moment de l'exigibilité de la facture d'acompte, c'est-à-dire au moment du paiement de la facture d'acompte²⁹².

Vu les applications importantes de ces nouvelles règles en matière de fait générateur et d'exigibilité de la T.V.A., un régime transitoire avait été prévu pour 2013, en vertu duquel il était autorisé que les assujettis puissent encore se baser sur la date de la facture. En principe, ce régime transitoire est prolongé pour l'année 2014.

5343

art. 17 § 3 C.T.V.A.

art. 17

A.R. n° 1

En vertu de l'article 17, § 3 du C.T.V.A., le Roi peut prévoir que pour les livraisons de biens meubles effectuées par des assujettis qui, habituellement livrent des biens à des particuliers, et pour lesquelles ils ont fait usage de la dispense de délivrer une facture (voir *infra*: Etablissement et délivrance de factures), la taxe est exigible au fur et à mesure de l'encaissement du prix. Cette disposition ne s'applique pas aux assujettis soumis au régime forfaitaire (art. 17 A.R. n° 1).

²⁸⁹ C. J. C. E., 21 février 2006, n° C-419/02, BUPA Hospitals Ltd & Goldsborough Development Ltd.

²⁹⁰ C. J. C. E., 7 mars 2013, n° C-19/12, *Efir*, T.F.R., 2013, n° 441, 407; C. J. C. E., 19 décembre 2012, n° C-549/11, *Orfey Balgaria*, T.F.R., 2013, n° 437, 231.

²⁹¹ Circ. AAF n° 02/2013 (AAF/2011-0272), 23 janvier 2013.

²⁹² Voir notamment: STAS, D. et DEGADT, C., «BTW – implementatie van de tweede facturatie richtlijn en gewijzigd moment van opeisbaarheid – een overzicht», T.F.R., 2013, n° 443, 463-486.

A partir du 1^{er} janvier 2013, pour les livraisons à des particuliers pour lesquels il n'existe pas d'obligation d'établir une facture, la T.V.A. n'est encore exigible qu'au moment de l'encaissement du prix, et ceci, indépendamment du fait que l'assujéti établisse malgré tout une facture.

5343, 50

Pour les livraisons intracommunautaires, des règles spécifiques s'appliquent. La T.V.A. sur les livraisons intracommunautaires est exigible à la date de la facture. Si une facture n'a pas été établie dans les délais, la T.V.A. sur les livraisons intracommunautaires est exigible le quinzième jour du mois qui suit celui au cours duquel le fait générateur est intervenu.

L'émission d'une facture concernant une livraison intracommunautaire de biens ne rendra la T.V.A. exigible que si elle constate le fait générateur de la taxe et si elle est relative à la totalité du prix. L'émission d'une facture avant le fait générateur, à savoir le moment auquel la livraison intracommunautaire intervient, ne rend plus la T.V.A. exigible même si la facture est relative à la totalité du prix. Une certaine souplesse est admise lorsque la facture est établie quelques jours avant la livraison physique des biens²⁹³.

Vu que les livraisons intracommunautaires tombent sous un régime d'exemption de T.V.A., ces règles dérogatoires ne sont pertinentes que pour la reprise de ces livraisons dans les délais, dans la déclaration T.V.A. et dans le listing intracommunautaire. Ces règles dérogatoires visent en effet à assurer que les livraisons intracommunautaires soient reprises de manière uniforme au sein de l'UE, et qu'un flux d'informations y soit couplé, dans les délais.

Chapitre II Prestation de services en Belgique

Sect ion I .

Déf i ni ti on

5351

Est considérée comme une prestation de services, toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien.

5352

art. 18 § 1^{er} al. 2 C. T. V. A.

L'article 18, § 1^{er}, alinéa 2 du C.T.V.A. contient une liste qui vise à préciser le contenu de la notion de prestations de services, sans toutefois prétendre à l'exhaustivité. Il présente néanmoins l'intérêt de montrer certaines limites de la notion. D'une part, il y a une délimitation par rapport aux livraisons de biens, délimitation qui est basée sur la distinction entre biens corporels et incorporels. D'autre part, il y a une délimitation par rapport aux «non-opérations»²⁹⁴.

En outre, il faut tenir compte du principe «l'accessoire suit le principal», en vertu duquel l'«accessoire» subit le même traitement T.V.A. que le «principal». C'est par exemple le

²⁹³ Déc. n° E. T. 123. 563, 19 décembre 2012.

²⁹⁴ L'obligation de s'abstenir d'effectuer une opération est considérée comme étant une prestation de service.

cas lorsqu'un fournisseur de services de télécommunication facture des frais supplémentaires ou une redevance pour le développement d'un service de transfert de fonds distinct (p.ex. paiement avec une carte de crédit). Ces frais supplémentaires ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de services distincte²⁹⁵.

Il est question d'une 'prestation unique' lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujéti au consommateur envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel²⁹⁶.

La jurisprudence de la Cour de justice est abondante à propos de la problématique des prestations complexes²⁹⁷. Cette jurisprudence n'est pas toujours logique. C'est ainsi que la Cour a rendu des décisions différentes dans deux affaires relatives à la livraison de services accessoires dans le cas d'une location immobilière exemptée²⁹⁸. La Cour attache une grande importance aux critères du « client ordinaire ». On doit apprécier, en se basant sur la position du client ordinaire, si un élément constitue ou non, en soi, un objectif.

Dans la pratique, ce critère n'est toutefois pas toujours facile à appliquer et cela donne lieu parfois à des conclusions étonnantes. C'est ainsi que la Cour de justice a décidé que l'on est en présence d'une opération d'assurance exemptée distincte si une société de leasing assure elle-même le bien faisant l'objet du leasing et refacture le coût exact de l'assurance au preneur de leasing, l'opération constitue une opération d'assurance distincte²⁹⁹.

Lorsque les utilisateurs de parking sont transportés du parking vers l'aéroport, ce service de transport ne constitue pas une opération distincte vu que le consommateur ordinaire ne souhaite qu'utiliser le service de parking³⁰⁰. La Cour d'appel d'Anvers a toutefois décidé dans un autre sens en ce qui concerne le droit de visiter un parc de loisir et l'utilisation du parking y attaché par les visiteurs de parc³⁰¹. La Cour d'appel a considéré que chacune des deux prestations de services suit son régime T.V.A. propre.

Comme nous l'avons déjà souligné sous le chapitre relatif à la livraison (voir n° 5313), il est souvent difficile dans la pratique de faire la distinction entre une livraison des biens et une prestation de service (comme par exemple la livraison d'un bien avec son installation, la réparation avec la fourniture de pièces détachées). Pour les livraisons avec installation ou montage du bien, l'administration de la T.V.A. applique la règle des 50 % : lorsque la valeur des biens fournis et placés à l'occasion de l'opération complexe est inférieure à 50 % du prix total, l'opération doit être considérée pour le tout comme un service. Lorsque la valeur dépasse les 50 %, toute l'opération doit être considérée comme une livraison de biens³⁰².

Pour le travail à façon, la circulaire n° 40 prévoit un certain nombre de Directives pour le cas où le travailleur à façon fournit lui-même certains matériaux. Mais aucun

²⁹⁵ C. J. C. E. , 2 décembre 2010, aff. C-276/09, *Every thing Everywhere Ltd* ant éri eur ement T-Mbbil e (UK) Lt d.

²⁹⁶ C. J. C. E. , 27 octobre 2005, n° C-41/04, *Levob Verzekering BV*, *F. J. F.*, N° 2007/276.

²⁹⁷ Pour un aperçu, voir *VAN MOORSEL, J.*, «Samengest el de prestat ies voor bt w. de gemiddel de klant beslist», *A. F. T.*, 2013, n°s 3, 4-19.

²⁹⁸ C. J. C. E. , 11 juin 2009, n° C-572/07, *RLRE Tel lmer Property sro*, *J. O. C. E. C.*, 1 août 2009, n° 180, 12; C. J. C. E. , 27 septembre 2012, n° C-292/11, *Fiel d Fisher Vâterhouse LLP*, *F. J. F.*, N° 2013/97.

²⁹⁹ C. J. C. E. , 17 janvier 2013, n° C-224/11, *BGZ Leasing*, *T. F. R.*, 2013, n° 437, 234.

³⁰⁰ C. J. U. E. , 19 janvier 2012, n° C-117/11, *Purple Parking Ltd* et *Airparks Services Ltd*.

³⁰¹ Anvers, 10 mai 2011, *T. F. R.* 2011, n° 407, 732.

³⁰² Déc. , n° E. T. 95.109 du 10 mai 1999, *Rev. T. V. A.*, n° 145, 139.

maximum n'est prévu en ce qui concerne la valeur des matériaux fournis³⁰³.

Cette distinction est également difficile à opérer à l'égard de services de catering et de services de restauration. La vente des aliments préparés n'est, en soi, pas un service de restauration, mais la livraison d'un bien si l'opération de restauration n'est pas caractérisée par un faisceau d'éléments et d'actes dont la livraison de nourriture n'est qu'une composante. La série de services (le service des repas, débarrasser les tables, le conseil en matière de boissons, le vestiaire...) doit largement prédominer³⁰⁴.

Un studio d'enregistrement qui, à la demande de maisons de disques, enregistre des œuvres musicales pour aboutir finalement à un *master tape*, preste un service. Il ne peut s'agir d'une livraison d'un bien vu que le studio d'enregistrement n'a pas le pouvoir de disposer comme propriétaire de l'œuvre d'art. En outre, le travail matériel n'est pas subordonné au produit livré³⁰⁵.

La Cour de justice a également considéré que la fourniture d'un bon d'achat par une société, ayant acquis ce bon à un prix incluant la taxe sur la valeur ajoutée, à ses employés contre la renonciation, par ces derniers, à une partie de leur rémunération en espèces constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux³⁰⁶.

Suivant la Cour de justice, une convention du leasing financier doit être considérée comme la livraison d'un bien³⁰⁷.

Section II.

Énumération de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2 et de l'article 18, § 2 du C. T. V. A.

5353

Un travail matériel ou intellectuel, dont le travail à façon.

Sont entre autres visés: les travaux mobiliers et immobiliers; les travaux de gestion, d'organisation, d'étude, de contrôle, d'analyse; les services ayant pour objet des soins personnels; l'enlèvement des immondices, des déchets; les travaux de publicité; les prestations qui relèvent de l'organisation de funérailles³⁰⁸; les expertises faites par les architectes, les géomètres et plus généralement par tout expert immobilier³⁰⁹; les expertises faites par les comptables³¹⁰; la fourniture de soins à des animaux³¹¹; la prestation qui consiste en une enquête de solvabilité faite pour le compte d'une institution de crédit³¹²; les prestations des psychologues³¹³ et l'exploitation de décharges d'immondices³¹⁴.

art. 18 § 1^{er} 1^o C. T. V. A.

Le travail à façon était considéré comme une livraison de biens jusqu'au 31 décembre 1995. Le travail à façon est la fabrication ou l'assemblage d'un bien meuble par un entrepreneur au moyen de matières et d'objets que

³⁰³ Cir. c., n° AFER 40 du 6 novembre 2007.

³⁰⁴ C. J. C. E., 2 mai 1996, aff. C-231/94, Faaborg Gørling Linien, *Jur. C. J. C. E.* 1996, I-02395; C. J. C. E., 10 mars 2011, aff. C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, Fleisherei Nier, Q nemaxX, Bog et Lohmeyer, *J. Q. C. E.*, 30 avril 2011, n° 130, 6.

³⁰⁵ Anvers, 18 février 2003, *F. J. F.*, N° 2003/145 et Déc., E. T., 946/70, 25 février 2005.

³⁰⁶ C. J. U. E., 29 juillet 2010, aff. C-40/09, *Astra Zeneca UK*, *J. Q. C. E.*, n° 246, 11 septembre 2010, 4, *F. J. F.*, N° 2011/8.

³⁰⁷ C. J. C. E., 16 février 2012, n° C-118/11, Eon Aset Menidj munt OOD, *J. Q. C. E. C.*, 31 mars 2012, n° 98, 9.

³⁰⁸ *Rev. T. V. A.*, 1983, n° 56, Déc., n° 793.

³⁰⁹ *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 1, Déc., n° 12.

³¹⁰ *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 3, Déc., n° 75.

³¹¹ *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 2, Déc., n° 47; *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 4, Déc., n° 121.

³¹² *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 4, Déc., n° 127.

³¹³ *Rev. T. V. A.*, 1972, n° 7, Déc., n° 288.

³¹⁴ *Rev. T. V. A.*, 1986, n° 71, Déc., n° 856.

son contractant lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés (art. 18 § 1 1° C.T.V.A.³¹⁵).

Il n'y a travail à façon que si un entrepreneur obtient un bien nouveau à partir des matériaux que le client lui a confiés. Cette nouveauté sera présente lorsque, du travail de l'entrepreneur, résultera un bien dont la fonction, aux yeux du public qui l'utilise, est différente de celle qu'avaient les matériaux confiés³¹⁶.

5354

La mise à disposition de personnel.

Il s'agit de la convention par laquelle une personne met des membres de son personnel à la disposition d'une autre personne, en vue de l'exécution de travaux, sous la direction de cette dernière. La distinction entre la mise à disposition de personnel et le contrat d'entreprise étant parfois difficile à faire, l'administration admet l'interprétation de la convention avancée par les parties, pour autant qu'elles adoptent la même interprétation pour toutes les dispositions du C.T.V.A. applicable à cette convention³¹⁷.

La notion de «mise à disposition de personnel» recouvre également la mise à disposition de personnel indépendant, non employé à titre salarié par l'entrepreneur prestataire³¹⁸.

5355

Le mandat.

- Le mandat rétribué de commissaire est, pour le tout, soumis à la T.V.A. Le mandat statutaire d'administrateur ou de gérant reste en dehors du champ d'application de la T.V.A. parce qu'un lien de subordination est supposé exister à l'égard du mandant. De même, les administrateurs et gérants sont également assujettis pour les services rendus en dehors de l'exercice de leur mandat statutaire.
- Des personnes morales peuvent être administrateurs d'une SA ou d'une SCA. Elles peuvent être identifiées comme assujettis mais elles peuvent également opter pour conserver leurs rémunérations d'administrateur en dehors du champ d'application de la T.V.A.³¹⁹. Les montants payés pour siéger au conseil d'administration d'une ASBL, doivent être considérés comme une rémunération pour un service visé à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1° du C.T.V.A. La T.V.A. est par conséquent due sur ces montants³²⁰.

5356

La jouissance d'un bien autre qu'un de ceux visés à l'article 9, deuxième alinéa du C.T.V.A.

- Vu la définition très générale de la notion de «prestation de services», la concession ou la cession de droits de jouissance sur des biens immeubles par nature est une prestation de services imposable.
- La location de biens meubles (matériel et mobilier de bureau) constitue une opération à caractère continu qui donne lieu à des paiements périodiques de redevances locatives. Elle entraîne, par conséquent, l'assujettissement du bailleur à la T.V.A. même si ce dernier ne consent la jouissance qu'à un seul locataire³²¹. La partie d'une redevance pour des biens immeubles par destination loués avec un bien immeuble, est imposable. La Cour de justice a toutefois décidé qu'un contrat de leasing doit, dans certaines circonstances, être considéré non pas comme une prestation de services mais comme une livraison de bien³²².

³¹⁵ Voir aussi *Circ.* n° 7 du 28 septembre 1998.

³¹⁶ *C. J. C. E.*, 14 mai 1984, n° 139/84, *Van Dijk's Boekhuis BV, J. O. C. E.*, n° C-138, 6 juin 1985, 5.

³¹⁷ *Q. R.*, Ch. repr., 1995-1996, n° 181, 1910, *Q* n° 183, Michel, 7 décembre 1995, *Rev. T. V. A.*, n° 120, 345. *Bureaux d'intérim Circ.* n° 70 de 1972.

³¹⁸ *C. J. U. E.*, 26 janvier 2012, n° C-218/10, *ADV Allround Vermittlungs AG, J. O. U. E.*, 10 mars 2012, n° 73, 2.

³¹⁹ *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 110, Déc., 995, 1019; *Décision E. T.* 118.288, 27 avril 2010.

³²⁰ *Trib. Gand*, 8 mai 2003, *F. J. F.*, N° 2004/84.

³²¹ *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 3, Déc., n° 71, 360. *Contra*: *Trib. Anvers*, 21 février 2003, *F. J. F.*, N° 2003/144.

³²² *C. J. U. E.*, 16 février 2012, n° C-118/11, *Eon Aset Menidj munt OOD, J. O. U. E.*, 31 mars 2012, n° 98, 9.

On vise également ici l'avantage de toute nature qui, en matière d'impôt sur les revenus, est octroyé pour l'utilisation privée d'une voiture de l'entreprise (voir n° 1167).

- Un «prêt à usage» est une location dès lors que le propriétaire reçoit en échange une quelconque indemnité³²³.
- Conformément à la réglementation T.V.A. belge, tant le leasing financier que le leasing opérationnel d'un bien mobilier sont considérés comme un service³²⁴.

5357

La cession ou la concession d'une clientèle; l'engagement de ne pas exercer une activité professionnelle.

- La clause de non-établissement imposée aux vendeurs d'un fonds de commerce implique l'engagement de ne pas exercer une activité professionnelle.
- L'engagement d'abandonner la production laitière que prend un exploitant agricole dans le cadre de la politique agricole commune fixant une indemnité à l'abandon définitif de la production laitière ne constitue pas une prestation de services. Par conséquent, l'indemnité perçue à cet effet n'est pas soumise à la T.V.A. En indemnisant les exploitants agricoles qui s'engagent à cesser leur production, la Communauté européenne n'acquiert ni des biens ni des services pour son propre usage, mais agit dans l'intérêt général qui est de favoriser le fonctionnement régulier du marché communautaire du lait. L'engagement de l'exploitant agricole d'abandonner sa production laitière n'apporte ni à la Communauté ni aux autorités nationales compétentes d'avantages de nature à permettre de les considérer comme des consommateurs d'un service³²⁵.

5358

La cession ou la concession d'un monopole de vente ou d'achat; la cession ou la concession, à titre exclusif ou non, du droit d'exercer une activité professionnelle.

- L'exploitant d'un café qui s'engage à acheter exclusivement auprès d'une brasserie, octroie un monopole d'achat. La brasserie qui en contrepartie lui fournit l'équipement du café dont il deviendra propriétaire par la suite, effectue une livraison sans transfert immédiat de propriété mais la livraison est immédiatement imposable³²⁶.
- Pour les contrats de brasserie et la location de cafés³²⁷.
- Pour la distinction entre la location immobilière et la concession du droit d'exercer une activité professionnelle³²⁸, voir n° 5655.
- Pour la concession par un établissement scolaire à un photographe du droit de faire des photos de classe³²⁹.

5359

La cession ou la concession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un droit d'auteur, d'un dessin ou modèle industriel, ou d'autres droits similaires.

³²³ *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 15, Déc. n° 437, 184 en ce qui concerne le mobilier d'un café; www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinkel e, «Bruiklening».

³²⁴ *Doc. parl.*, Sénat, 1968-1969, n° 455, 105 et 106; cf. DE BROE, L., «Leasing & T.V.A.: de nouvelles règles aux Pays-Bas», *Fiscalogues*, 1999, n° 696, 1-3.

³²⁵ C. J. C. E., 29 février 1996, Jürgen Mhr c. Finanzamt Bad Segeberd, *Rec.*, I-959; *F. J. F.*, N° 96/348; *Rev. T.V.A.*, 1996, n° 122, 691.

³²⁶ *Rev. T.V.A.*, 1976, n° 24, Déc., n° 554, 78; Déc., n° E.T. 96.988 du 22 novembre 2000, www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinkel e, «Brouwerijcontracten».

³²⁷ Gand, 18 mai 1983, *R.G.F.*, 1983, 59; Gand, 29 septembre 1986, *F. J. F.*, N° 87/196; Cass., 2 décembre 1988, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87, 332; Gand, 28 avril 2009, *F. J. F.*, N° 2010/171.

³²⁸ C. J. C. E., 18 novembre 2004, n° C-284/03, Temco Europe NV; W, PANIS, «De BTW vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven», *T. F. R.*, 2005, 275, 60; Circ. n° 4 de 1973, n° 67 à 79 et *Manuel de T.V.A.*, n° 51, B; Voir également Circ. n° 4 de 1973, n° 67 à 79 et *Manuel de T.V.A.*, n° 51, B, voir aussi Circ. n° 15 de 1978 en ce qui concerne la mise à disposition d'un stand à une foire commerciale; voir aussi Gand, 8 novembre 2000, *T. F. R.*, 2001, 197, 275, avec note de D., STAS; Trib. Bruxelles, 29 novembre 2000, *Fiscalogues*, 2001, 787, 5; Trib. Bruges, 9 avril 2001, *BTW percentages*, n° 367, 20; Trib. Bruges, 4 septembre 2001, *Cour. fisc.*, 2000, n° 17, 489.

³²⁹ Déc., n° E.T. 110.941 du 27 mars 2006.

- Le droit de donner une représentation de théâtre ou autre, en public, est visé par l'article 18, § 1^{er}, 7^o.³³⁰
- Les prestations de lay-out sont protégées par la loi sur les droits d'auteur; l'article 18, § 1^{er}, 7^o, est applicable mais l'exemption de l'article 44, § 3, 3^o du C.T.V.A. peut s'appliquer³³¹.
- Les rémunérations pour les photocopies d'œuvres protégées d'auteurs et d'éditeurs sont soumises à la T.V.A.³³².
- L'opération par laquelle la société détentrice des droits sur un logiciel standardisé donne à son client l'autorisation d'équiper de ce logiciel différents postes de travail, s'analyse, pour le tout, en une prestation de services³³³;
- La cession de quotas d'émission de gaz à effet de serre est également considérée comme une prestation de services au sens de l'article 18, § 1^{er}, 7^o du C.T.V.A.³³⁴.
- La décision n° E.T. 110.775 du 28 février 2006 prévoyait que les certificats verts devaient être considérés comme des titres négociables visés par l'article 44, § 3, 10^o du C.T.V.A. La cession de ces certificats était par conséquent exemptée de T.V.A. Cependant, l'administration est revenue sur sa décision et considère désormais que les certificats verts s'apparentent plutôt à des droits similaires à des droits de licence et qu'il est incorrect de les considérer comme des titres négociables. Cette décision est entrée en vigueur le 1^{er} avril 2008³³⁵.
- La cession de droits au paiement unique par leur vente sans le terrain doit être qualifiée comme une prestation de services soumise à la T.V.A.³³⁶.

5360

La mise à disposition d'emplacements pour véhicules.

Est assujéti, quiconque met à disposition des emplacements pour véhicules, en ce compris des garages fermés ou des boxes. Le prix perçu est sujet à la taxe de 21 %, sauf application de l'article 56, § 2 C.T.V.A. Il n'y a toutefois pas d'assujétissement lorsque la mise à disposition est étroitement liée à la location d'un autre bien immobilier au même locataire, comme par exemple un appartement³³⁷.

5361

La mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens.

- La mise à disposition d'emplacements de bateaux de plaisance pour l'hivernage est visée³³⁸.
- La mise à disposition (location) doit concerner l'ensemble des emplacements qui sont spécialement développés ou construits à cette fin et qui servent exclusivement et effectivement à cet usage. N'empêche pas la perception de la taxe, un bureau attenant à l'emplacement qui est exclusivement utilisé par les membres du personnel chargé de la gestion de l'entrepôt³³⁹.

5362

La fourniture de logements meublés.

- La mise à disposition de chambres meublées à des étudiants et à des vacanciers n'est pas visée pour autant que le bailleur n'ait pas la qualité d'hôtelier ou d'exploitant d'un établissement similaire³⁴⁰.
- Sont visés, les établissements où des chambres meublées qui sont mises à disposition pour une durée

³³⁰ *Rev. T. V. A.*, 1976, n° 25, Déc., n° 562, 145.

³³¹ *Rev. T. V. A.*, 1976, n° 25, Déc., n° 563, 146.

³³² Déc., n° E.T. 91692 du 22 avril 1999, *Rev. T. V. A.*, 1999, n° 142, 490.

³³³ Déc., n° E.T. 101.848 du 13 février 2002, www.monKEY.be, Sources.

³³⁴ Voir Déc., E.T., 109.133 du 16 mars 2005 et SEPULCHRE, V., «Quotas d'émissions de gaz à effet de serre-impact T.V.A.», *Act. fisc.*, 2005, n° 17, 1.

³³⁵ Déc., n° E.T. 113.522 du 26 février 2008.

³³⁶ Déc., n° E.T. 110.607/2, 23 juillet 2012.

³³⁷ *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109; Déc., 989, 619; C. J. C. E., 13 juillet 1989, n° C-173/-88, Henriksen, *Rev. T. V. A.*, 1995, n° 113, 579.

³³⁸ *Q R*, Ch. repr., 1977-1978, 3, 140, 25 octobre 1977, *Q*, n° 8, De Vlies, *Rev. T. V. A.*, 1978, n° 34, 310.

³³⁹ Déc., 29 septembre 1995, n° E.T. 84.364, *Rev. T. V. A.*, n° 122, 505; Trib. Bruxelles, 26 avril 2002, *F. J. F.*, N° 2003/85; *Cour. fisc.*, 2002/555.

³⁴⁰ Circ. n° 4 de 1973; *Q R*, Ch. repr., 1984-1985, 565, 5 octobre 1984, *Q* n° 395, Leclercq; *Rev. T. V. A.*, n° 66, 108; Trib. Mbs, 3 mars 1993, *F. J. F.*, N° 93/225. Voir également, *Q R*, Ch., 2004-2005, n° 083, *Q* n° 768, Fournaux, 2 mai 2005, 14248-14250.

inférieure à une nuit, même lorsque l'exploitant ne fournit ni nourriture ni boissons, de même que les maisons de vacances, les maisons qui organisent habituellement des retraites avec séjour, ainsi que les maisons de retraite pour personnes âgées qui ne bénéficient pas de l'exemption de la T.V.A.³⁴¹.

- Lorsque des particuliers mettent une partie de leur habitation à disposition de touristes, il s'agit d'un service imposable à condition que l'on assure l'accueil et la présence sur place et que, pour tous les clients, systématiquement et à un prix forfaitaire, l'on fournisse au moins un des services consistant en le nettoyage des chambres, la fourniture et le remplacement des draps ou la fourniture d'un petit déjeuner dans les chambres ou dans l'établissement³⁴².

5363

La mise à disposition d'emplacements pour le camping³⁴³.

5364

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.

- La fourniture de nourriture et de boissons qui sont emportées par le client, est une livraison de biens, non une prestation de services³⁴⁴. Cette distinction est importante pour déterminer le taux applicable.
- La mise à disposition d'une salle³⁴⁵.
- La fourniture de repas servis selon une formule de tables d'hôtes³⁴⁶.
- Auparavant, la fourniture de nourriture et de boissons par un distributeur automatique était considérée comme un service lorsque les appareils automatiques sont placés dans des endroits aménagés pour la consommation sur place (comme les cafés, cantines, etc.)³⁴⁷. Pour éviter de nombreuses discussions dans la pratique, notamment à la lumière des évolutions de la jurisprudence européenne³⁴⁸, le Ministre des finances a décidé que la vente de boissons et d'aliments *via* des appareils automatiques doit toujours être considérée comme une livraison de bien sur laquelle le taux réduit de 6 % s'applique, le cas échéant³⁴⁹.
- La distinction entre prestation de services et livraison de bien n'est pas toujours évidente³⁵⁰. C'est ainsi que les opérations de restauration étaient traitées de livraisons de biens en Allemagne. La Cour de justice a observé que l'opération de restauration est caractérisée par un faisceau d'éléments et d'actes dont la livraison de nourriture n'est qu'une des composantes et au sein duquel les services prédominent largement: la fourniture de mets préparés et de boissons prêts à la consommation immédiate est le résultat d'une série de services allant de la cuisson de mets jusqu'à la délivrance sur un support. Cette opération s'accompagne de la mise à disposition du client d'une infrastructure comportant une salle de restauration avec dépendances (vestiaire, etc.) ainsi que le mobilier et la vaisselle. Le cas échéant, des serveurs dressent le couvert, conseillent le client, servent les produits à table et enfin les débarrassent. Par conséquent, la Cour estime que les opérations de restauration sont des prestations de services. Il en aurait été différemment lorsque l'opération porte sur des aliments prêts à emporter et qu'elle ne s'accompagne pas de services destinés à agrémenter la prestation sur place dans un cadre adéquat³⁵¹. Il y a livraison de biens lorsque les

³⁴¹ C.irc. n° 17 de 1994; *Q.P.*, Ch., 2004-2005, n° 083, *Q* n° 768 Fournaux, 14248-14250.

³⁴² Rapport de la Commission de la Chambre, CRI V 50, *COM* 559, 21, *Q orale* n° 5285, Grauwels, 23 octobre 2001, *BTW Percentages*, 2002, n° 390, 10-11; *Q.P.*, Chambre, 2004-05, n° 086, *Q* n° 770, Fournaux, 14992-14993.

³⁴³ Pour les règles applicables à la mise à disposition d'un terrain de camping par une autorité publique, voir, *Q.P.*, n° 713, Arens, 1^{er} avril 2005.

³⁴⁴ Voir *Rev. T.V.A.*, 1983, n° 58, Déc., n° 802; *Rev. T.V.A.*, 1973, n° 13, Déc., n° 421, 405. Voir également, Liège, 15 octobre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/143, 469.

³⁴⁵ C.irc. n° 4 de 1973, nos 38 à 41; *Q.P.*, Chambre, 2004-2005, n° 086, *Q* n° 770, Fournaux, 14992-14993.

³⁴⁶ *Q.P.*, n° 600, Gerkens, 18 janvier 2005.

³⁴⁷ Déc., n° E.T. 92.435 du 12 février 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 142, 492.

³⁴⁸ C.J.C.E., 10 mars 2011, n° C-497/09, Manfred Bog, *F.J.F.*, N° 2012/187.

³⁴⁹ *Q.R.*, 2011-2012, n° 83, 311, *Q*, n° 563, *VOUTERS*, 31 août 2012.

³⁵⁰ Article 6 du Règlement d'exécution.

³⁵¹ C.J.C.E., 2 mai 1996, n° C-231/94, Faaborg-Geltting Linien, *Rec.*, I-2395; Gand, 8 novembre 2001, *Fiscologie*, 2002, n° 832, 11.

prestations de services qui accompagnent la livraison des aliments ne sont pas prépondérantes³⁵².

5366

L'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles, sportives ou de divertissement, et l'octroi du droit de les utiliser.

5367

Les prestations bancaires et financières.

5368

Les prestations des entreprises de radiodistribution, télédistribution et télécommunication³⁵³.

Par prestation de télécommunication on entend les services de transmission, émission ou réception de signaux, écrits, images ou messages de nature quelconque par câble, ondes, systèmes optiques ou électromagnétiques. Sont également visés la distribution de programmes de télévision par câble, satellite, la fourniture de réseaux ou infrastructures tels que des câbles, des satellites aux fins de télécommunication, ainsi que l'accès à internet et aux réseaux de courrier électronique. Cela comprend également la vente des cartes téléphoniques par l'opérateur en télécommunication au distributeur/commerçant qui revend ces cartes en nom propre et pour son propre compte³⁵⁴.

Le 1^{er} juin 1997, une proposition de définition a été adoptée au niveau européen, qui a été intégrée comme suit dans la législation T.V.A. belge: «Sont considérés comme services de télécommunications, les services ayant pour objet la transmission, émission et réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature, par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et concession d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception»³⁵⁵. La fourniture d'accès au réseau mondial d'information comme internet n'a pas été explicitement reprise dans la définition précitée, mais il est généralement admis que ces services tombent sous la dénomination «services de télécommunication». Afin d'éviter toute discussion concernant le sort de ces services, cette définition a été complétée comme suit à partir du 1^{er} janvier 2000³⁵⁶: «Les services de télécommunications au sens de la présente disposition couvrent aussi la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux».

5369

L'octroi du droit d'accéder à des voies de communication et aux ouvrages d'art qui s'y rattachent, et l'octroi du droit de les utiliser.

5369, 30

Les services fournis par voie électronique: sont ainsi notamment considérés comme tels, les services fournis par voie électronique ayant pour objet la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance de programmes et d'équipement, la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci, la fourniture d'images, de textes et

³⁵² C. J. U. E., 10 mars 2011, n° C-497/09, Manfred Bog, *F. J. F.*, N° 2012/187.

³⁵³ Article 7 du Règlement d'exécution.

³⁵⁴ C. J. U. E., 3 mai 2012, n° C-520/10, Lebara Ltd, *J. Q. U. E.*, 16 juin 2012; remarquez que cette affaire ne portait que sur les cartes téléphoniques qui ne sont destinées qu'à un seul but, à savoir les appels téléphoniques internationaux. La situation est différente pour les cartes téléphoniques qui permettent de recourir à des services de différentes natures, comme la fourniture d'informations (cours boursiers, prévisions météorologiques, horaires des transports en commun, etc.), participation à des jeux ou à des concours, versement de fonds au bénéfice d'organismes caritatifs, téléchargement de logos, de sonneries ou de musiques, conversations à caractère divers, etc. Pour ces cartes, une circulaire distincte a prévu un régime distinct en vertu duquel la perception de la T. V. A. s'effectue au moment de l'utilisation des cartes. Voir Circ. n° AFER 41/2004 (E. T. 103.375), 20 décembre 2004.

³⁵⁵ A. R. du 27 mai 1997, *MB*, 31 mai 1997. Pour un détail du régime T. V. A. applicable aux cartes prépayées, voir Circ. AFER 41/2004, 20 décembre 2004, Déc., E. T. 108.690., 11 janvier 2005 et Déc., E. T. 108.686, 19 janvier 2005.

³⁵⁶ A. R. du 28 décembre 1999, *MB*, 31 décembre 1999.

d'informations et la mise à disposition de bases de données, la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement et la fourniture de services d'enseignement à distance³⁵⁷.

5369, 50

art. 18 § 1^{er} et § 2 al. 1^{er} C.T.V.A.

En vertu de l'article 18, § 2, alinéa 1^{er} du C.T.V.A., est considérée comme une prestation de services, l'exécution d'une opération visée à l'article 18, § 1^{er} du C.T.V.A. 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. Par exemple: les prestations des experts judiciaires chargés d'une mission judiciaire, le contrôle technique des véhicules automobiles.

Est en outre considérée comme une prestation de services, pour le tout, l'exécution par une agence de voyages des opérations constitutives ou relevant d'un voyage visé à l'article 1^{er}, § 7, alinéa 1^{er}, 1^o du C.T.V.A. que cette agence de voyages fournit au voyageur³⁵⁸.

Sect i o n I I I .

L i m i t a t i o n d e l a n o t i o n d e « p r e s t a t i o n d e s e r v i c e s »

5370

art. 18 § 3 C.T.V.A.

Ne sont pas considérées comme des prestations de services, les prestations de services qui sont effectuées lors de la cession, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, dans les conditions énoncées à l'article 11 du C.T.V.A. (art. 18 § 3 C.T.V.A.).

Un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, et auquel la société fournit des prestations de services, forme avec celle-ci un assujetti unique. Ces prestations se situent par conséquent en dehors du champ d'application de la T.V.A. et ne sont pas considérées comme des prestations de services au sens de la T.V.A.³⁵⁹.

Sect i o n I V .

A s s i m i l a t i o n à d e s p r e s t a t i o n s d e s e r v i c e s

5371

Certaines opérations qui ne sont pas des opérations économiques sont assimilées à des prestations de services et soumises, comme telles, à la T.V.A.

³⁵⁷ Dir., 7 mai 2002, 2002/38/C.E., *J. O. C. E.*, n° L 128, 41; Circ. n° 9, 12 août 2003, 6-14 et MASSI N, «Régime T.V.A. du «e-commerce» à partir du 1^{er} juillet 2003», *Fiscal o g u e*, 2003, n° 887, 5-7; K I R S C H S. et STAS D., «La T.V.A. et le commerce électronique – en route vers le système définitif?», *R. G. F.*, n° 4, avril 2009.

³⁵⁸ A. R. du 28 décembre 1999, *M. B.*, 31 décembre 1999, 50511.

³⁵⁹ C. J. C. E., 23 mars 2006, n° C-210/4, *FCE Bank pl. c.*; Trib. Bruxelles, 22 septembre 2009, rôle n° 08/1250/A, *Cour. f. i. s. c.*, 2009, 681.

§ 1. UTILISATION D'UN BIEN D'ENTREPRISE

5372

art. 19 § 1^{er} C.T.V.A.

L'article 19 § 1 du C.T.V.A. a été modifié suite à l'adaptation de l'article 45 § 1^{quinqüies}.

Est assimilée à un service à titre onéreux, l'utilisation gratuite et privée d'un bien professionnel qui n'a pas subi la limitation de déduction de l'article 45, § 1^{quinqüies} du C.T.V.A. pour autant que ce bien ait ouvert droit à la déduction complète ou partielle de la T.V.A.

L'adaptation de l'article 19, § 1^{er} du C.T.V.A. est liée l'instauration de l'article 45, § 1^{quinqüies} du C.T.V.A. à partir de 1^{er} janvier 2011. La nouvelle législation découle de la transposition en droit belge d'une Directive européenne, édictée pour contrer la jurisprudence européenne et en particulier la portée de l'arrêt Seeling³⁶⁰. Elle s'applique à la T.V.A. qui est devenue exigible après le 31 décembre 2010. Ce qu'on appelle le mécanisme Seeling à l'égard des biens (immobiliers) utilisées de manière mixte impliquait que l'assujetti (y compris les sociétés³⁶¹) pouvait déduire immédiatement toute la T.V.A. alors qu'il n'était tenu qu'à opérer une correction annuelle. Le contribuable bénéficiait donc d'un avantage de cash-flow important.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'utilisation privée gratuite de biens professionnels, tant mobiliers qu'immobiliers, est (de nouveau) visée par cette disposition, sauf si la T.V.A. sur le bien professionnel a été limitée dès le début en fonction de la proportion réelle privée/professionnelle sur base de l'article 45, § 1^{quinqüies} du C.T.V.A. L'article ne s'applique pas à l'égard des biens loués³⁶².

Ceci signifie que le nouvel article 19, § 1 du C.T.V.A. n'est encore d'application que lorsque le bien d'investissement n'était pas utilisé dès le début à des fins privées (par ex. la camionnette qui a été exceptionnellement utilisée par un gérant au cours du week-end pour un déménagement privé). Pour la détermination de l'utilisation privée et donc de la T.V.A. due, le fisc abandonne en outre la possibilité de se baser sur l'évaluation forfaitaire telle qu'elle existe à l'impôt sur les revenus pour les avantages de toute nature³⁶³. On doit en tout cas se baser sur l'utilisation réelle et sur les dépenses exposées qui y sont liées³⁶⁴. Une évaluation forfaitaire n'est admise que si la méthode utilisée tient compte de manière proportionnelle de l'importance réelle de cette utilisation réelle³⁶⁵.

Les nouveaux articles 19, § 1 du C.T.V.A. et l'article 45, § 1^{quinqüies} du C.T.V.A. ont

³⁶⁰ C. J. C. E., 8 mai 2003, aff. C-269/00, Wolfgang Seeling, *F. J. F.*, N° 2003/17, *A. F. T.* 2004, n° 2, 75.

³⁶¹ C. J. U. E., 29 mars 2012, C-436/10, BLM sa, *F. J. F.*, N° 2012/248. Le fisc argumentait auparavant que les principes de l'arrêt Seeling ne s'appliquait qu'à l'égard des personnes physiques (voir notamment Circ. AFER n° 5/2005 (E.T. 108.691), 31 janvier 2005).

³⁶² Art. 7 alinéa 2 2° A.R. n° 3.

³⁶³ Déc., n° E.T. 112.791 du 12 juillet 2007.

³⁶⁴ Déc., n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011.

³⁶⁵ C. J. U. E., 16 février 2012, n° C-594/10, T.G. van Laarhoven, *J. O. U. E.* 31 mars 2012, n° 98, 8.

été commentés en détail dans une décision administrative du 20 octobre 2011³⁶⁶. Cette décision expose les principes relatifs à l'exercice de la déduction T.V.A. en matière de voitures de société et d'autres biens et services utilisés de manière mixte. La décision a été adaptée à maintes reprises, le calcul de la déduction T.V.A. prévoyant l'application de méthodes forfaitaires³⁶⁷.

Est interdite, l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert droit à déduction complète ou partielle de la T.V.A.³⁶⁸. L'utilisation privée d'un bien n'est imposable qu'à titre exceptionnel et, par conséquent, l'expression «utilisation d'un bien» doit être interprétée strictement, en ce sens qu'elle comprend uniquement l'utilisation du bien lui-même. Ainsi, les prestations de services fournies par des tiers en vue de l'entretien ou de l'exploitation du bien, sans possibilité de déduction par l'assujetti de la T.V.A. versée en amont, ne relèvent pas de cette disposition³⁶⁹.

L'employeur qui assure le transport de ses salariés, de leur domicile jusqu'à leur lieu de travail, à titre gratuit et sans lien concret avec la prestation de travail ou le salaire, n'effectue pas une prestation de services à titre onéreux. Cette opération satisfait ainsi des besoins privés des salariés et elle est donc normalement taxée comme une prestation de services à soi-même. Cependant, cette opération ne sera pas taxée lorsque les circonstances de la cause, comme par exemple, la difficulté de recourir à d'autres moyens de transport convenables et les changements de lieu de travail, commandent que le transport des salariés soit assuré par l'employeur. Dans ces conditions, ces prestations ne sont pas effectuées à des fins étrangères à l'entreprise³⁷⁰.

L'administration admet qu'il n'y a pas de perception de la taxe lorsque le prix, ou à défaut de prix, la valeur normale, par unité commerciale, du bien mis à disposition n'atteint pas 250 EUR³⁷¹.

La T.V.A. est due si un exploitant d'hôtel met gratuitement une chambre d'hôtel à la disposition d'un membre du personnel³⁷².

art. 26 al. 2 Dir. T. V. A.

Conformément à l'article 26, § 2 de la Directive T.V.A., les Etats membres peuvent s'abstenir d'assimiler certaines prestations ou utilisations à des prestations de services effectuées à titre onéreux. En revanche, cette disposition n'habilite nullement les Etats membres à prévoir des faits générateurs non-visés par l'article 26, § 1^{er} de la Directive T.V.A.³⁷³.

Cette assimilation n'a pas vocation à établir une règle selon laquelle des opérations qui se situent en dehors du champ d'application du régime T.V.A. peuvent être considérées comme étant effectuées à des «fins étrangères» à l'entreprise. Par conséquent, cette «assimilation» ne s'applique pas à l'utilisation de biens et de services affectés à l'entreprise pour les besoins d'opérations autres que les opérations entrant dans le champ d'application de la T.V.A., la T.V.A. due au titre de l'acquisition de ces biens et de ces services, se rapportant à de telles opérations, n'étant pas déductible³⁷⁴.

³⁶⁶ Déc. T. V. A., n° E. T. 119.650 du 20 octobre 2011.

³⁶⁷ Communiqué de presse du 4 novembre 2011, www.monKEY.be, Sources; X, «Bt w en voor del en van alle aard: ni euwe beslissing opgeschort», *Fi sc. Act.*, 2011, n° 39, 10; Déc. T. V. A., n° ET 119.650/2, 23 décembre 2011; Déc. T. V. A., n° 119.650/3, 11 décembre 2012; Déc. T. V. A., n° ET 119.650/4, 9 septembre 2013.

³⁶⁸ C. J. C. E., 27 juin 1989, n° 50/88, Kühne, *Rec.* 1989, 1925; *F. J. F.*, N° 90/26.

³⁶⁹ C. J. C. E., 25 mai 1993, n° C-193/91, Mbsche, *Rec.* 1993, I-2615; *F. J. F.*, N° 93/381; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 108, 460.

³⁷⁰ C. J. C. E., 16 octobre 1997, n° C-258/95, Julius Fili beck Söhne, *Rec.* 1997, I-5577, concl. av. gén. P. LEGER.

³⁷¹ *Circ.* n° 4/1996, *Rev. T. V. A.*, n° 121, 423; voir également VANDENDRI ESSCHE, P., «Voor del en van alle aard. Våt met de B. T. W.?», *A. F. T.*, 1996, 20.

³⁷² *Q. R.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-25, *Q* n° 686, Nyssens, 25 mai 2000, 1184.

³⁷³ C. J. C. E., 11 septembre 2003, n° C-155/01, Cookies Wbrld.

³⁷⁴ C. J. C. E., 12 février 2009, aff. n° C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, *T. F. R.* 2009, n° 361, 435.

§ 2. TRAVAIL IMMOBILIER POUR SES PROPRES BESOINS

5373

art. 19 § 2 al. 1^{er} 1^o C.T.V.A.

En vertu de l'article 19, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o du C.T.V.A., est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'exécution, par un assujetti, d'un travail immobilier³⁷⁵:

1. pour les besoins de son activité économique, à l'exception:
 - a. des travaux de construction d'un bâtiment effectués par un assujetti visé à l'article 12, § 2 du C.T.V.A.;
 - b. des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage, lorsque l'exécution de tels travaux par un assujetti ouvrirait droit à la déduction complète de la taxe;
2. 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.

art. 19 § 2 al. 2 C.T.V.A.

Pour l'application du C.T.V.A., il y a lieu d'entendre par «travail immobilier» tout travail de construction, de transformation, d'achèvement, d'aménagement, de réparation, d'entretien, de nettoyage et de 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 en manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature (art. 19 § 2 al. 2 C.T.V.A.)³⁷⁶. Par souci de simplification, l'administration accepte que la T.V.A. ne soit pas due en ce qui concerne les travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage effectués par le personnel d'un organisme public pour les besoins de celui-ci. Cette problématique fait actuellement l'objet d'un réexamen par l'administration et on ne peut pas exclure que cette tolérance administrative disparaisse dans le futur³⁷⁷.

Concernant les problèmes relatifs à l'affectation concomitante ou partielle à une activité économique, voir AMAND, C., «Avantages par nature et T.V.A. Déductions, régularisations, livraisons et prestations de services à soi-même», *R.G.F.*, 1997, 123.

Sect i on V.

Ext ensi on de l a not i on de prest at i on de servi ces

§ 1. COMM SSI ONNAI RES ET I NTERMÉDI AI RES Y ASSI M LÉS

5375

art. 20 § 1^{er} C.T.V.A.

Parallèlement à l'article 13 du C.T.V.A., l'article 20, § 1^{er} du C.T.V.A. dispose que, sous réserve de ce qui est applicable aux agences de voyages, lorsqu'un commissionnaire (art. 13 § 1^{er} C.T.V.A.) ou un intermédiaire y assimilé (art. 13 § 2 C.T.V.A.), s'entremet dans les prestations de services telles que visées à l'article 18 C.T.V.A., il est réputé avoir reçu personnellement ces services et les avoir fournis personnellement³⁷⁸.

Selon l'administration de la T.V.A., si les dépenses engagées par le locataire lui sont remboursées, en tout ou

³⁷⁵ Voir Cass., 12 décembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/83, 272, *R.G.F.*, 2004, 27, note SEPULCHRE, V., *T.F.R.*, 2004, n° 262, 543, note VANBIERVELT, F.

³⁷⁶ SPAGNOLI, K., «Nieuwe fiches 281.45 - Geen RV op auteursrechten aan vennootschappen», *Fisc. Act.* 2009, n° 19, 5.

³⁷⁷ *Q.R.*, Chambre 2010-2011, n° 023, 44, *Q* n° 0233, Brotcorne, 20 janvier 2011.

³⁷⁸ VAN MOORSEL, J., «Doorfacturatie van kosten in groepsverband: wat met de commissi onair sfi ctie inzake dienstprestaties», dans *Fiscaal Praktijkboek - Indirecte belastingen*, Malines, Kl uwer, 2002, 113-151. Voir également, Gand, 27 janvier 2004, *F.J.F.*, N° 2004/233, 787.

en partie, sous l'une ou l'autre forme, par le propriétaire, il est censé, en vertu du principe du commissionnaire contenu à l'article 20, § 1^{er} du C.T.V.A., avoir fourni un service à ce propriétaire, dans la mesure où les travaux effectués ont été indemnisés par ce dernier³⁷⁹.

Lorsque le propriétaire rembourse un montant au locataire à titre d'indemnisation pour des travaux de transformation effectués et payés par ce dernier, le locataire est présumé avoir presté un service au propriétaire du bâtiment³⁸⁰.

La Cour de cassation a pourtant nuancé cette position de l'administration fiscale. Le principe du commissionnaire ne s'applique pas si un locataire a fait exécuter des travaux pour pouvoir exercer ses activités dans le bâtiment³⁸¹.

§ 2. RÉGIME PARTICULIER DES AGENCES DE VOYAGES

5376

Un régime particulier est prévu pour les agences de voyages (ou organisateurs de circuits touristiques) qui remplissent les conditions suivantes:

- agir en leur propre nom à l'égard du voyageur;
- utiliser, pour la réalisation du voyage, des livraisons ou des prestations d'autres assujettis.

Ce régime particulier présente les caractéristiques suivantes:

- les opérations effectuées par l'agence de voyages sont considérées comme une prestation unique de l'agence au voyageur;
- le lieu d'imposition de cette prestation de service unique est l'Etat membre dans lequel est établi le siège de l'activité économique de l'agence de voyages ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation. Contrairement au régime applicable dans les pays voisins, la Belgique soumet à la taxe les voyages effectués hors de la Communauté;
- la base d'imposition, hors taxe, de cette prestation de service est constituée par la marge de l'agence, c'est-à-dire par la différence entre le montant total (hors taxe) à payer par le voyageur et le coût effectif supporté par l'agence pour les livraisons et prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur. Le régime belge présente la caractéristique que des bases forfaitaires d'imposition (6 %, 13 % ou 18 % du prix selon le cas) sont fixées par l'arrêté royal n° 35³⁸².

art. 1^{er} § 7 al. 1^{er} 1° C.T.V.A.

La notion de voyage doit être interprétée dans ce contexte de la manière fixée à l'article 1^{er}, § 7, alinéa 1^{er}, 1° du C.T.V.A. Cela ne couvre pas la situation d'une agence de voyage qui vend des billets d'opéra sans que cela ne soit accompagné d'aucun véritable service de voyage. Cette vente distincte de billets d'opéra ne tombe donc pas sous le régime spécial³⁸³. Il en va de même pour l'entreprise de transport qui se contente d'assurer le transport de personnes en fournissant un transport en autocars aux agences de voyages et qui ne fournit aucun autre service, tel que l'hébergement, une activité de

³⁷⁹ Déc., n° E.T. 9284, 27 janvier 1972, *Rev. T.V.A.*, n° 6, 200; *Q.R.*, Ch. repr., 1973-1974, n° 7, *Q* n° 31 Bode, *Rev. T.V.A.*, n° 15, 224.

³⁸⁰ Trib. Gand, 23 novembre 2000, *T.F.R.*, 2001, 197, 260-266, avec note AGACHE, L.

³⁸¹ Cass., 15 mars 2013, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° C 13/0165.

³⁸² A.R du 28 décembre 1999, *M.B.*, 31 décembre 1999, 50517.

³⁸³ C.J.U.E., 9 décembre 2010, aff. C-31/10, *M n e r v a K u l t u r r e i s e n G r b H*.

guide ou de conseils³⁸⁴. Le régime spécifique de la marge pour les agences de voyage s'applique à un tenancier d'hôtel qui, outre le logement, assure à ses hôtes, en contrepartie du paiement d'un prix global, le transport entre l'hôtel et certains points de rassemblement imposés et qui offre une excursion en autocar au cours du séjour, et qui fait appel pour ce faire à des services de transport organisés par des tiers³⁸⁵.

Pour un commentaire, voir circulaire n° 33/1978³⁸⁶.

art. 1^{er} § 7 al. 1^{er} 2° C.T.V.A.

Jusqu'au 31 décembre 1999, ce régime particulier s'appliquait également aux «agences de voyages» qui intervenaient, en qualité d'intermédiaire, dans la vente de voyages (p. ex. la vente de voyages pour des tour-opérateurs belges ou étrangers). A l'occasion d'une plainte déposée par un bureau de voyage belges au Parlement européen et de la mise en demeure, par la Commission européenne, qui a suivi, le législateur belge a adapté la législation belge au 1^{er} janvier 2000, conformément à la Sixième Directive et désormais, le champ d'application du régime particulier est limité aux agences de voyages *sensu stricto* (cf. art. 1^{er} § 7 al. 1^{er} 2° C.T.V.A.³⁸⁷).

Lorsque l'agence fournit des prestations elle-même et par ses propres moyens, elle est considérée comme un transporteur, un hôtelier, etc. Ces services sont donc d'office soumis aux règles ordinaires qui sont applicables à chacune de ces prestations.

Ainsi, 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 prestation³⁸⁸.

Le 8 février 2002, la Commission européenne a déposé une proposition de Directive modifiant la Sixième Directive en ce qui concerne le régime particulier des agences de voyages³⁸⁹. Elle vise à une simplification, une modernisation et une plus grande uniformité dans l'application de la législation T.V.A. communautaire pour les agences de voyages. Elle veut aussi mettre fin à la distorsion de concurrence qui joue en défaveur des organisateurs de voyages établis dans l'UE.

Sect i on VI .

Li eu de l a prest ati on de servi ces

5377

Bibliographie – KAISER, F., *La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services internationales*,

³⁸⁴ C. J. U. E., 1^{er} mars 2012, n° C-220/11, Star Coaches s.r.o., *J. O U E*, 4 août 2012; C. J. C. E., 25 octobre 2012, n° C-557/11, Maria Kozak, *T. F. R.*, 2013, n° 433, 47.

³⁸⁵ C. J. C. E., 22 octobre 1998, n°s C-308/96 et C-94/97, The Howden Court Hotel, *Rec. C. J. C. E.*, 1998, I-6229, concl. avoc. gén. LEGER, P., *T. F. R.*, 1999, 301, note BOLLI NGH, I.

³⁸⁶ Voir aussi: Li ège, 3 novembre 2010, *Act. f. i. s. c.*, 2011, n° 35, 3-6.

³⁸⁷ A. R. du 28 décembre 1999, *M. B.*, 31 décembre 1999, 50507-50518.

³⁸⁸ *Q. R.*, Chambre, 2008-2009, n° 051, p. 195-196, *Q* n° 196, Brot corne, 19 janvi er 2009.

³⁸⁹ *J. O C. E.*, n° C-126 E, 390, 28 mai 2002 et DEW LDE, K., EECKHOUT, K. et BOONE, C., «The European Commi ssi on's Proposal to Si mplify the European VAT Rules», *VAT Mbn i tor*, 2003, 7-15.

Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981.

- DE PRETER, J. et STAS, D., «BTW-regime van e-commerce», dans *Dossier e-commerce*, Anvers, Kluwer, 2004.
- BONAFONS, J., «La taxation des prestations de services dans la proposition de la Sixième Directive», *R.M.C.*, 1974, 467.
- STUKKENS, M., «Etude générale», *Rev. T.V.A.*, 1980, n° 46.
- DELANGRE, J., «Les prestations des intermédiaires commerciaux. Application de la T.V.A. et lieu d'utilisation des services», *R.G.F.*, 1981, 243.
- VANDEN BERGHE, L., «Territorialiteit van de B.T.W.», *Fiskofoon*, 1981, 2-15 et 55-70.
- TERRA, B.J.M., «VAT in the EEC», *C.M.L.R.*, 1989, 449.
- TERRA, B.J.M., «Avoidance of double taxation, in VAT: the place of supply in the EEC», *International VAT Monitor*, 1990, 8.
- AMAND, C., «Cross-border leasing et T.V.A.», *R.G.F.*, 1994, n° 8-9, 240-255.
- DE BROE, L., «Cross-border leasing van auto's in België: aspecten van B.T.W. – Vrij verkeer van diensten: analyse van en commentaar op het ARO Lease-arrest van het Hof van Justitie», *A.F.T.*, 1997, 382-397.
- HINNEKENS, L., «BTW of nieuwsoortige belastingheffing in de digitale economie? Kanttekening bij een rede 'Of de BTW het redt met Telecom en Internet'», *T.F.R.*, 1997, 295-306.
- SPINCEMAILLE, L., «Van Internet, elektronische Handel, telecommunicatie-revolutie en bittaks», *A.F.T.*, 1997, 360-381.
- VANDENDRIESSCHE, P., «B.T.W. en telecommunicatiediensten: nieuw stelsel vanaf 1 juni 1997», *A.F.T.*, 1997, 271-289.
- DE CLIPPEL, B., «Commerce électronique international: localisation des opérations en matière de T.V.A.», *R.C.F.*, 2001, 343-352.
- HINNEKENS, L., «An updated overview of the European VAT rules concerning electric commerce», *E.C. Tax*, 2002/2, 65-71.
- HINNEKENS, L., «VAT Directive on Electronic Services – Some open questions», *European Taxation*, 2003, 279-283.
- VANDERSTICHELEN, B. et DEREGNAUCOURT, I., «VAT package – Paquet T.V.A. – Exposé des nouvelles règles», *R.G.F.*, 2008, n° 10, 3-18.
- KIRSCH, S. et STAS, D., «La T.V.A. et le commerce électronique – en route vers le système définitif?», *R.G.F.*, 2009, n° 4, 2-10.
- HEIRMAN, J. et STAS, D., «Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden», *T.F.R.*, 2010, n° 383, 527-551.

§ 1. INTRODUCTION

5378

art. 21 § 2 et 3 C.T.V.A. et art. 21bis C.T.V.A.

Pour être soumise à la T.V.A. belge, une prestation de services doit être effectuée en Belgique. Tel est le cas lorsque sa localisation, conformément à l'article 21, § 2 et 3 du C.T.V.A. et à l'article 21bis du C.T.V.A. se trouve en Belgique.

Il s'agit d'une des matières les plus complexes et les plus importantes de la T.V.A. Il existe tout un éventail de critères différents, lesquels se réfèrent à des notions qui, souvent, ne sont pas interprétées de manière uniforme par les Etats membres et qui ont, pour conséquence, que les assujettis sont redevables de la taxe selon des procédures qui ne sont pas harmonisées (pour la Belgique, voir n^{os} 5837 et s.). L'assujetti établi en Belgique devra être extrêmement attentif à cette matière lorsqu'il traite avec un assujetti établi à l'étranger.

L'objectif de ces dispositions est d'éviter, d'une part, les conflits de compétence, susceptibles de conduire à des doubles impositions, et d'autre part, les situations de non-

imposition de recettes³⁹⁰. Contrairement aux conventions préventives de la double imposition des revenus, la taxation dans un pays n'exclut pas la taxation dans un autre et, inversement, la non-taxation dans un pays n'implique pas nécessairement la non-taxation dans un autre.

Ces règles de localisation des prestations de services ont fait l'objet d'une modification significative au 1^{er} janvier 2010. Pour un exposé des anciennes règles, nous vous renvoyons aux éditions précédentes du Manuel de Droit fiscal.

§ 2. LES RÈGLES DE LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES

1. Règle générale

5378, 10

art. 21 § 1^{er} et 2 C.T.V.A.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, le principe général est que le lieu d'une prestation de services fournie à un assujetti agissant en tant qu'assujetti tel que défini au sens précisé à l'article 21, § 1^{er} C.T.V.A., est réputé se situer à l'endroit où le preneur des prestations de services a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces prestations de services sont fournies à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu de la prestation de services est l'endroit où cet établissement stable est situé. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de la prestation de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de telles prestations a son domicile ou sa résidence habituelle (art. 21, § 2 C.T.V.A.).

L'article 21, § 1^{er} C.T.V.A. précise ce qu'il faut entendre par «assujetti». Dorénavant, seront visés tant les assujettis normaux que les assujettis exemptés, mixtes ou partiels dans la mesure où le client n'agit pas à des fins étrangères à son activité économique. Il est sans importance que les services sont utilisés pour le secteur non-taxable d'un assujetti partiel³⁹¹. Ainsi, les personnes exerçant des activités exonérées par l'article 44 sont également des preneurs agissant pour les besoins de leur entreprise³⁹².

Une personne morale non assujetti qui possède un numéro de T.V.A. pour déclarer ses acquisitions intracommunautaires est aussi considérée comme un assujetti.

De manière plus générale, un prestataire de services peut considérer que son client est un assujetti s'il communique un numéro de T.V.A. valable³⁹³.

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 prestation³⁹⁴.

³⁹⁰ C. J. C. E., 4 juillet 1985, n° 168/84, Berkholz, *Rec.*, 1985, 1-2251. Un Etat est libre d'étendre le champ d'application de sa législation fiscale au-delà de ses limites territoriales proprement dites, aussi longtemps qu'il n'empiète pas sur les compétences d'autres Etats (C. J. C. E., 23 janvier 1986, n° 283/84, Trans Tirreno Express, *Rec.*, 231).

³⁹¹ C. J. C. E., 6 novembre 2008, aff. C-291/07, *TRR J. Q. C. E. C.*, n° 327, 20 décembre 2008, 4; *C. r. c.* n° AAF 19/ 2009, 22 décembre 2009, point 8.

³⁹² *Q. R.*, Sénat, 1990-1991, *Q. n°* 16, de Clippel, 16 novembre 1990, 307.

³⁹³ *Q. R.*, Chambre 2010-2011, n° 025, 6, *Q. n°* 0237, Brotcorne, 21 janvier 2011.

³⁹⁴ *Q. R.*, Chambre, 2008-2009, n° 068, p. 103-105, *Q. n°* 489, de Donnea, 28 mai 2009.

Pour l'application des règles de localisation, 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'entreprise³⁹⁵. L'«établissement stable» consiste en une installation fixe qui est établie à un autre endroit que le siège sans constituer une entité juridiquement distincte de celui-ci et qui comporte la présence permanente de moyens matériels et techniques permettant, selon le cas, de réaliser des opérations au départ de cette installation ou de s'y faire fournir des prestations de services³⁹⁶.

Lorsqu'une agence de voyages, dont le siège est situé au Danemark, fournit à des voyageurs des prestations de services par l'intermédiaire d'une société opérant en qualité d'agent au Royaume-Uni, ces prestations sont imposables à la T.V.A. au Royaume Uni, dès lors que cette société, qui agit comme auxiliaire de l'organisateur, dispose de moyens humains et techniques qui caractérisent un établissement stable³⁹⁷.

Si un assujetti, preneur de services, possède un établissement stable qui est situé dans un pays autre que celui où il a établi le siège de son activité économique et que la prestation de services est fournie à cet établissement stable, alors le lieu de cette prestation est l'endroit où cet établissement est situé. Par établissement stable au bénéfice duquel une prestation de services est effectuée, on entend un établissement qui présente un degré suffisant de permanence et possède une structure adéquate en termes de moyens humains et techniques qui permettent de recevoir et d'utiliser les services qui lui sont rendus³⁹⁸. Un bureau d'information dont le personnel n'a aucun pouvoir d'engager la société étrangère, semble *a priori* répondre à la définition de l'établissement stable' vu qu'il peut recevoir et utiliser ces services³⁹⁹.

Le rattachement au lieu d'un établissement stable suppose que les services fournis le soient pour les besoins de cet établissement et non 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 concernés⁴⁰⁰. 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.

Le fait que le contrat ait été conclu par l'établissement stable lui-même ou que le bon de commande émane de celui-ci, que l'opération soit facturée au nom, à l'adresse et sous le numéro d'identification à la T.V.A. de cet établissement et que le paiement soit effectué à partir d'un compte ouvert au nom dudit établissement doit être pris en considération. Il importe à tout le moins que le traitement de la documentation commerciale et financière relative à l'opération se fasse effectivement par le biais de l'établissement stable.

Il va toutefois de soi que l'administration de l'Etat membre dans lequel est situé

³⁹⁵ Art. 10 Règlement d'exécution.

³⁹⁶ Art. 11 Règlement d'exécution. *Q R*, Ch. repr., 1992-1993, 22 mars 1993, *Q* n° 382 de Clippelle, 20 janvier 1993, 4419, *Rev. T.V.A.*, 1993, n° 104, 588; C. J. C. E., 4 juillet 1985, n° 168/84, G. Berkhof, *Rec.* 1985, I-2251, AGACHE, L. et VANHALLE, T., «De vaste inrichting inzake BTW een eigen werkelijkheid?», *T.F.R.*, 2000, 191, 1011-1045. Pour une comparaison entre les notions d'établissement stable en impôts directs et indirects, voir notamment, SCOPPIQ, M.E., «La notion d'établissement stable dans le cadre international des impôts directs et indirects», *R.G.F.*, 2005, n° 2, 8-14.

³⁹⁷ C. J. C. E., 20 février 1997, aff. C-260/95, DFDS A/S, *Rec. C. J. C. E.*, I-1006; *Rev. T.V.A.*, n° 130, 1025.

³⁹⁸ Article 11 du Règlement d'exécution.

³⁹⁹ *Q* n° 0237, Brotcorne 21 janvier 2011, *Q R*, Ch. repr., n° 025, 2010-2011, 6.

⁴⁰⁰ *Q* n° 0237, Brotcorne 21 janvier 2011, *Q R*, Ch. repr., n° 025, 2010-2011, 6.

l'établissement stable d'une entreprise établie dans un autre pays, a la possibilité d'établir, par tous moyens de droit commun, 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 T.V.A. due soit par application directe de la règle d'auto-liquidation, soit par solidarité lorsque la bonne foi du prestataire établi dans cet Etat membre n'est pas remise en cause⁴⁰¹.

Les prestations qui sont accessoires à la prestation principale tombent sous la disposition de localisation de l'acte principal. 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 prestataire⁴⁰². Le lieu d'une prestation complexe, c'est-à-dire un service qui consiste en différentes opérations, est quant à lui, déterminé suivant la règle générale⁴⁰³.

L'application de principe de la règle générale implique que, pour beaucoup de services, il n'y aura plus de discussion au sujet du lieu du service (*cf.* travaux à façon, services de management, traitement des déchets, services intra-groupes) et/ou que certaines optimisations disparaissent (par ex. le leasing transfrontalier de voitures avec le Luxembourg).

art. 21*bis* C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services fournies à un non assujetti (ou à un assujetti qui affecte les services exclusivement à son usage privé) est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire, qui est établi en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu de ces prestations de services est l'endroit où cet établissement stable est situé. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de ces prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle (art. 21*bis* C.T.V.A.).

Un assujetti qui dispose d'un établissement stable en Belgique est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi en Belgique lorsque cet établissement ne participe pas à la livraison de biens ou à la prestation de services.

Un tel établissement est réputé participer à la livraison de biens ou à la prestation de services lorsqu'au moins une des conditions suivantes est remplie:

- le contrat qui est à la base de l'opération a été conclu avec l'établissement stable;
- la facture relative à l'opération est délivrée par l'établissement stable avec mention de ses coordonnées (dénomination, adresse et numéro d'identification à la T.V.A. BE de l'établissement stable);
- l'opération et les opérations supplémentaires éventuelles sont réalisées avec la participation matérielle directe ou indirecte de l'établissement stable, en d'autres termes, les moyens techniques et/ou humains de l'établissement stable sont utilisés pour effectuer la livraison ou la prestation de services.

La mise à disposition d'une salle de réunion par un établissement stable belge pour des collègues du siège

⁴⁰¹ *Q R*, Ch. repr., 2008-2009, n° 068, p. 105-108, *Q* n° 498, de Donnea, 28 mai 2009.

⁴⁰² C. J. C. E., 25 février 1999, aff. 349/96, Card Protection Plan, *Rec. C. J. C. E.*, 1999, I-937. LIEBMAN, H., ROUSSELLE, D. «VAT treatment of composite supplies», *International VAT Monitor*, 2006-2, 110-113.

⁴⁰³ C. J. C. E., 25 janvier 2001, aff. C-429/97, Commission c. France, *Rec. C. J. C. E.*, 2001, I-637. Pour une application pratique des règles applicables en cette matière, voir notamment, *Q P*, Ch. repr., 2004-2005, n° 83, 14250, *Q*, n° 769, Fournaux, 2 mai 2005.

principal étranger afin d'y tenir quelques réunions avec des clients belges dans le cadre de services prestés pour ces derniers directement à partir de l'étranger, est un soutien logistique qui est en principe d'une importance négligeable pour la réalisation ultérieure de l'opération. Etant donné qu'une telle intervention n'a généralement pas un caractère essentiel, l'établissement stable n'est en principe pas réputé participer à l'opération⁴⁰⁴.

5378, 12

Malgré ces nouvelles règles générales, il existe un certain nombre de règles spécifiques. Certaines règles spécifiques valent tant à l'égard des preneurs assujettis que non assujettis pour d'autres qu'à l'égard des preneurs non assujettis. Les critères généraux n'ont pas de prééminence sur les règles de rattachement spécifique⁴⁰⁵. Les règles de rattachement spécifiques visent à établir un régime spécial pour les prestations de services dont le coût se retrouve dans le prix des biens⁴⁰⁶.

Pour toutes les règles relatives à la location des prestations fournies par les mandataires et les courtiers, nous renvoyons à la Circulaire du 25 février 2010⁴⁰⁷.

2. Exceptions valant tant à l'égard des preneurs assujettis qu'à l'égard des preneurs non assujettis.

- a. Le lieu de la prestation de services est le lieu où le bien immeuble est situé

5378, 20

art. 21 § 3 1° C.T.V.A.

Le lieu de la prestation de services est l'endroit où est situé l'immeuble lorsqu'il s'agit d'un service qui est relatif à un immeuble par nature (art. 21, § 3, 1° et 21bis § 2 1° C.T.V.A.). Sont en particulier visés les travaux immobiliers, les services visés à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 8° à 10° ou 15°, l'octroi du droit d'utiliser un bien immeuble, les prestations d'experts et d'agents immobiliers ou les prestations de services qui tendent à préparer, à coordonner ou à surveiller l'exécution de travaux immobiliers⁴⁰⁸.

Sont également visés sans distinction, les services d'entreposage (*cf.* entreposage actif ou passif)⁴⁰⁹. Dès que le service d'entreposage a un rapport suffisamment direct avec un bien immobilier, la prestation de services est taxable dans le pays où l'entrepôt est localisé. Pour autant que, pour ces services, aucune exonération T.V.A. ne s'applique (p.ex. l'art. 41 C.T.V.A.), une T.V.A. belge sera due pour l'utilisation d'entrepôts situés en Belgique. Toutefois, le fisc accepte, jusqu'à nouvel ordre, que l'entreposage actif tombe sous la règle de localisation générale entre assujettis⁴¹⁰. Suivant la Cour de justice, il n'y a prestation d'un service lié à un bien immobilier que si l'entreposage constitue la prestation principale d'une opération unique et s'il est accordé aux bénéficiaires de cette prestation un droit d'utilisation de tout ou partie d'un bien immeuble expressément

⁴⁰⁴ *Q R*, Chambre, 2009-2010, n° 103, p. 153-154, *Q* n° 117, DE Donnea, 17 décembre 2009.

⁴⁰⁵ C. J. C. E., 15 mars 2001, aff. C-108/00, Syndicat des producteurs indépendants, *T. F. R.*, 2001, 202, 552-561, avec note VANDENBERGHE, L.

⁴⁰⁶ C. J. C. E., 26 septembre 1996, aff. C-327/94, Jürgen Dudda c Fin auzamt Bergisch Gladbach, *Rec.* 1996, I-4595.

⁴⁰⁷ *Circ.* n° AFER 16/2010 (E.T. 117.880), 25 février 2010, MASSI N, «BTWpakket: circulaire 'tussenpersonen' gepubliceerd», *Fiscal ogue*, 2010, n°1198, 4.

⁴⁰⁸ L'énumération dans la disposition légale rend superflue cet A.R. n° 5 et il est par conséquent supprimé.

⁴⁰⁹ *Q R*, Chambre 2009-2010, n° 080, 28-33, *Q* n° 449, Van der Mael en, 4 mai 2009; *Circ.* AFER n° 3/2010, 7 janvier 2010, point 71; voir toutefois *Q R*, Chambre 2009-2010, n° 105, 36-38, *Q* n° 486, Van Biesen, 12 mars 2010.

⁴¹⁰ *Q R*, Chambre 2009-2010, n° 105, 36-38, *Q* n° 486, Van Biesen, 12 mars 2010.

déterminé⁴¹¹.

La prestation de services du notaire portant sur la cession d'un bien immeuble est réputée se situer à l'endroit où est situé le bien immeuble⁴¹².

Le fait de céder un droit de pêche sous forme d'une cession à titre onéreux de permis de pêche constitue une prestation de services se rattachant à un bien immeuble⁴¹³.

Suivant l'administration, lorsqu'un architecte d'intérieur effectue aussi bien des prestations de services tendant à la préparation ou à la coordination d'un travail immobilier, que d'autres prestations de services, le lieu de la prestation de services doit toujours être déterminé en fonction de l'article 21, § 2, 1° du C.T.V.A.⁴¹⁴.

On sera particulièrement attentif au fait que la notion de service relatif à un bien immeuble n'est pas interprétée de façon uniforme par tous les Etats membres.

Le lieu des prestations de services fournies par une association dont l'activité consiste à organiser l'échange entre ses membres de leurs droits d'utilisation à temps partagé portant sur des logements de vacances en contrepartie desquelles cette association perçoit de ses membres des frais d'adhésion, des cotisations annuelles ainsi que des frais d'échange est le lieu où est situé l'immeuble sur lequel le membre concerné est titulaire du droit d'utilisation à temps partagé⁴¹⁵.

b. Le lieu du service est l'endroit où le transport de personnes est effectué

5378, 22
art. 21 § 3 2° C.T.V.A.

Le lieu du transport de personnes est réputé se situer à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues (art. 21, § 2, 2° C.T.V.A.). Pour les règles applicables aux prestations de transport et aux prestations accessoires aux prestations de transport, nous renvoyons à la Circulaire du 7 janvier 2010⁴¹⁶.

Dans une prestation de transport international de personnes à forfait, la contrepartie globale de cette prestation doit, pour la détermination de la partie du transport imposable dans chacun des Etats membres concernés, être ventilée au prorata des distances qui y ont été parcourues. Les autres éléments, comme la durée du service de transport, ne sont pas des éléments significatifs⁴¹⁷.

c. Le lieu du service est l'endroit où l'activité a lieu

5378, 24
art. 21 § 3 3° C.T.V.A.

La prestation consistant 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 sont soumises à la T.V.A. du pays où ces activités ont effectivement lieu (art. 21 § 3 3° C.T.V.A.). Est sans incidence le fait que l'assujetti peut/doit s'inscrire au préalable⁴¹⁸.

⁴¹¹ C. J. C. E., 27 juin 2013, n° C-155/12, RR Donnelley, *J. O. C. E. C.*, 3 août 2013, 30-31.

⁴¹² *Q. R.*, Sénat et Déc. n° E.T. 121.923, 3 avril 2012, *Q.*, n° 5-5133 Tommel ein 5 janvier 2012.

⁴¹³ C. J. C. E., 7 septembre 2006, aff. C-166/05, Heger Rudi GrbH.

⁴¹⁴ Déc., n° E.T. 111.100 du 28 avril 2006.

⁴¹⁵ C. J. C. E., aff. RCI Europe, C-37/08, 3 septembre 2009, *Rec. C. J. C. E.*, 2009, I-07533.

⁴¹⁶ *Q. R. C.* n° E.T. 117.619 (AFER 3/2010), 7 janvier 2010.

⁴¹⁷ C. J. C. E., 6 novembre 1997, aff. C-116/96, *Reisebüro Binder*, *Rec.*, p. I-6103, concl. av. gén. A. La Pergola.

⁴¹⁸ *Q. R. C.* n° 01/2011 du 25 janvier 2011.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, tous les autres services relatifs aux activités précitées qui sont prestées à des preneurs assujettis, sont soumises à la règle de localisation générale⁴¹⁹.

Quelques applications sous les anciennes règles:

L'activité de sonorisation de manifestations artistiques constitue une condition nécessaire à la prestation artistique ou récréative principale et, par conséquent, elle est réputée avoir lieu où l'opération principale est matériellement exécutée. En cas de prestation à caractère artistique, aucun niveau artistique particulier n'est exigé. Les prestations ayant pour objet des activités similaires relèvent de cette disposition. Sont considérées comme accessoires, toutes les activités qui sont une condition nécessaire à la réalisation de cette activité, indépendamment de la personne qui les effectue⁴²⁰. C'est, par exemple, aussi le cas pour la mise à disposition d'un stand, sauf s'il est utilisé exclusivement à des fins publicitaires⁴²¹.

Quel que soit le domaine intellectuel des sessions de formation pour le personnel, ce service est localisé à l'endroit où il est matériellement exécuté⁴²².

La prestation de services consistant à permettre au public d'utiliser, contre rémunération, des machines à sous installées dans des salles de jeux établies sur le territoire d'un Etat membre doit être considérée comme l'une des activités, de sorte que le lieu où cette prestation de services est située est l'endroit où elle est matériellement exécutée⁴²³.

Sont également visées, les prestations de services fournies par les guides touristiques et les guides de voyage⁴²⁴. Ne sont toutefois pas visées les activités de recherche et développements par des ingénieurs même si ces services ont une composante scientifique importante⁴²⁵.

d. Le lieu des prestations de service de catering et de restauration est l'endroit où le service est matériellement exécuté

5378, 26

art. 21 § 3 4° C.T.V.A.

Le lieu 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 est réputé se situer à l'endroit où la prestation est matériellement exécutée (art. 21, § 3, 4° C.T.V.A.).

e. Lieu du transport de marchandises

5378, 28

art. 21 § 4 C.T.V.A. – A.R. n° 57

Le lieu d'une prestation de transports de biens qui est situé en Belgique en vertu de

⁴¹⁹ Art. 21 § 3 3° C.T.V.A. modifié par art. 7 loi 29 décembre 2010, *MB*, 31 décembre 2010, éd. 4.

⁴²⁰ C.J.C.E., 26 septembre 1996, n° C-327/94, J. Dudda, *Rec.* 1996, I-495; COOPMAN, B., «Kunstenaars en BTW», *A.F.T.*, 2002, 454.

⁴²¹ C.J.C.E., 27 octobre 2011, aff. C-530/09, Inter-Mark Group, La Lettre T.V.A., 2011, n° 21, 1.

⁴²² *Q.R.*, Sénat, 2001, n°s 2-35, *Q* n° 1214, Nyssens, 19 mars 2001, 1715.

⁴²³ C.J.C.E., 12 mai 2005, n° C-452/03, *RAL (Channel Islands) Ltd. c. Commissioners of Customs & Excise*.

⁴²⁴ Déc., n° E.T. 111.432 du 28 août 2006.

⁴²⁵ C.J.C.E., 7 octobre 2010, aff. C-222/09, Kronospan Melec sp. z o.o, F.J.F., N° 2011/95.

l'article 21, § 2 C.T.V.A., est, depuis le 4 avril 2010⁴²⁶ et par dérogation à la règle de localisation ordinaire, considéré comme situé en dehors de la Communauté, lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives du service s'effectuent en dehors de la Communauté.

Ainsi, si le transport communautaire de biens effectué après l'importation est fourni à un assujetti belge agissant en tant que tel et traverse un pays tiers (situation d'un transport de biens entre la Belgique et l'Italie qui traverse la Suisse), la partie du transport matériellement exécutée dans le pays tiers ne sera pas localisée en Belgique mais sera localisée en dehors de la Communauté en fonction des distances parcourues⁴²⁷.

f. Le lieu de la prestation de services est le lieu de la mise à disposition du moyen de transport

5378, 30

Le lieu des prestations de services de location à court terme d'un moyen de transport 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, qu'il soit assujetti ou non.

On entend par location à court terme, la possession ou l'utilisation continue pendant une période ne dépassant pas 30 jours, durée qui est portée à 90 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. 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 original⁴²⁸.

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'existe⁴²⁹.

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)⁴³⁰.

⁴²⁶ A.R. 57 du 17 mars 2010 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, *M.B.*, 25 mars 2010.

⁴²⁷ *Q.R.*, Ch. repr., 2009-2010, n° 106, 21-22, *Q* n° 580, Brotcorne, 14 avril 2010.

⁴²⁸ *Q.R.*, Ch. repr., 2008-2009, n° 068, 108-109, *Q* n° 501, De Donnea, 29 mai 2009.

⁴²⁹ *Q.R.*, Ch. repr., 2008-2009, n° 068, 108-109, *Q* n° 501, De Donnea, 29 mai 2009.

⁴³⁰ *Q.R.*, Ch. repr., 2008-2009, n° 068, 108-109, *Q* n° 501, De Donnea, 29 mai 2009.

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 abusive⁴³¹.

Dans les cas suivants, la règle générale en matière de location de moyens de transport est applicable⁴³²:

- Les locations à long terme.
- En ce qui concerne la location d'une voiture sans chauffeur: voir Circ. n° 4 de 1980.
- Les voiliers de haute mer sont des moyens de transport⁴³³.
- Pour l'application de la T.V.A., les containers ne sont plus considérés comme des moyens de transport⁴³⁴.
- Des palettes ne sont plus des moyens de transport depuis août 1996.
- Les engins de chantier comme les grues, bulldozers, pelles mécaniques ou transporteurs de charges exceptionnelles ne sont pas considérés comme des moyens de transport. Il en est de même pour les grues fixées sur des barges ou des bateaux⁴³⁵.

g. Le lieu de la prestation de services est le lieu de départ du transport

5378, 40
art. 21 § 3 6° C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services de restaurant ou de restauration qui sont exécutées matériellement à bord du navire, de l'avion ou du train au cours d la partie du transport effectuée à l'intérieur de la Communauté est réputé se situer au lieu de départ du transport, ferroviaire, aérien ou maritime, des passagers (art. 21, § 3, 6° C.T.V.A.).

Ainsi, il y a un alignement de la règle de localisation de telles prestations de services sur celle déjà applicable 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 bien ou d'une prestation de restaurant ou de restauration, à savoir au lieu de départ du transport de passagers⁴³⁶.

3. Exceptions valant uniquement à l'égard des preneurs non assujettis

a. Le lieu de la prestation de services est le lieu d'exécution matérielle du service

5378, 50
art. 21bis § 2 3° C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services de transport de biens, autre que le transport intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues quand ces prestations sont fournies à un preneur non assujetti (art. 21bis, § 2, 3° C.T.V.A.).

⁴³¹ *Q R*, Ch. repr., 2008-2009, n° 068, 108-109, *Q* n° 501, De Donnea, 29 mai 2009.

⁴³² C. J. C. E., 15 mars 1989, n° C-51/88, Hamann, *Rec.*, 767.

⁴³³ C. J. C. E., 15 mars 1989, Hamann, *F. J. F.*, N° 89/ 144.

⁴³⁴ Déc., n° E.T. 95.212, 1^{er} décembre 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 151, 395; *Q R*, Ch. repr., 1993-94, n° 90, *Q* n° 792, de C i p p e l e, 17 janvier 1994, 8770, *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 658 et Déc., n° E.T. 106.031, 30 juin 2004.

⁴³⁵ *Q R*, Ch. repr., 1992-1993, *Q* n° 248, de C i p p e l e, 6 octobre 1992, 2603.

⁴³⁶ *Q R*, Chambre, 2008-2009, n° 070, p. 31-33, *Q* n° 519, Brot corne, 15 juin 2009.

art. 21bis § 2 6° b) et c) C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services qui ont pour objet une prestation accessoire au transport, telles que le chargement, le déchargement, la manutention et les activités similaires, ainsi que celles ayant pour objet une expertise ou un travail portant sur des biens meubles corporels, est réputé se situer à l'endroit où celles-ci sont matériellement exécutées quand ces prestations sont fournies à un preneur non assujetti (art. 21bis, § 2, 6°b) et c) C.T.V.A.).

Par expertise, on entend toute opération qui consiste à apprécier ou estimer un bien ou une chose. Cette notion ne doit pas être confondue avec des travaux d'études qui s'inscrivent dans un cadre plus large que celui limité à un bien précis. La notion d'expertise correspond à l'examen de l'état physique ou à l'étude de l'authenticité d'un bien, en vue de procéder à une estimation de sa valeur ou à une évaluation de travaux à effectuer ou de l'étendue d'un dommage subi.

Ceci ne correspond pas à l'activité d'un vétérinaire dont la fonction principale consiste à porter une appréciation scientifique sur la santé des animaux. Les prestations vétérinaires ne sont pas des «travaux portant sur des biens meubles corporels» qui doivent être compris comme une intervention simplement physique sur des biens meubles corporels de nature en principe ni scientifique, ni intellectuelle. Les prestations de vétérinaires consistent en des prestations thérapeutiques prodiguées aux animaux conformément aux règles scientifiques. L'intervention physique du vétérinaire n'est pas suffisante pour être qualifiée de «travaux»⁴³⁷.

Le travail à façon est considéré comme un travail matériel depuis le 1^{er} janvier 1996, qui est soumis aux règles de localisation précitées⁴³⁸.

Dans le cadre d'un travail à façon demandé par un particulier à un vendeur assujetti en Belgique, dans la mesure où le vendeur assujetti ne se charge pas, même partiellement, de la réparation, mais expédie le bien à l'étranger en vue de la faire réparer, l'endroit de l'exécution matérielle de la prestation fournie par ce vendeur est par conséquent situé à l'étranger.

Toutefois, pour les biens qui ont été exportés temporairement en dehors de la Communauté et qui sont réimportés après avoir fait l'objet en dehors de la Communauté de travaux de réparation, de transformation, d'adaptation, de façon ou d'ouvroison, les Etats membres doivent, conformément à l'article 88 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, prendre des mesures assurant que le traitement fiscal en matière de T.V.A. afférent au bien obtenu est le même que celui qui aurait été appliqué au bien en question si lesdites opérations avaient eu lieu sur leur territoire.

Aussi, en Belgique, l'article 41, § 2, 4°, de l'A.R. n° 7, pris en exécution de l'article 40, § 3, du C.T.V.A., prévoit que la prestation de services que le vendeur assujetti établi en Belgique rend à son client donneur d'ordre, doit être considérée comme un travail matériellement exécuté en Belgique et est de la sorte soumise à la T.V.A. belge.

Si la prestation est matériellement exécutée dans un autre Etat membre de l'Union européenne, le vendeur a en principe l'obligation de s'y faire identifier à la T.V.A. et de porter en compte la T.V.A. de cet Etat membre à son client.

L'administration admet cependant, par mesure de simplification et à titre d'essai et, par analogie au régime applicable lorsque l'opération est matériellement exécutée dans un pays tiers, que le lieu de la prestation de services effectuée par le vendeur belge soit réputé se situer à l'endroit où est située la prestation du sous-traitant (voir Circ. AFER n° 40/2007 du 6 novembre 2007, point 93).

Comme la prestation de ce dernier est, conformément à l'article 21, § 2, du C.T.V.A., réputée se situer en Belgique (critère général du lieu d'établissement du preneur), cela signifie en pratique que, dans la relation entre le vendeur assujetti et son client particulier, la prestation est également réputée se situer en Belgique et est de la sorte également soumise à la T.V.A. belge.

⁴³⁷ C. J. C. E., 6 mars 1997, aff. C-167/95, Lintorst, *Rec.*, I-1195.

⁴³⁸ DE WT, G., «Het BTWregime inzake maakloonwerk en werkzaamheden i v m roerende goederen», *A.F.T.*, 1996 403; Circ. n° AFER 40 du 6 novembre 2007; CHARON, T., «Int racomunaut air maaki oonwerk», *Fiscaal Praktijkboek, 1999-2000, Indirecte belastingen 1999-2000*, Ced. samsom 1999, D egem 195-227.

Cette tolérance administrative ne peut s'appliquer qu'à condition que l'autorité fiscale de l'autre Etat membre concerné ne s'y oppose pas. Cette tolérance ne constitue au reste qu'une faculté. Rien n'empêche par conséquent le prestataire principal de renoncer à cette mesure de simplification⁴³⁹.

b. Le lieu de la prestation de services est le lieu de départ du transport

5378, 60
21bis § 2 4° C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services de transport intracommunautaire de biens, est réputé se situer au lieu de départ du transport quand ces prestations sont fournies à un preneur non assujetti (art. 21bis, § 2, 4° C.T.V.A.).

Le transport de gaz, pétrole ou tout autre liquide par *pipeline* est une prestation de transport.

Le transport de biens est intracommunautaire lorsque l'endroit où commence réellement le transport et celui où il s'achève réellement, sont situés sur le territoire de deux Etats membres différents⁴⁴⁰.

Pour les transports internationaux, on doit tenir compte de différentes exemptions (par ex. article 41, § 1, 4° C.T.V.A.).

c. Le lieu de la prestation pour la location à long terme de moyens de transport

5378, 70
art. 21bis § 2 7° C.T.V.A.

A partir du 1^{er} janvier 2013, la location à long terme de moyens de transport dans une situation B2C sont localisés à l'endroit où le preneur non assujetti est établi ou à son domicile ou résidence habituelle (art. 21bis, § 2, 7°bis C.T.V.A.).

Une dérogation s'applique pour la location à long terme de bateaux de plaisance. Dans une situation B2C, cette prestation de service est localisée à l'endroit où le bateau est mis à la disposition du preneur, à la condition que cette location du bateau soit effectivement effectuée à partir du siège de l'activité économique ou d'un établissement stable, établi à l'endroit de la mise à disposition effective du bien au preneur (art. 21bis, § 2, 7°ter C.T.V.A.).

d. Le lieu des prestations services fournies par voie électronique

5378, 72
art. 21bis § 2 9° C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services fournies par voie électronique par un assujetti établi en dehors de la Communauté est réputé se situer au lieu d'établissement du preneur non assujetti (art. 21bis, § 2, 9° C.T.V.A.).

⁴³⁹ Q R, Ch. repr., 2009-2010, n° 094, 352-353, Q n° 116, De Donnea, 17 décembre 2009.

⁴⁴⁰ Q r c. n° 13, 1993, n° 172.

e. L'endroit des prestations de services intellectuels

5378, 74
art. 21bis § 2 10° C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services dits intellectuels est réputé se situer au lieu du preneur non assujéti quand celui-ci est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté (art. 21bis, § 2, 10° C.T.V.A.)⁴⁴¹.

Sont visés:

- a. les cessions ou concessions de droits d'auteur, d'un brevet, d'un droits de licences, de marques de fabrique et de commerce, et d'autres droits similaires;
- b. les prestations de publicité⁴⁴²;

La Cour de justice a relevé que la notion de publicité comportait nécessairement la diffusion d'un message destiné à informer les consommateurs de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service, dans le but d'en augmenter les ventes. Si la diffusion de ce message se fait d'habitude au moyen de paroles, d'écrits et/ou d'images de la presse, de la radio et/ou de la télévision, elle peut aussi être réalisée par l'utilisation, partielle ou même exclusive, d'autres moyens. C'est ainsi que les prestations d'une entreprise de publicité dans le cadre de manifestations diverses telles que les séances récréatives⁴⁴³, l'organisation d'un cocktail, les prestations de services à prix réduit ou à titre gratuit, la distribution gratuite de produits⁴⁴⁴, l'organisation d'une conférence de presse, d'une séance récréative ou d'autres manifestations de relations publiques⁴⁴⁵ ou la mise à disposition d'emplacement pour l'apposition de publicité⁴⁴⁶ sont susceptibles d'être qualifiées de prestations de publicité.

- c. 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 d'études et les autres prestataires de services qui exercent une activité similaire ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations, à l'exclusion des prestations de services immobiliers. Cela comprend par exemple les prestations de services consistant à accomplir des travaux de recherche et de développement en matière environnementale et technologique, effectuées par un ingénieur⁴⁴⁷.

La notion de «prestations de conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts-comptables et autres prestations similaires» ne vise pas tous les services prestés par ce que l'on appelle les «professions libérales». Comme cette disposition est d'application stricte, elle ne comprend pas, par exemple, les prestations de médecins et de vétérinaires⁴⁴⁸.

Le lieu de la prestation de services effectuée par un exécuteur testamentaire doit être fixé au lieu où le prestataire exerce son activité. En effet, la considérable variété des tâches que peut accomplir l'exécuteur

⁴⁴¹ Gestion d'entreprises, *Rev. T. V. A.*, 1978, n° 37, Déc., n° 670, 871; études de marché: *Rev. T. V. A.*, 1978, n° 39, Déc., n° 687.

⁴⁴² Voir *Rev. T. V. A.*, 1979, n° 41, Déc., n° 700, 524 et B., THIRION, «Dix ans de jurisprudence européenne», *R. G. F.*, 2003, 23-28.

⁴⁴³ C. J. C. E., 17 novembre 1993, n° C-68/92, Commission/République française, *Rec.* 1993, I-5881; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 770; Gand, 30 janvier 2007.

⁴⁴⁴ C. J. C. E., 17 novembre 1993, n° C-73/92, Commission/Royaume d'Espagne, *Rec.* 1993, I-5997; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 773.

⁴⁴⁵ C. J. C. E., 17 novembre 1993, n° C-69/92, Commission/Grand-Duché de Luxembourg, *Rec.* 1993, I-5907; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 772.

⁴⁴⁶ Déc., n° E.T. 77.024 du 10 mai 1999, *Rev. T. V. A.*, n° 143, 551.

⁴⁴⁷ C. J. C. E., 7 octobre 2010, aff. C-222/09, Kronospan Melec sp. z o.o.

⁴⁴⁸ C. J. C. E., 6 mars 1997, n° C-167/95, Linthorst, *Rec.*, I-1195.

testamentaire, depuis la gestion d'un patrimoine jusqu'à la protection d'intérêts moraux, en passant par la simple répartition de sommes ou de biens meubles ou immeubles, rend délicate la mise en évidence d'une prestation type de l'exécution testamentaire. La mission de l'exécuteur testamentaire est, en effet, de donner suite à la volonté du testateur, ce qui peut impliquer des activités de gestion, des actes juridiques et tout un éventail d'opérations matérielles ou juridiques. La prestation d'exécution testamentaire ressortit toutefois plus largement à l'activité économique, dès lors qu'il s'agit, dans la plupart des cas, pour l'exécuteur testamentaire, de procéder à l'évaluation ainsi qu'à la répartition du patrimoine du de cujus au profit des bénéficiaires de la prestation et, parfois, notamment dans le cadre de la gestion des biens d'enfants mineurs, de protéger et de faire fructifier ce patrimoine. A l'inverse, et même si des considérations économiques ne sauraient, naturellement, être étrangères à l'activité d'avocat, les prestations effectuées par un avocat ont, avant tout, pour but de voir triompher une prétention d'ordre juridique. Ces deux prestations ne répondent donc pas à la même finalité. Dans ces conditions, les prestations d'un exécuteur testamentaire et celles d'un avocat ne peuvent pas être considérées comme similaires⁴⁴⁹.

Les prestations d'un membre d'un Tribunal d'arbitrage ne sont pas 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 d'études et les autres prestataires de services qui exercent une activité similaire, de même que le traitement des données et la fourniture d'informations⁴⁵⁰.

Traditionnellement, l'administration considérait les services de management comme des «travaux de nature intellectuelle». Conformément à la position de l'administration telle que modifiée, les services sont désormais réputés se situer à l'endroit où le prestataire de services est établi, si le prestataire de services/personne morale a comme activité la «gestion et la direction» d'une autre entreprise, soit en sa qualité de gérant ou d'administrateur statutaire, soit en vertu d'une convention par laquelle celle-là a la possibilité d'imposer sa ligne de conduite à celle-ci⁴⁵¹;

- d. 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;
- e. des 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 transport⁴⁵².
La location de machines et outillages fixés à perpétuelle demeure (immeubles par destination) est localisée, à des fins T.V.A., comme la location de biens meubles corporels⁴⁵³;
- 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. des services de télécommunication⁴⁵⁴;
- j. les services de radiodiffusion et de télévision⁴⁵⁵;
- k. les services fournis par voie électronique⁴⁵⁶. L'article 18, § 1, 16° du C.T.V.A.

⁴⁴⁹ C. J. C. E., 6 décembre 2007, n° C-401/06, Commission des Communautés européennes c. République fédérale d'Allemagne.

⁴⁵⁰ C. J. C. E., 16 septembre 1997, n° C-145/96, Hoffmann, *Rec.* 1997, I-4857.

⁴⁵¹ Déc., n° E.T. 95.797 du 19 octobre 1999, *Rev. T.V.A.*, 2000, 149; *Q.R.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 89, *Q* n° 645, Desimpel, 9 avril 2001, 10260; *Q.R.*, Sénat, 2001-2002, n° 2-45, *Q* n° 1220, Nyssens, 19 mars 2001, 2331.

⁴⁵² Voir *Circ.* n° 8 de 1985.

⁴⁵³ *Q.R.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-40, *Q* n° 1189, de Cippelle, 5 mars 2001, 2020.

⁴⁵⁴ Voir *Circ.* n° 6 du 5 juin 1997. N'est pas considéré comme une prestation de services, la cession par une autorité publique de licence UMTS, *Q.R.*, Ch. repr., 2004-2005, n° 052, 7932-7933, *Q* n° 475, Casaer, 16 septembre 2004.

⁴⁵⁵ *D.r.*, 7 mai 2002, 2002/38/CE, *J. Q.C.E.*, n° L 128, 15 mai 2002.

contient une énumération non-limitative de ce qu'il faut entendre sous la notion de «services fournis par voie électronique».

f. Le lieu des prestations de services de télécommunication

5378, 76

art. 21bis § 2 11° C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision fournies par un prestataire établi en dehors de la Communauté est réputé se situer au lieu du preneur non assujéti quand celui-ci est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle en Belgique (art. 21bis, § 2, 11° C.T.V.A.).

A partir du 1^{er} janvier 2015, les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion, de télévision ainsi que les services fournis par voie électronique fournies à des personnes non assujétiées seront soumises à la T.V.A. du pays dans lequel celles-ci sont établies. Le système de guichet unique déjà applicable aux prestataires non-établi dans la Communauté sera étendu aux prestataires établis dans la Communauté qui fournissent des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion, de télévision ainsi que les services fournis par voie électronique. Celui-ci sera par ailleurs temporairement couplé à un système de répartition des recettes en Etats membres⁴⁵⁷.

g. Le lieu de la prestation de services des intermédiaires est l'endroit où l'opération principale est localisée

5378, 80

art. 21bis § 2 12° C.T.V.A.

Le lieu des prestations de services des intermédiaires, courtiers ou mandataires (non commissionnaire ou assimilé à un commissionnaire) est réputé se situer à l'endroit où l'opération principale est effectuée quand ces prestations sont fournies à un preneur non assujéti (art. 21bis, § 2, 12° C.T.V.A.).

h. Le lieu des prestations de services d'une agence de voyage

5378, 82

art. 21ter C.T.V.A.

Par dérogation aux articles 21 et 21bis C.T.V.A., la prestation de services visée à l'article 18, § 2, alinéa 2 du C.T.V.A., 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.

Sect ion VI I .

⁴⁵⁶ Dir., 7 mai 2002, 2002/38/CE, *J. O. C. E.*, n° L 128, 15 mai 2002; Circ. n° 9, 12 août 2003, nos 15-20 et MASSI N, I., «Régime T.V.A. du 'e-commerce': à partir du 1^{er} juillet 2003», *Fiscologie*, 2003, n° 887, 5-7.

⁴⁵⁷ KIRSCH, S. et STAS, D., «La T.V.A. et le commerce électronique – en route vers le système définitif?», *R. G. F.*, 2009, n° 4.

Fait générateur de la prestation de services

5397

art. 22 § 1^{er} al. 1^{er} C.T.V.A.

Tout comme pour la livraison des biens, la détermination du fait générateur est, entre autres, important pour déterminer le délai de facturation, la période de déclaration T.V.A. et le taux applicable. La règle est que le fait générateur intervient au moment où la prestation de services est effectuée (art. 22 § 1^{er} al. 1^{er} C.T.V.A.).

art. 22 § 1^{er} al. 2 C.T.V.A.

Lorsqu'une prestation de services à caractère continu donne lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, la prestation est considérée comme effectuée à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement (art. 22 § 1^{er} al. 2 C.T.V.A.).

Toutefois, lorsqu'une prestation de services à caractère continu sur une période supérieure à une année ne donne pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période et que la taxe est due par le preneur de services en vertu de l'article 51, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o du C.T.V.A., la prestation de services est considérée comme parfaite à l'expiration de chaque année civile, tant qu'il n'est pas mis fin à celle-ci. Cette dérogation concerne les prestations de service intracommunautaires pour lesquelles la T.V.A. doit être acquittée selon la règle de base d'une relation B2B par le preneur. La règle dérogatoire est pertinente pour la déclaration temporaire de ces services dans la déclaration T.V.A. et le listing intracommunautaire.

5398

art. 22bis C.T.V.A.

La T.V.A. devient exigible au moment où la prestation de services est effectuée.

Avant le 1^{er} janvier 2004, la T.V.A. était également exigible à concurrence du montant idoine, au moment où le prix ou une partie de celui-ci devait être acquitté suivant la convention, lorsque ce moment précède les moments qui sont précisés pour ce faire (art. 22, § 2 alinéa 3 C.T.V.A.). Vu que la Directive facturation n° 2001/115/CE ne prévoit pas l'obligation de délivrer une facture et que ni la Deuxième Directive, ni la Sixième Directive ne stipule que l'échéance peut constituer une cause d'exigibilité, l'échéance contractuelle en tant que cause subsidiaire d'exigibilité a été supprimée, à partir du 1^{er} janvier 2004.

Avant le 1^{er} janvier 2013, la T.V.A. était toutefois exigible lorsque le prix ou une partie de celui-ci avait été facturé ou obtenu avant ce moment.

A l'occasion de la transposition de la Deuxième Directive facturation, la date de facturation a été supprimée, à partir du 1^{er} janvier 2013, comme moment de l'exigibilité. Comme cela a été exposé ci-dessus pour la livraison des biens, cette modification a principalement un impact pour les factures d'acompte et l'exercice de la déduction T.V.A. par le client. Pour 2013 et en principe également pour 2014, un régime transitoire a été prévu, en vertu duquel les assujettis peuvent choisir d'appliquer encore les anciennes règles.

Le paiement de la T.V.A. n'est toutefois pas exigible lorsqu'au moment du paiement, tous les éléments pertinents ne sont pas connus pour déterminer quel service est exactement vendu. Pour la même raison, les 'achats' de points qui peuvent être par la suite échangés, par exemple, pour une nuitée dans un hôtel ne sont soumis à la T.V.A. qu'au moment où le client échange effectivement les points et 'achète' les services concrets⁴⁵⁸.

En cas de facturation pour les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services en vertu de l'article 51, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o du C.T.V.A., l'administration prévoit une certaine souplesse pour les factures qui sont établies quelques jours avant le paiement ou la survenance du fait générateur de la prestation

⁴⁵⁸ C. J. C. E. 16 décembre 2010, aff. C-270/09, MacDonal d Resorts Ltd, *J. Q. C. E.*, 19 février 2011, n° 55, 9, *T. F. R.* 2011, n° 397, 227, *F. J. F.*, N° 2012/188.

de service⁴⁵⁹.

5399
art. 22 C.T.V.A.
art. 17
A.R. n° 1

Le Roi peut prévoir que, pour les prestations de services effectuées par des assujettis qui fournissent habituellement des services à des particuliers, la T.V.A. devient exigible au fur et à mesure de l'encaissement du prix (art. 22 § 3 C.T.V.A.). Cette dérogation ne s'applique pas aux assujettis relevant du forfait (art. 17 A.R. n° 1).

A partir du 1^{er} janvier 2013, pour la fourniture de services à des particuliers pour lesquels il n'y a pas d'obligation de facturation, la T.V.A. n'est exigible qu'à la date de l'encaissement du prix, et ceci indépendamment du fait que le fournisseur établirait une facture.

Réglementation dérogatoire pour les architectes, géomètres et ingénieurs⁴⁶⁰. Mais non pour les titulaires des autres professions libérales⁴⁶¹.

Chapitre III

Importations

5400

Le C.T.V.A. traite à trois reprises des importations:

- les articles 23 à 25 traitent des importations taxables;
- l'article 40 énumère les cas d'exemption;
- l'article 52 donne compétence au Roi pour fixer les règles et formalités à suivre lors de l'importation et désigner les personnes responsables du paiement de la T.V.A. Il dispose qu'il y a infraction lorsque ces règles et formalités ne sont pas respectées et qu'en cas d'importation sans déclaration, les biens et les moyens de transport peuvent être saisis ou même confisqués s'ils ne satisfont pas aux articles 28 et 29 TFUE⁴⁶².

Sect ion I .

Not ion d' «i mport at ion de bi ens»

5401
art. 23 § 1^{er} C.T.V.A.

En vertu de l'article 23, § 1^{er} du C.T.V.A., il faut entendre par importation, l'entrée dans le territoire fiscal de la Communauté d'un bien en provenance d'un pays tiers (pays qui ne sont pas membres) ou d'un territoire tiers au sens de l'article 1^{er} § 4, alinéa 2 du C.T.V.A. (p. ex. les îles anglo-normandes ou les îles Canaries).

art. 3 C.T.V.A.

⁴⁵⁹ Déc. n° E.T. 123.563 du 19 décembre 2012.

⁴⁶⁰ Circ. n° 50 de 1971; Circ. n° 88 de 1972, *Rev. T.V.A.*, 1973, Déc. adm., 353, n° 10, p. 667; *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 14, Déc. adm., n° 429, p. 131; *Rev. T.V.A.*, 1990, n° 90, Déc., n° 922, p. 234; *Q.R.*, Ch. repr., 1980-81, 932, *Q* n° 102, Poswick du 18 mars 1982, *Rev. T.V.A.*, 1982, n° 53, 318; *Q.R.*, Sénat, 1984-85, 2285, *Q* n° 26, Nicolas du 9 juillet 1985, *Rev. T.V.A.*, 1985, n° 69, p. 418;

⁴⁶¹ *Q.R.*, Sénat, 1987-88, n° 11, p. 50, *Q* n° 11, de Clippelle, 10 mars 1988, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 81, p. 275.

⁴⁶² C.J.C.E., 25 février 1988, n° 299/86, *Drexler*, *Rec.*, 1988, 1213.

L'importation d'un bien par toute personne quelconque est soumise à la T.V.A. lorsqu'elle a lieu en Belgique (art. 3 C.T.V.A.).

Sect i o n I I .

Li e u d e l ' i m p o r t a t i o n

5402

art . 23 § 2 e t 3 C . T . V . A .

En principe, une importation a lieu dans l'Etat membre où le bien se trouve au moment de l'introduction dans la Communauté. Une importation a donc lieu en Belgique, lorsque l'Etat membre d'importation est la Belgique (art. 23 § 2 et 3 C.T.V.A.).

5403

art . 23 § 4 C . T . V . A .

Il est dérogé au principe en ce qui concerne les biens qui ne se trouvent pas en libre pratique. L'importation a donc lieu, conformément à la législation douanière, dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien est sorti d'un des régimes douaniers repris à l'article 23, § 4, 1^o et 7^o du C.T.V.A. (art. 23 § 4 C.T.V.A.).

5404

art . 23 § 5 C . T . V . A .

Une autre dérogation existe en ce qui concerne les biens qui, dès leur introduction, ont été placés sous un régime douanier de transit communautaire interne (transport sous douane de biens communautaires d'un Etat membre vers un autre Etat membre) ou sous un des régimes déterminés par le Roi qui sont équivalents aux régimes visés ci-dessus. L'importation a alors lieu dans l'Etat membre dans le territoire duquel le bien sort d'un de ces régimes précités (art. 23 § 5 C.T.V.A.).

On doit entendre par «soustraction à la surveillance douanière», tout acte ou omission qui a pour résultat d'empêcher, ne serait-ce que momentanément, l'autorité douanière compétente d'accéder à une marchandise sous surveillance douanière et d'effectuer les contrôles prévus par la réglementation douanière communautaire⁴⁶³.

5405

art . 3

A . R . n ° 7

Les biens qui sont importés en Belgique doivent recevoir une destination: la consommation ou un autre régime d'entrepôt que l'entrepôt douanier (art. 3 A.R. n° 7).

Sect i o n I I I .

M o m e n t d e l ' i m p o r t a t i o n e t d e l ' e x i g i b i l i t é d e l a T . V . A .

5406

L'arrêté royal n° 7, pris en exécution de l'article 52, § 1^{er} du C.T.V.A. précise les conditions dans lesquelles des biens peuvent être introduits en Belgique, au nom de qui la T.V.A. due en vertu de l'importation doit être satisfaite et qui est responsable du paiement de celle-ci.

⁴⁶³ C. J. C. E., 1^{er} février 2001, n° C-66/99, Våndel, *Rec.*, I-00873; C. J. C. E., 11 juillet 2002, n° C-371/99, Li berex i m BV, *Rec.*, I-6227.

art. 24 § 1^{er} C.T.V.A.

Le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où l'importation du bien est effectuée en Belgique, c'est-à-dire au moment où le bien entre en Belgique ou au moment où il sort en Belgique du régime douanier sous lequel il a été placé depuis son entrée dans la Communauté (art. 24 § 1^{er} C.T.V.A.).

5407

art. 24 § 2 C.T.V.A.

Toutefois, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des droits d'effet équivalent, l'exigibilité de la T.V.A. n'intervient qu'au moment de la naissance de la dette douanière. Lorsque les biens importés ne sont pas soumis à l'un de ces droits communautaires, le moment d'exigibilité de la T.V.A. est déterminé conformément aux dispositions relatives à la détermination du moment de la naissance de la dette douanière (art. 24 § 2 C.T.V.A.).

Sect i on I V.

Acq u i t t e m e n t d e l a T . V . A . e n m a t i è r e d' i m p o r t a t i o n

5408

art. 5

A.R. n° 7

Lorsque les biens importés sont déclarés pour la consommation, la T.V.A. est acquittée au moment de la déclaration, à moins que l'acquiescement de la T.V.A. ne soit reporté (maximum dix jours) ou que la perception ne soit reprise dans la déclaration de T.V.A. (art. 5 A.R. n° 7).

5409

art. 6

A.R. n° 7

Le paiement de la taxe est effectué dans le chef du destinataire des biens importés (art. 6 A.R. n° 7).

Peuvent prendre la qualité de destinataire:

- l'acquéreur ou le cessionnaire (y compris le commissionnaire) à qui les biens sont expédiés au moment où la T.V.A. est exigible et, à défaut d'acquéreur ou de cessionnaire, le propriétaire des biens à ce moment;
- le vendeur ou un précédent vendeur pour autant qu'ils aient en Belgique un établissement stable; identifié en Belgique à des fins T.V.A. conformément à l'article 50, § 1^{er}, 3^o du C.T.V.A. (représentant responsable ou immatriculation directe) ou représenté *via* un numéro T.V.A. global (art. 55 3^o al. 2 C.T.V.A.);
- le fournisseur par lequel ou pour le compte duquel les biens importés en Belgique sont installés ou montés;
- celui qui a vendu ou cédé les biens au fournisseur précité, ou à un vendeur précédent, s'il est établi en Belgique; identifié en Belgique à des des fins T.V.A. conformément à l'article 50, § 1^{er}, 3^o du C.T.V.A. (représentant responsable ou immatriculation directe) ou représenté *via* un numéro T.V.A. global (art. 55 3^o al. 2 C.T.V.A.);
- le travailleur à façon, le locataire ou l'emprunteur qui a exporté des biens hors de l'Union européenne en vue de leur faire subir des travaux de réparation, de transformation ou d'adaptation, de façon ou d'ouvrage;
- l'assujetti qui introduit des déclarations à la T.V.A. et dont le cocontractant n'est pas établi en Belgique, si les biens lui sont expédiés:
 1. à vue, à l'essai ou en consignation, pour autant que, s'il ne s'en porte pas acquéreur, il réexporte les biens importés en dehors de l'UE;
 2. en vue de subir des travaux de réparation, de transformation, d'adaptation, de façon ou d'ouvrage, pour autant qu'il réexporte les biens en dehors de l'Union européenne ou que ces biens lui soient

cédés.

La Cour de cassation a précisé qu'il faut entendre sous la notion de «déclarant» celui qui lors de la sortie d'un régime douanier destine le bien à la consommation. Ce n'est pas assimilable à la personne qui inscrit les biens pour le régime douanier par le biais d'une déclaration sommaire⁴⁶⁴.

5410

**art. 51bis § 3 C.T.V.A.
art. 8 A.R. n° 7**

Indépendamment de l'article 51bis, § 3 du C.T.V.A. (responsabilité solidaire du cocontractant dans le régime de l'entrepôt autre que douanier), le destinataire, le déclarant, son mandant, le principal obligé à l'opération de transit communautaire ainsi que toute autre personne tenue au paiement des droits d'entrée, sont solidairement tenus au paiement de la taxe même s'il s'agit de biens qui ne sont pas passibles de droits d'entrée pour quelque motif que ce soit. Toutefois, seuls le destinataire et le principal obligé à l'opération de transit communautaire sont tenus solidairement au paiement de la taxe lorsqu'elle est payée avec application de la réglementation sur le report de paiement (art. 8 A.R. n° 7). Une responsabilité solidaire en matière de T.V.A. ne peut toutefois pas être automatique; il faut également tenir compte de la bonne foi des parties concernées⁴⁶⁵.

C'est pour ces raisons que le C.T.V.A.⁴⁶⁶ et l'A.R. n° 7⁴⁶⁷ ont été adaptés. Le détenteur du dépôt, celui qui se charge du transport des marchandises à partir de l'entrepôt, sont, le cas échéant, des mandants (art. 51bis, § 3 C.T.V.A.). De même, les personnes visées à l'art. 8 de l'A.R. n° 7 ne sont pas solidairement tenues lorsqu'elles sont de bonne foi ou lorsqu'elles démontrent qu'aucune faute ou négligence n'a été commise.

Sect i on V.

Mani è r e d o n t l e p a i e m e n t s ' e f f e c t u e

5411

art. 7 § 1^{er} A.R. n° 7

Lorsque les biens sont déclarés pour la consommation à un bureau de douane, la T.V.A. due est payée au receveur de ce bureau (art. 7 § 1^{er} A.R. n° 7), sous réserve de ce qui est précisé au paragraphe suivant. Le paiement est constaté sur l'exemplaire pour le destinataire de la déclaration de mise en consommation, par l'apposition de l'empreinte du système automatisé de validation.

5412

art. 7 § 2 A.R. n° 7

Si le destinataire a obtenu une autorisation d'appliquer le régime du report de paiement, il doit reprendre la T.V.A. due dans la déclaration de T.V.A. qui concerne la période où

⁴⁶⁴ Cass., 14 janvier 2011, F.09.0122.N, Mærsk Line UK LTd, *Cour. fisc.*, 2011, n° 19-20, 559, note JACOBS, F., *Pas.*, 2011, n° 1, 172, *R.G.C.F.*, 2012, n° 2, 73.

⁴⁶⁵ C.J.U.E., 21 décembre 2011, n° C-499/10, Vlaamse Ondernemerschappij, *J.O.U.E.* 18 février 2012, n° 49, 12; MASSINI., «Une responsabilité solidaire inconditionnelle viole la directive», *Fiscalog* 2012, n° 1284, 9; VANDENBERGHE S. et RACQUET T., «Geen blanco cheque voor hoofdelijke aansprakelijkheid», *Fisc. Act.* 2012, n° 11, 7; VANINBRUCKX A., «Hof van Justitie stelt voor waarden aan hoofdelijke aansprakelijkheid tot voldoening van BTW», *T.F.R.* 2012, n° 422, 507.

⁴⁶⁶ Loi 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 28 juin 2013.

⁴⁶⁷ A.R. 13 juin 2013, *M.B.*, 24 juin 2013.

l'importation a eu lieu (art. 7 § 2 A.R. n° 7)⁴⁶⁸.

Avant le 1^{er} octobre 2012, ce régime de report était soumis à l'exigence d'un versement anticipé d'1/24^e de la T.V.A. totale sur l'importation sur une base annuelle. L'A.R. du 23 juin 2013 a donné la possibilité d'attribuer des numéros de T.V.A. globaux pour ce régime de report.

Modalités d'application: voir circulaire n° 25/2013 (ET 122.812), 28 septembre 2012.

Sect i o n VI .

Pr é s o m p t i o n l é g a l e d' i m p o r t a t i o n

5413

art. 25 C. T. V. A.

En vertu de l'article 25 du C.T.V.A., quiconque a acquis des biens dans un pays tiers, ou dans un territoire tiers, ou y a fait façonner des biens pour son compte est présumé, sauf preuve contraire, avoir importé ces marchandises en Belgique.

Ch a p i t r e I V

Acquisition intracommunautaire de biens⁴⁶⁹

Sect i o n I .

R é g i m e t r a n s i t o i r e

5414

L'abolition des frontières fiscales intérieures au 1^{er} janvier 1993 a nécessité, en matière de livraisons de biens à caractère international, une nouvelle définition des notions d'«exportation» et d'«importation».

Est considérée comme exportation, l'expédition ou le transport d'un bien d'un lieu à l'intérieur de l'UE vers un lieu à l'extérieur de celle-ci. Comme auparavant, cet acte est exonéré de T.V.A., sans que celui qui le pose ne perde son droit à déduction de la taxe en amont.

Le concept d'importation couvre exclusivement l'introduction dans l'UE de biens d'un pays ou d'un territoire qui n'appartient pas à celle-ci. L'introduction au départ d'un autre Etat membre n'est donc plus considérée comme un fait taxable.

5415

L'abolition des frontières fiscales internes a, de plus, entraîné un changement fondamental de la perception de la T.V.A. en relation avec le trafic à l'intérieur de l'UE (intracommunautaire). La notion d'«acquisition intracommunautaire» traduit le fait générateur, faisant que la T.V.A. doit donc revenir à l'Etat d'arrivée des biens. Sur l'acquisition de biens qui proviennent d'un autre Etat membre, c'est la T.V.A. nationale qui est prélevée.

5416

Le régime de l'acquisition intracommunautaire est qualifié de «régime transitoire», lequel aurait dû s'achever fin 1996. En l'absence de volonté politique des différents Etats

⁴⁶⁸ C i r c . n ° 1 d u 2 j a n v i e r 2 0 0 8 m e t t a n t à j o u r d e l a C i r c . n ° 3 d u 1 1 j a n v i e r 1 9 7 3 .

⁴⁶⁹ P o u r c e t t e p a r t i e , n o u s r e n v o y o n s à l a C i r c . n ° A F E R 3 8 d u 2 8 a o û t 2 0 0 6 .

membres d'aboutir au moins à un tarif uniforme de T.V.A. et de développer un système d'affectation de la T.V.A. à l'Etat membre de la consommation, on doit constater que le «régime transitoire» subsistera⁴⁷⁰.

Sect i o n I I .

Nb t i o n d' «acq u i s i t i o n i n t r a c o m m u n a u t a i r e »

5417

L'acquisition intracommunautaire a en fait pris la place de l'importation des autres Etats membres, donc sans intervention de la douane aux frontières fiscales internes. Au sens large, on pourrait dire que le régime transitoire revient pratiquement à une généralisation du déplacement de la perception.

5418

art . 25 b i s § 1^{er} C . T . V . A .

L'acquisition intracommunautaire est 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 (art. 25bis § 1^{er} C.T.V.A.). La nature intracommunautaire de l'acquisition consiste donc dans le fait que le bien est déplacé d'un Etat membre vers un autre, que le déplacement soit l'œuvre du fournisseur ou de l'acquéreur.

5419

art . 25 b i s § 2 C . T . V . A .

Est également considérée comme une acquisition intracommunautaire de biens, lorsque les biens sont expédiés ou transportés à destination de l'acquéreur, par le fournisseur ou par l'acquéreur ou pour leur compte à partir d'un autre Etat membre, à destination du preneur en Belgique: l'acquisition d'un bien meuble corporel en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique, la réception d'un bien en exécution d'un prêt de consommation (art. 25bis § 2 C.T.V.A.).

Sect i o n I I I .

Nb t i o n d e «l i v r a i s o n i n t r a c o m m u n a u t a i r e »

5419, 50

Le Code de la T.V.A. ne donne donc aucune définition de la notion de livraison intracommunautaire de biens (art. 39bis C.T.V.A.). Elle est exemptée de T.V.A. belge lorsqu'il est satisfait à deux conditions:

- Premièrement, les biens doivent être expédiés ou transportés hors de Belgique, mais à l'intérieur de l'UE, par un assujetti qui est le vendeur du bien, par l'acquéreur ou pour leur compte. Si l'expédition ou le transport est effectué par ou pour le compte d'un client suivant (p. ex., en cas de vente en chaîne avec transport par le dernier client), l'exonération de T.V.A. ne peut être invoquée.
- Deuxièmement, la livraison doit être effectuée à un autre assujetti ou à une personne morale non-assujettie, qui agit en tant que tel dans un autre Etat membre (c.-à-d. qui

⁴⁷⁰ Rapport spécial n° 9/98, *J. O. C. E.*, 20 novembre 1998, C-356/1.

communiqué un numéro de T.V.A. valable) et qui, dans cet Etat membre, soumet son acquisition intracommunautaire de biens à la T.V.A. de cet Etat membre.

Ainsi, par le mécanisme livraison/acquisition, la T.V.A. est perçue dans l'Etat membre d'arrivée (destination).

Sect i on I V.

Acqui si ti ons i nt racomunaut ai res taxabl es

5420

art. 3bis et 25ter § 1^{er} al. 1^{er} C.T.V.A.

Conformément aux articles 3bis et 25ter, § 1^{er}, al. 1^{er} du C.T.V.A., est soumise à la T.V.A. belge, lorsqu'elle a lieu en Belgique, l'acquisition intracommunautaire à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non-assujettie, à condition que le vendeur soit un assujetti agissant en tant que tel et ne tombant pas dans le régime d'exemption des petites entreprises, ni dans le régime particulier des ventes à distance (voir n^{os} 5446 et s.) ou dans celui de la livraison avec installation ou montage (voir n^{os} 5447 et s.).

La T.V.A. est due par celui qui effectue, en Belgique, l'acquisition intracommunautaire de biens imposables (voir *infra*, n^{os} 5837 et s.).

5421

art. 25ter § 2 C.T.V.A.

Est également soumise à la T.V.A., lorsqu'elle a lieu en Belgique, l'acquisition intracommunautaire à titre onéreux de moyens de transport neufs, au sens de l'article 8bis, § 2 du C.T.V.A. (voitures, poids lourds, trams, autobus, avions, bateaux, etc.) par toute autre personne qu'un assujetti agissant en tant que tel ou une personne morale non-assujettie (art. 25ter § 2 C.T.V.A.).

5422

En premier lieu, sont visés les particuliers qui agissent en tant que tels. Mais sont également visés les assujettis qui ne doivent déposer aucune déclaration de T.V.A. (p. ex., les agriculteurs soumis au régime forfaitaire agricole), les personnes morales non-assujetties, les assujettis sans droit à déduction et les petites entreprises exonérées, lorsqu'ils ne sont pas tenus et n'ont pas opté pour soumettre leurs acquisitions intracommunautaires à la T.V.A. Il est sans importance que le vendeur ou celui qui transfère les droits bénéficie du régime d'exonération pour les petites entreprises. Les nouveaux moyens de transport sont donc, en toute hypothèse, soumis à la T.V.A. du pays de destination.

Les personnes qui ne sont pas tenues au dépôt de déclarations T.V.A. ou de déclarations spéciales n^o 629 (acquisitions intracommunautaires de biens autres que ceux soumis aux droits d'accise) doivent payer la T.V.A. due auprès du bureau de douane de leur choix et déposer une déclaration spéciale à la T.V.A. n^o 446⁴⁷¹.

5423

L'acquisition intracommunautaire de biens soumis aux droits d'accises (huiles minérales,

⁴⁷¹ Voir A.R. n^o 46 du 29 décembre 1992, *MB.*, 31 décembre 1992.

alcool, boissons alcoolisées et produits du tabac) est toujours taxée dans l'Etat membre d'arrivée (destination) de ces produits⁴⁷². Avant d'effectuer une première acquisition intra-communautaire de biens soumis aux droits d'accises, il faut en informer l'administration de la T.V.A.

Le comité T.V.A. a adopté des mesures de simplification en cas d'annulation d'une livraison intracommunautaire, lorsque les biens sont vendus à un autre acquéreur dans le pays d'arrivée des biens ou sont expédiés vers un Etat membre autre que celui du fournisseur initial⁴⁷³.

Sect i on V.

Opér at i ons excl ues

5424

art. 15 § 2 al. 2 2° et art. 25ter § 1^{er} al. 1^{er} et 2 C.T.V.A.

Les acquisitions intracommunautaires ne sont pas soumises à la T.V.A. dans les cas suivants:

- si le vendeur est un assujetti qui est exonéré dans son Etat membre, en tant que petite entreprise (comparer en Belgique avec l'art. 56 § 2 C.T.V.A.);
- s'il s'agit de biens qui doivent être installés ou montés par ou pour le compte du fournisseur et dont le lieu de livraison est déterminé suivant l'article 15, § 2, alinéa 2, 2° du C.T.V.A. (voir § 11);
- s'il s'agit de biens pour lesquels le vendeur tombe sous le régime des ventes à distance visé à l'article 15, § 4 du C.T.V.A. (voir n° 5446);
- si elles sont effectuées par des assujettis et des personnes morales non-assujetties qui tombent sous la dérogation visée à l'article 25ter, § 1, alinéa 2, 2° du C.T.V.A.;
- si elles sont effectuées sous le régime du transport triangulaire simplifié (voir n° 5426).

5425

Ne sont pas soumises à la T.V.A. belge, les acquisitions intracommunautaires se rapportant à des biens autres que des moyens de transport neufs et des produits soumis à accises, à condition qu'elles ne dépassent pas un certain seuil durant une période déterminée et qu'elles soient effectuées par une des personnes mentionnées ci-après. La T.V.A. est alors acquittée par le fournisseur dans l'Etat membre de départ des biens, à moins que l'acquéreur ne choisisse l'assujettissement à la T.V.A. belge. Les personnes visées sont les agriculteurs soumis au régime agricole forfaitaire, les assujettis exemptés de T.V.A. en tant que petite entreprise, les assujettis sans droit à la déduction et les personnes morales non-assujetties.

art. 53bis § 1^{er} al. 2 et

art. 25ter § 1^{er} al. 2 b) C.T.V.A.

Le seuil s'élève à 11 200 EUR, hors T.V.A. payée dans l'Etat membre de départ des biens. Ce montant ne peut pas être dépassé durant la période qui comprend l'année civile en cours et l'année précédente. Une déclaration de dépassement doit être introduite avant d'effectuer l'acquisition par laquelle le seuil sera dépassé. Ceci n'est pas nécessaire lorsque la déclaration visée à l'article 53ter du C.T.V.A. (voir n° 5484) a été introduite

⁴⁷² G r c. n° 8 du 8 octobre 1998.

⁴⁷³ Publiées aux Pays-Bas dans *F.E.D.*, 1995, 381; en Belgique *Q.R.*, Ch. repr., 1996-97, *Q* n° 600, Fournaux, 9 octobre 1996, 7769.

pour les acquisitions intracommunautaires de biens et services dont le montant total dépassait le seuil.

art. 53*bis* C.T.V.A. et art. 4 A.R. n° 10

L'acquéreur peut choisir d'acquitter la T.V.A. en Belgique. Ce choix vaut à partir de la date d'introduction de la déclaration d'option jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant l'année qui suit cette date (art. 4 A.R. n° 10).

Un agriculteur soumis au forfait qui est identifié à des fins de T.V.A., est considéré comme ayant fait exercice de l'option à partir du moment où il a communiqué son numéro de T.V.A. à son fournisseur en vue d'effectuer une acquisition intracommunautaire.

5426

art. 25ter § 1^{er} al. 2 3° C.T.V.A.

En vertu de l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 3° du C.T.V.A. ne sont pas soumises à la T.V.A. belge, les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées par un assujetti non-établi en Belgique avec un numéro d'identification à la T.V.A. d'un autre Etat membre, si les conditions suivantes sont remplies:

- l'acquisition intracommunautaire doit être effectuée en vue d'une livraison subséquente en Belgique par l'assujetti en question;
- les biens acquis par cet assujetti doivent être expédiés ou transportés directement d'un autre Etat membre que celui dans lequel le numéro d'identification à la T.V.A. est attribué, vers celui pour qui il effectue la livraison subséquente;
- celui à qui la livraison subséquente est destinée doit être un assujetti ou une personne morale non-assujettie, qui dispose d'un numéro de T.V.A. belge et qui est tenu à l'acquittement de la T.V.A. du chef de la livraison effectuée par l'assujetti non-établi en Belgique.

Ce régime résout les problèmes d'identification dans un autre Etat membre qui se posent pour des transactions-ABC intracommunautaires lorsque A, B et C sont établis dans trois Etats membres différents (transport triangulaire) et y disposent également d'un numéro d'identification à la T.V.A. Grâce à la simplification, B ne doit plus se faire identifier dans l'Etat membre d'arrivée des biens (Etat membre de C).

L'acquisition n'y est pas taxée et la T.V.A. sur la livraison nationale est payée par C⁴⁷⁴.

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 exonérée⁴⁷⁵. L'autre livraison est alors nécessairement une «livraison locale» dans le pays de départ des biens ou d'arrivée des biens⁴⁷⁶.

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. Cependant, pour pouvoir bénéficier du régime de simplification prévu par l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 3° du C.T.V.A. le transport doit se rattacher à la relation A – B.

⁴⁷⁴ Circ. n° AFER 38/2006 (E.T. 108.031) du 28 août 2006, www.monKEY.be, Sources.

⁴⁷⁵ C.J.C.E., 6 avril 2006, n° C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, *F.J.F.*, N° 2007/311.

⁴⁷⁶ C.J.C.E., 16 décembre 2010, aff. C-430/09, Euro Tyre Holding BV, *J.Q.C.E.*, 19 février 2011, n° 55, 13, *T.F.R.* 2011, n° 397, 227, *F.J.F.*, n° 2012/274; DOLFEN, K. et VAN MOORSEL, J., «Intracommunautaire levering en kettingtransacties in de bredere context», *A.F.T.*, 2012, n°s 6-7, 5-25.

5427

art. 25ter § 1^{er} al. 2 4° C.T.V.A.

Conformément à l'article 25ter, § 1^{er}, 2^e alinéa, 4° du C.T.V.A. ne sont pas soumises à la taxe en Belgique (depuis le 1^{er} janvier 1995), les acquisitions intracommunautaires de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection, d'antiquité, lorsque le vendeur est un assujetti- revendeur agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe, dans l'Etat membre de départ de l'expédition du transport, conformément au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire prévu au titre B de la Directive 94/5/CE, ou lorsque le vendeur est un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe, dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport, conformément au régime particulier prévu au titre C de la même Directive.

Sect i on VI .

Travail à façon intracommunautaire

5428

art. 18 § 1^{er} al. 2 1° C.T.V.A.

A partir du 1^{er} janvier 1993, le travail à façon était considéré, en Belgique, comme une livraison de biens, même s'il était effectué de manière intracommunautaire. Depuis le 1^{er} janvier 1996, le travail à façon est de nouveau considéré comme une prestation de services.

5429

On parle de travail à façon intracommunautaire bilatéral lorsque des matériaux sont envoyés par un donneur d'ordre immatriculé à la T.V.A. dans un Etat membre vers un travailleur à façon immatriculé à la T.V.A. dans un autre Etat membre, lorsque les biens travaillés retournent dans l'Etat membre où le donneur d'ordre est immatriculé à la T.V.A.

Cette disposition est également applicable lorsque l'objet du travail en Belgique consiste en la destruction de biens expédiés depuis l'étranger. L'intérêt de la qualification comme travail à façon intracommunautaire bilatéral a toutefois sensiblement diminué depuis le 1^{er} janvier 2010. Pour la localisation des services, on peut en effet avoir recours au régime de report général (*cf.* le lieu où le preneur du service est établi).

5430

On parle de travail à façon intracommunautaire non-bilatéral lorsque les matériaux qui sont envoyés au travailleur à façon ne retournent pas directement dans l'Etat membre d'où le donneur d'ordre les a antérieurement expédiés. Les mesures de simplification en matière de travail à façon non-bilatéral qui s'appliquaient jusqu'au 31 décembre 1995, ont été reprises dans la circulaire n° 7 du 28 septembre 1998, depuis remplacée par la circulaire n°AFER 40 du 6 novembre 2007 et étendues à tout travail matériel ou expertise portant sur un bien meuble corporel⁴⁷⁷.

⁴⁷⁷ Pour plus de détails concernant le régime du travail à façon intracommunautaire entre le 1^{er} janvier 1993 et le 31 décembre 1995 et les modalités pratiques spécifiques convenues entre les Etats membres de l'UE, voir *Rev. T.V.A.*, 1993, n° 150; *Déc. adm.*, 966, p. 759; *Q.R.*, Ch. repr., 1992-93, 5935, *Q* n° 526, de Clippelle, 22 avril 1993, *Rev. T.V.A.*, 1993, n° 106, p. 1039; *Q.R.*, Ch. repr., 1992-93, 6835, *Q* n° 620, Duquesne, 29 juin 1993, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 107, p. 146; *Q.R.*, Ch. repr., 1993-94, 8100, *Q* n° 727, 29 septembre 1993, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 108, p. 367; *Circ.* n° 13 de 1994; DE WT, G., «Het BTW régime inzake

Sect i on VI I .

Acqui si ti ons i nt racomunaut ai res exempt ées

5432

Une acquisition intracommunautaire de biens dont l'importation ou la livraison en Belgique serait exemptée, est exemptée de T.V.A. Les articles 39, 40, 41, 42 et 44 du C.T.V.A. ont été adaptés dans ce sens.

5433

art . 40bis C. T. V. A.

Une acquisition intracommunautaire de biens pour laquelle l'acquéreur bénéficierait du droit au remboursement total de la T.V.A., est également exemptée (art. 40bis C.T.V.A.). L'administration belge accepte cette exonération sous forme de 'tolérance' pour le transfert de biens par un assujetti non établi en Belgique qui effectue des travaux immobiliers en Belgique⁴⁷⁸.

Sect i on VI I I .

Assi mi l at i on à des acqui si ti ons i nt racomunaut ai res

5434

art . 12bis al . 1^{er} C. T. V. A.

Le trafic international de biens au sein d'une entreprise ayant des établissements dans différents Etats membres doit pouvoir être suivi fiscalement pour savoir en permanence où se trouvent les biens. C'est pourquoi l'article 12bis, alinéa 1^{er} du C.T.V.A. pose le principe selon lequel le «transfert» d'un bien de son entreprise vers un autre Etat membre est assimilé à une livraison de biens à titre onéreux.

Il y a transfert lorsqu'un bien corporel est expédié ou transporté pour les besoins de son entreprise, par ou pour le compte d'un assujetti, en dehors de la Belgique mais vers un autre Etat de l'UE. Le transfert assimilé à une livraison à titre onéreux est donc, en fait, une opération intracommunautaire qui donne lieu à une exemption de T.V.A. en Belgique de départ et à la perception de la T.V.A. dans l'Etat membre d'arrivée (art. 39bis, 4^o C.T.V.A.). Les biens qui sont transférés en Belgique, doivent faire l'objet d'une acquisition intracommunautaire.

Pour la mise à disposition d'un véhicule qui n'est pas destiné à être exclusivement utilisé pour un usage professionnel par une entreprise établie dans un autre Etat membre à l'un de ses employés⁴⁷⁹.

5435

L'envoi en consignation (voir n° 5311) par un consignant belge à un consignataire ou à un vendeur-commissionnaire-consignataire, établi dans un autre Etat membre est considéré comme un transfert. Le consignant effectuant une acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre d'arrivée doit en principe être immatriculé à la

maakloonwerk en werkzaamheden i n v m roerende goederen», *A. F. T.*, 1996 p. 403; «Consolidated document on transactions, other than bilateral transactions, involving work on movable tangible property», *International VAT Monitor*, 2002, annexe au vol. 13, n° 3, mai / juin, p. 9-21.

⁴⁷⁸ Décision T.V.A. n° ET 119.687 du 15 mars 2011.

⁴⁷⁹ Circ. n° AFER 43/2006 du 21 décembre 2006; décision n° E. T. 114.644 du 9 juin 2008; Cass., 25 septembre 2009 *in F. J. F.*, N° 2010/52.

T.V.A. dans cet Etat membre. Il convient de tenir compte de la possibilité que le régime T.V.A. auquel l'Etat membre d'arrivée soumet l'envoi en consignation ne corresponde pas nécessairement au régime belge.

5436

Quand un fournisseur établi en Belgique expédie, dans le cadre d'un contrat d'entreposage, des biens à un client établi dans un autre Etat membre qui les utilise à mesure de ses besoins pour la production (transfert de stock), le régime visé au paragraphe précédent est applicable.

5437

L'envoi de marchandises dans le cadre d'une vente à l'essai ou d'un envoi à vue est, par voie de simplification, considéré comme un non transfert en Belgique, à la condition que l'Etat membre d'arrivée n'assimile pas l'opération à une acquisition intracommunautaire et que la destination soit connue dès le moment de l'envoi⁴⁸⁰. L'expéditeur belge est censé effectuer une livraison au moment du transfert de la propriété, livraison qui est exemptée ou soumise à la T.V.A. selon que l'acheteur doive ou non soumettre son acquisition intracommunautaire à la T.V.A.⁴⁸¹.

5438

N'est pas considéré comme un transfert, le déplacement de Belgique vers un autre Etat membre en vue de l'exécution des opérations suivantes:

- la livraison d'un bien à l'intérieur de l'Etat membre où l'installation ou le montage est effectué (voir n° 5447) ou à l'intérieur de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens vendus à distance (voir n° 5446);
- la livraison du bien à bord du moyen de transport pour le transport des passagers à l'intérieur de l'Union européenne;
- la livraison du bien avec exemption pour exportation en vue d'effectuer une livraison intracommunautaire ou pour être livré à des navires ou des aéronefs exemptés;
- l'expédition d'un bien hors de l'Union européenne *via* un autre Etat membre⁴⁸²;
- la prestation d'un service effectuée pour un assujetti en relation avec l'utilisation du bien, matériellement exécutée dans l'Etat membre d'arrivée, d'expédition ou de transport du bien pour autant que les biens, après transformation, soient à nouveau expédiés à l'attention de cet assujetti en Belgique, d'où ils ont originellement été expédiés ou transportés⁴⁸³;
- l'utilisation temporaire de ce bien dans l'Etat membre d'arrivée, d'envoi ou de transport du bien, à l'usage d'un service presté par un assujetti établi en Belgique;
Il conviendra d'être attentif au fait que certains Etats membres exigent une identification à la T.V.A. si le non- transfert dépasse 24 mois.
- l'usage temporaire pendant au maximum 24 mois dans un Etat membre où l'importation du même bien serait prise en considération pour le régime d'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation.

Ce régime s'applique par exemple à l'utilisation de véhicules mis à disposition par des employeurs établis

⁴⁸⁰ C i r c. n° 18, 15 septembre 1994, n° 21.

⁴⁸¹ C i r c. n° 18, 15 septembre 1994, n° 25 à 29.

⁴⁸² *Rev. T. V. A.*, 1995, n° 113, 481; *Déc.*, 1009.

⁴⁸³ *Déc.*, n° E. T. 94.286 du 4 mai 2000, *Rev. T. V. A.*, n° 145, 145.

dans un autre Etat membre⁴⁸⁴.

Afin de ramener à un minimum les formalités relatives au non transfert, l'administration accepte que certains biens ne doivent pas être repris dans le registre des non-transferts⁴⁸⁵.

- la livraison de gaz *via* un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système et la livraison d'électricité, également la livraison de chaleur ou de froid *via* les réseaux de chauffage ou de refroidissement, dans les conditions de l'article 15, § 2, alinéa 2, 4° du C.T.V.A.

5439

Lorsqu'une des conditions pour l'application de l'alinéa précédent cesse d'être remplie, le bien est considéré comme transféré, à l'instant où la condition n'est plus remplie.

5440

art. 25^{quater} § 1^{er} C. T. V. A.

En contrepartie de l'article 12^{bis} du C.T.V.A. (assimilation à des livraisons intra-communautaire) l'article 25^{quater}, § 1^{er} du C.T.V.A. prescrit qu'est assimilée à acquisition intracommunautaire de biens à titre onéreux, l'affectation par un assujetti, aux besoins de son activité économique, d'un bien expédié ou transporté, par lui ou pour son compte, à partir d'un autre Etat membre. Le bien doit toutefois être produit, acquis, faire l'objet d'une acquisition intra-communautaire ou être importé par l'assujetti dans cet autre Etat membre.

Les règles qui précèdent s'appliquent, entre autres, à un envoi en consignation vers un consignataire ou un vendeur-commissionnaire-consignataire établi en Belgique ou à un envoi vers un client établi en Belgique qui établit un stock de production. En principe, le consignataire-expéditeur établi dans un autre Etat membre est tenu de se faire enregistrer en Belgique, sauf s'il dispose d'un établissement stable. L'enregistrement peut se faire par un représentant responsable ou *via* un enregistrement direct. Pour plus de détails, voir chapitre X, «Assujettis qui ne sont pas établis en Belgique» (voir n^{os} 5887,50 et s.).

Un régime de simplification a également été instauré à l'égard des biens envoyés d'un autre Etat membre vers la Belgique dans le cadre d'une vente visée à la Partie VIII, n^{os} 5312 et 5313, c'est-à-dire la vente à l'essai et l'envoi à vue⁴⁸⁶.

Sect i on I X.

Li eu où est répu tée se si tuer une acqui si ti on i nt r a com m un a ut a i r e

5442

art. 25

qui nqui es § 2 C. T. V. A.

En règle générale, ce lieu est l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur (art. 25^{quinquies} § 2 C.T.V.A.).

5443

art. 25

⁴⁸⁴ CIRC. n° E.T. 112.208 (AFER 43/2006) du 21 décembre 2006, *www.monKEY.be*, Sources; *Q R*, Chambre, 2008-2009, n° 055, 89-93, *Q* n° 273, Van Biesen, 2 février 2009.

⁴⁸⁵ Déc., n° E.T. 103.629 du 4 novembre 2002, *www.monKEY.be*, Sources.

⁴⁸⁶ CIRC. n° 18, 15 septembre 1994; *Q R*, Chambre, 2008-2009, n°064, p.134-135, *Q* n° 428, Brotcorne du 23 avril 2009.

qui nqui es § 3 al. 1^{er} C.T.V.A.

Pour une certaine sécurité, il est prévu, en outre, que l'acquisition intracommunautaire d'un bien est taxée dans l'Etat membre qui a attribué le numéro de T.V.A. sous lequel l'acquéreur a effectué l'opération. A condition que ce dernier prouve ensuite que les biens sont parvenus dans un autre Etat membre et que l'acquisition a subi la T.V.A., cet Etat membre doit en autoriser la restitution ou renoncer à la perception de la T.V.A. (art. 25quinquies § 3 al. 1^{er} C.T.V.A.). Cette T.V.A. n'est pas déductible comme telle vu qu'il s'agit d'une «disposition de sécurité»⁴⁸⁷.

Dans le transport triangulaire non-simplifié (transaction-ABC intracommunautaire), un assujetti belge B a des obligations dans l'Etat membre de C où il doit effectuer une acquisition intracommunautaire, suivie par une livraison nationale à C. Il devrait se faire identifier dans cet Etat membre ou y faire agréer un représentant responsable qui réponde du paiement de la T.V.A. pour les deux opérations précitées. S'il avait déclaré son numéro d'identification à la T.V.A. belge, la disposition de sécurité intervient: la Belgique pourrait taxer l'acquisition intracommunautaire, bien qu'elle ait eu lieu dans l'Etat membre de C.

Par mesure de simplification, l'article 25quinquies, § 3, alinéa 3, dispose que l'acquisition est réputée avoir été soumise à la T.V.A. lorsque:

- l'acquisition intracommunautaire est effectuée dans un autre Etat membre par un assujetti avec un numéro de T.V.A. belge;
- l'acquisition intracommunautaire est effectuée pour les besoins de livraison subséquente de ces biens dans un autre Etat membre par cet assujetti;
- les biens ainsi acquis par cet assujetti sont directement expédiés ou transportés à partir d'un Etat membre autre que la Belgique vers la personne pour laquelle il effectue la livraison subséquente;
- le destinataire de la livraison subséquente est un autre assujetti ou une personne morale non-assujettie, avec un numéro de T.V.A. dans l'Etat membre de destination;
- le destinataire de la livraison subséquente a été désigné par l'assujetti ayant un numéro de T.V.A. belge comme le redevable de la T.V.A. due au titre de la livraison effectuée par cet assujetti;
- l'assujetti ayant un numéro de T.V.A. belge a rempli l'obligation de déclaration de la livraison effectuée par lui.

Conditions dans lesquelles les mesures de simplification peuvent être appliquées⁴⁸⁸.

5444

art. 25

qui nqui es § 4 C.T.V.A.

Pour placer sur un pied d'égalité l'importation d'un pays tiers *via* un autre Etat membre par des personnes morales non-assujetties et les acquisitions qui seraient faites à partir d'un autre Etat membre, les biens importés sont considérés comme expédiés ou transportés à partir de l'Etat membre d'importation. Le lieu d'acquisition est alors déterminé selon les règles des n^{os} 5438 et 5439 (art. 25quinquies § 4 C.T.V.A.).

5445

art. 25

qui nqui es § 5 C.T.V.A.

L'article 25quinquies, § 5 du C.T.V.A. pose une présomption *juris tantum* d'acquisition intracommunautaire de biens en Belgique, lorsque l'acquéreur effectue son acquisition sous un numéro de T.V.A. belge, ou lorsqu'il est établi en Belgique au moment de l'acquisition. La T.V.A. qui est réclamée sur la base de cet article ne peut pas être déduite comme telle. Suivant la Cour d'appel de Gand, cette T.V.A. ne peut être

⁴⁸⁷ C. J. C. E., 22 avril 2010, aff. C-536/08 et C-539/08, *X en Facet BV/Facet Trading BV, J. Q. C. E.*, 19 juin 2010, n° 161, 10; Gand, 15 mars 2011, *T. F. R.* 2011, n° 408, 767, note VANDENBERGHE L. et Anvers 10 mai 2011, *T. F. R.* 2011, n° 408, 789.

⁴⁸⁸ *Q. R.*, Ch. repr., 1992-93, n° 55, 19 avril 1993, 4902-4903; *Q* n° 447, de Clippel e, 2 mars 1993; *Rev. T. V. A.*, 1993, n° 105, 788; *Ci r. c.* n° AFER 38 du 28 août 2006.

réclamée sur la base de l'article 77, § 1^{er}, 1° C.T.V.A, si l'assujetti peut démontrer que la T.V.A. a été prélevée sur l'acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre d'arrivée⁴⁸⁹.

Sect i on X.

Régi me parti cul i er pour l es vent es à di st ance

- Bibliographie – BUBLLOT, J., «Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique», *R.G.F.*, 1994, 165.
– DOLFEN, K. et VAN MOORSEL, J., «Intracommunautaire levering en kettingtransacties in de bredere context», *A.F.T.* 2012, n° 6-7, 5-25.

5446

En principe, les particuliers peuvent effectuer leurs acquisitions dans toute l'UE en acquittant définitivement la T.V.A. dans le pays d'origine. Ils peuvent transférer les biens acquis sans aucune formalité. Il n'existe d'exception que pour l'acquisition d'un moyen de transport neuf (voir n° 5421) et pour l'acquisition de biens qui doivent être montés ou installés par ou pour le compte du vendeur (voir n° 5447).

Du fait des différences de taux entre les Etats membres, la perception dans l'Etat d'origine a été corrigée par le régime particulier des ventes à distance de biens qui sont livrés au départ d'un autre Etat membre vers la Belgique et de la Belgique vers un autre Etat membre⁴⁹⁰.

Il ne peut être question de vente à distance que si un transport intracommunautaire est effectué par le vendeur qui, d'une manière ou d'une autre, directement ou indirectement, s'est engagé à amener les biens commandés à l'acquéreur en Belgique. Si le preneur effectue lui-même le transport, ou même un tiers, les règles ordinaires doivent être appliquées, c'est-à-dire que sauf si l'acquéreur est un particulier, le régime général de l'acquisition intracommunautaire joue.

En dérogation aux règles de localisation édictées par l'article 15, § 2, deuxième alinéa, 1°, et § 3 du C.T.V.A. (voir n° 5332) et à l'exclusion de livraisons de biens soumises au régime spécial d'imposition visé au titre B ou au titre C de la Directive 94/5/CEE, l'article 15, § 4 du C.T.V.A. dispose que les biens sont réputés être livrés en Belgique lorsqu'ils sont expédiés ou transportés vers la Belgique au départ d'un autre Etat membre par ou pour le compte du fournisseur et que la livraison est effectuée en faveur d'un non-assujetti, ou d'un assujetti ou d'une personne morale non-assujettie qui n'est pas obligée de soumettre ses acquisitions intracommunautaires à la T.V.A. (seuil de 11 200,00 EUR – non-dépassé – voir § 5). Ce faisant, le vendeur établi dans un autre Etat membre que la Belgique effectue une livraison taxable en Belgique. Il est en principe redevable de la T.V.A. sur toutes les livraisons qui tombent sous le coup des règles particulières. Le cas échéant, le vendeur doit désigner un représentant responsable ou se faire enregistrer directement en Belgique (voir Partie VIII, Chapitre X «Assujettis non-établis en Belgique» (voir n° 5887,50 et s.)).

Le régime dérogatoire de la livraison en Belgique n'est pas appliqué si, dans l'année courante, aucun bien, autre que des biens soumis à accises, n'a été livré en Belgique pour un montant qui excède 35 000 EUR hors T.V.A. Dans la mesure où ce seuil n'est pas dépassé, le vendeur paye la T.V.A. dans le pays d'origine. Il peut néanmoins, dans l'Etat membre dont il fait partie, opter pour que le lieu de la livraison se situe en Belgique.

Au § 5 de l'article 15, on trouve les règles à suivre dans la situation inverse de la vente à distance de biens. Les biens qui sont expédiés ou transportés à partir de la Belgique vers un autre Etat membre par ou pour le compte du fournisseur. Par dérogation au § 2, deuxième alinéa, 1°, au § 3 et à l'exclusion des livraisons de biens soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, instituée par l'article 58, § 4 du C.T.V.A., le lieu de la livraison est le lieu où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport.

⁴⁸⁹ Gand, 15 mars 2011, *Cour. fisc.*, 2011, n° 11, 367, *T.F.R.*, 2011, n° 408, 767, note VANDENBERGHE, L.

⁴⁹⁰ Les conditions d'application du régime particulier sont exposées dans la Cir. n° 7 du 27 avril 1995; voir *Fiscologie*, 1995, n° 529, 3 à 5.

Il est également exigé qu'il soit satisfait aux conditions qui sont le reflet de celles contenues au § 4 pour la vente à distance au départ d'un autre Etat membre vers la Belgique.

Le fournisseur belge peut toujours opter pour la perception de la T.V.A. dans l'Etat membre de destination, même si le seuil fixé par cet autre Etat membre n'est pas atteint. Les modalités d'exercice de l'option sont fixées à l'article 7 de l'arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992. L'option prend cours à la date du dépôt à la poste de la lettre dans laquelle l'option est signalée et vaut jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date.

art. 15 § 6 C. T. V. A.

L'article 15, § 6 du C.T.V.A., prévoit que les biens qui sont importés par le fournisseur dans un Etat membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport vers le preneur, sont réputés être expédiés ou transportés au départ de l'Etat membre d'importation. Cette présomption vaut tant pour le § 4 que pour le § 5 de l'article 15 du C.T.V.A.

Sect i on XI .

Li vrai son de bi ens avec i nst al l at i on ou mont age

5447

art. 15 § 2 2° C. T. V. A.

Conformément à l'article 15, § 2, 2° du C.T.V.A., un bien est livré en Belgique, lorsqu'il est installé ou monté en Belgique par ou pour le compte du fournisseur (voir n° 5331,50). Une telle livraison ne tombe en aucune circonstance sous le régime général des acquisitions intracommunautaires, ni sous le régime particulier qui déroge au régime général. Elle est donc toujours soumise à la T.V.A. de l'Etat membre où l'installation ou le montage est effectué.

Une livraison de bien avec placement sous-entend un travail matériel accessoire tel que cette livraison n'est considérée comme parfaite que si le placement est rendu nécessaire pour conférer toute l'utilité au bien. Pour que l'opération constitue pour le tout une livraison de biens, le bien meuble doit conserver une fois l'installation ou le montage terminé, son individualité propre⁴⁹¹. La distinction entre livraison avec montage et travail immobilier est particulièrement complexe et peut avoir des conséquences importantes en raison de la problématique de non-transfert.

Sect i on XII .

Fai t i mposabl e et exi gi bi l i t é de l a T. V. A.

5448

art. 25^{sexies} § 1^{er} C. T. V. A.

Pour les acquisitions intracommunautaires, le fait générateur a lieu au moment où la livraison d'un bien similaire intervient en Belgique (voir n° 5334 et s.).

art. 25^{sexies} § 2 C. T. V. A.

La T.V.A. est toutefois seulement exigible (art. 25^{sexies} § 2 C.T.V.A.):

- à la date la facture lorsque la facture est émise entre le moment du fait générateur et le quinzième jour du mois qui suit;
- dans tous les autres cas, le quinzième jour du mois qui suit le moment du fait générateur.

⁴⁹¹ Q R , Ch. repr. , 1995-96, 3353, Q n° 251, Fournaux, 23 janvier 1996.

La T.V.A. sur les abonnements est exigible lors de la délivrance de la facture⁴⁹².

Le paiement d'un acompte ne donne pas lieu à l'exigibilité de la T.V.A. De cette manière, on empêche qu'il soit, par l'acquiescement de la T.V.A., anticipé sur une opération intracommunautaire dans un autre Etat membre où il est seulement supposé qu'une acquisition intracommunautaire aura lieu.

A partir du 1^{er} janvier 2013, la T.V.A. n'est pas plus exigible sur une acquisition intracommunautaire lorsque la facture a été émise sur le prix total avant la survenance du fait générateur. Une certaine souplesse s'applique toutefois lorsqu'une telle facture a été établie quelques jours avant le fait générateur.

Si l'assujetti ne dispose pas (encore) d'une facture au moment de l'exigibilité de la T.V.A. relative à l'acquisition intracommunautaire, l'assujetti doit en principe établir lui-même un document (art. 9 A.R. n° 1).

Quatrième partie

Base d'imposition

5449

- Bibliographie – NORRE, P., «De maatstaf van heffing inzake BTW», MAES, L., DE CNIJF, H. et CARLIER, P. (éds.), *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1997-1998*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 375-423.
- DELANGRE, J., «Vaststelling van de maatstaf van heffing. BTW op nieuwe gebouwen», *A.F.T.*, 1985, 58.
- NOTREDAME, B., «B.T.W. en overheidssubsidies», *A.F.T.*, 1995, 7-15; *A.F.T.*, 2003, 407-419.

Chapitre I

Livraison de biens et prestations de services en Belgique

5450

La base d'imposition est tout ce qui est reçu en liaison directe avec la livraison ou la prestation et en représente la contrepartie, celle-ci devant pouvoir être exprimée en argent. Cette contrepartie constitue donc la valeur subjective, à savoir réellement perçue, dans chaque cas concret et non une valeur estimée selon des critères objectifs⁴⁹³. La T.V.A. n'est pas non plus due sur les frais ou sur les montants qui auraient pu être contractuellement facturés par l'assujetti à son cocontractant, mais qui ne l'ont pas été⁴⁹⁴.

Une autorisation délivrée par le Conseil européen, en vue de l'introduction d'une base minimale d'imposition à l'égard de prestations entre parties étroitement liées entre elles, ne peut être appliquée que si celle-ci est strictement nécessaire pour éviter des fraudes ou évasions fiscales. Lorsque des données objectives font

⁴⁹² *Q.R.*, Ch. repr., 1992-93, 8095, *Q* n° 705, de Clippelle, 22 septembre 1993.

⁴⁹³ C.J.C.E., 23 novembre 1988, n° 230/87, *Naturally yours Cosmetics Ltd*, *Rec.*, 6365, *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 116, 952; C.J.C.E., 24 octobre 1996, n° C-288/94, *Argos*, *Rec.*, I-5327. Voir également, C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. Jointes n°s C-495/01, C-463/02, C-381/01 et C-144/02, Commission c. Finlande, Suède, Italie et Allemagne.

⁴⁹⁴ C.J.U.E., 9 décembre 2011, n° C-69/11, *Connoisseur België BVBA*, *Cour. fisc.*, 2012, n° 5, 314, *F.J.F.*, N° 2012/215.

apparaître que la rémunération convenue entre les parties liées est conforme à celle pratiquée sur le marché, le régime dérogatoire d'instauration d'une base minimale d'imposition ne peut trouver à s'appliquer⁴⁹⁵.

Sect i o n I .

La c o n t r e p a r t i e c o n s i s t e u n i q u e m e n t e n u n e s o m m e d ' a r g e n t

§ 1. P R I X E T S E S C O M P O S A N T E S – C H A R G E S À A J O U T E R A U P R I X – A C C E S S I R E S

5451

art. 26 al. 1^{er} C.T.V.A.

Pour les livraisons de biens et les prestations de services, la T.V.A. 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 (art. 26 al. 1^{er} C.T.V.A.).

En cas de livraison de biens, la T.V.A. est calculée en principe sur la base d'imposition formée par le prix qui est convenu entre parties au moment où la T.V.A. devient exigible. Lorsque des paiements périodiques du prix sont convenus, par exemple lors de la constitution d'un droit de superficie sur un terrain sur lequel un bâtiment neuf est érigé, une valeur au comptant doit être établie⁴⁹⁶.

Les sommes versées à titre d'arrhes et conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier en cas de renonciation du client constituent non pas la contrepartie d'une prestation de réservation mais des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi. Elles ne sont donc pas, en tant que telles, soumises à la T.V.A.⁴⁹⁷.

Les frais d'hôtels, de restaurant et de déplacement, exposés par un consultant indépendant établi en Belgique et re-facturés à son client belge, doivent être soumis à la T.V.A. 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 pays⁴⁹⁸.

Dans le cas d'appareils automatiques de jeux de hasard, la base d'imposition de la T.V.A. n'est pas la mise totale des joueurs mais seulement la partie des mises qui revient au propriétaire des automates et donc pas, à nouveau, ce qui est distribué au joueur à titre de prix⁴⁹⁹.

Le montant total des droits de participation perçus par l'organisateur d'un concours constitue la base d'imposition de ce concours lorsque l'organisateur peut disposer librement dudit montant. Pour le calcul de la T.V.A., les frais de participation ne doivent donc pas être diminués de la valeur des prix attribués aux gagnants du jeu⁵⁰⁰.

Des règles particulières s'appliquent aux prestations de services de télécommunications⁵⁰¹.

5452

Un prix peut être exprimé en une seule somme d'argent, mais également en différentes

⁴⁹⁵ C. J. C. E. , 29 mai 1997, n° C-63/96 *Werner Skripalle*, *Rev. T. V. A.* , 1997, n° 131, 1233.

⁴⁹⁶ *Q R.* , Ch. repr. , 1994-95, n° 129, 21 novembre 1994, 13467, *Q* n° 710, de *C l i p p e l e*, *Rev. T. V. A.* , 1994, n° 11, 1207.

⁴⁹⁷ C. J. C. E. , 18 juillet 2007, n° 277/05, *Société Thermale d'Eugénie-Les-Bains*, *F. J. F.* , N° 2008/152, www.monKEY.be, Sources.

⁴⁹⁸ *Q R.* , Ch. repr. , 2005-06, n° 123, 24117-24118, *Q* n° 1286, *Vat hel et* , 10 mai 2006.

⁴⁹⁹ C. J. C. E. , 5 mai 1994, *Gawe*, *F. J. F.* , N° 94/182; C. J. U. E. , 19 juillet 2012, n° C-377/11, *International Bingo Technology SA*, *J. Q. U. E.* 29 septembre 2012, n° 295, 15.

⁵⁰⁰ C. J. C. E. , 17 septembre 2002, n° C-498/99, *Town & County Factors*, *F. J. F.* , N° 2003/33.

⁵⁰¹ *C i r c.* n° AFER 50/2009 (E. T. 109.696), 12 novembre 2009.

sommes d'argent qui sont portées en compte séparément.

Dans ce dernier cas, elles doivent être soumises à la T.V.A. lorsqu'elles forment une composante (un élément) du prix; lorsqu'elles représentent une indemnité, elles ne sont pas imposables⁵⁰². Des sommes déterminées pour des livraisons ou services accessoires sont imposables comme si elles étaient des composantes du prix.

5453

Ces frais, à l'exception des sommes que le preneur doit payer à un tiers pour le compte de son fournisseur, doivent, pour la perception de la T.V.A., être ajoutés au prix.

Cas d'application

1. Font partie de la base d'imposition comme élément du prix:
 - le pourboire imposé au client⁵⁰³;
 - la taxe communale que l'exploitant d'une salle de spectacles met à charge des spectateurs en l'incluant dans le prix du ticket d'entrée⁵⁰⁴;
 - les sommes qui sont payées par l'Etat aux entrepreneurs de construction en supplément du prix de l'entreprise et qui doivent être distribuées, conformément à une C.C.T., à leurs ouvriers comme primes supplémentaires⁵⁰⁵;
 - la taxation forfaitaire des communications téléphoniques forme un élément du prix⁵⁰⁶.
2. Font partie de la base d'imposition comme accessoires du prix:
 - les frais de raccordement, réception, vérification ou déplacement d'installation, utilisation, entretien, réparation de compteurs, etc., portés en compte par les entreprises de distribution de gaz, d'eau et d'électricité⁵⁰⁷;
 - au cas où, dans le cadre d'une opération de vente, le prix de la marchandise est payé par l'acheteur au moyen d'une carte de crédit et versé au fournisseur par l'émetteur de la carte, après retenue d'un pourcentage comme commission rémunérant une prestation de services de ce dernier au fournisseur de la marchandise, cette retenue doit être comprise dans la base d'imposition de la taxe que le fournisseur assujéti doit rembourser au fisc⁵⁰⁸;
 - lorsqu'un commerçant accorde un crédit gratuit, fourni par une société de financement indépendante du vendeur qui comprend une commission sur le prix de vente, la base d'imposition est le total du montant dû par l'acheteur, commission retenue incluse⁵⁰⁹.
3. Ne font pas partie de la base d'imposition:
 - les sommes qu'un transporteur porte en compte à ses clients à titre de frais de chômage ou de surestaries; ces sommes peuvent être considérées comme des dommages et intérêts⁵¹⁰;
 - la somme que le propriétaire d'un immeuble réclame au preneur sortant en compensation des dégâts que ce dernier a causés au bien loué. Cette somme constitue des dommages-intérêts⁵¹¹;
 - le montant que réclame une société de leasing au preneur de leasing pour faire réparer un de ses véhicules a le caractère d'une indemnité qui échappe en tant que telle au champ d'application de la T.V.A.⁵¹²;

⁵⁰² Voir cas d'application pratique, *Q R*, Q n° 402, Van Campenhout, 27 mai 2005.

⁵⁰³ *Rev. T.V.A.*, 1971, n° 2, Déc. n° 59; Trib. Charleroi 10 octobre 1986, *F.J.F.*, N° 87/ 60; Gand 25 avril 1986, *F.J.F.*, N° 87/139; VANDEBERGH, H., *B.T.W.-Vraagstukken*, Anvers, Kluyer, 1987, 49-50; C.J.C.E., 29 mars 2001, n° C-404/99, Commission c. République française, *Fi sc. Doc. Vandewinkel e*, 2001, partie XV, n° 347.2.

⁵⁰⁴ *Rev. T.V.A.*, 1972, n° 5, Déc., n° 185.

⁵⁰⁵ *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 15, Déc., n° 443.

⁵⁰⁶ *Q R*, Ch. repr., 1982-83, n° 50, *Rev. T.V.A.*, 1984, n° 61, Q n° 412, Ylief, 9 septembre 1983 et *Q R*, Ch. repr., 1984-85, 2361, *Rev. T.V.A.*, 1985, n° 68, Q n° 254, Baudson, 22 mars 1985.

⁵⁰⁷ Cir. n° 65 de 1971.

⁵⁰⁸ C.J.C.E., 25 mai 1993, n° C-18/92, Bally, *Rec.*, I-287; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 108, 462.

⁵⁰⁹ C.J.C.E., 15 mai 2001, n° 34/99, Prinback Ltd., *Fiscal ogue*, 2001, n° 803, 3, *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 31.

⁵¹⁰ *Rev. T.V.A.*, 1972, n° 5, Déc., n° 186, 7.

⁵¹¹ *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 15, Déc., n° 446, 189.

⁵¹² *Q R*, Sénat, 2004-2005, n° 3-44, 3535-3537, Q n° 3-2373, Cheron, 24 mars 2005.

- les frais extralégaux occasionnés lors d'une vente publique à la requête du curateur d'une faillite⁵¹³;
- la décision n° E.T. 102.061 du 7 juillet 2003 exclut désormais le droit de suite de la base d'imposition⁵¹⁴.

5454

art. 26 al. 2 C.T.V.A.

L'article 26, alinéa 2 du C.T.V.A. dispose expressément que sont comprises dans la base d'imposition, les sommes que le fournisseur ou le prestataire du service porte en compte pour frais de commission, d'assurance et de transport à celui à qui le bien ou le service est fourni, que ces frais fassent ou non l'objet d'un document de débit séparé ou d'une convention séparée.

5455

art. 26 al. 3 C.T.V.A.

Sont également à comprendre dans la base d'imposition les impôts, droits, prélèvements et taxes (art. 26 al. 3 C.T.V.A.).

- Taxe de séjour: *Q.R.*, Ch. repr., 1993-94, n° 100, 28 mars 1994, 10109, *Q.* n° 923, Duquesne, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, 704.
- La prime de recyclage fait partie de la base d'imposition, de sorte qu'elle est soumise au même taux que celui applicable à la livraison de l'appareil⁵¹⁵.
- La cotisation Elia répercutée par les gestionnaires de réseaux à leurs clients ne peut être considérée comme un débours et doit être comprise dans la base d'imposition⁵¹⁶.
- Dans le cadre d'un contrat de vente prévoyant que, conformément à l'usage auquel l'acheteur destine le véhicule, le distributeur livre celui-ci avec une immatriculation et pour un prix englobant la taxe sur l'immatriculation des véhicules automobiles neufs qu'il a acquittée avant la livraison, cette taxe, dont le fait générateur réside non pas dans ladite livraison, mais dans la première immatriculation du véhicule sur le territoire national, ne relève pas de la notion d'impôts, droits, prélèvements et taxes. Une telle taxe correspond à un montant reçu par l'assujéti de la part de l'acheteur du véhicule, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ce dernier⁵¹⁷.

§ 2. MONTANTS QUI NE DOIVENT PAS FAIRE PARTIE DE LA BASE D'IMPOSITION

5456

art. 28 1° C.T.V.A.

Les sommes qui sont déductibles du prix à titre d'escompte en cas de paiement anticipé ne sont pas soumises à la T.V.A. (art. 28 1° C.T.V.A.).

5457

art. 28 2° C.T.V.A.

Les rabais de prix consentis par le fournisseur à son cocontractant et acquis à ce dernier au moment où la taxe est due, ne sont pas non plus soumis à la T.V.A. (art. 28 2° C.T.V.A.).

L'expression «rabais et ristournes de prix consentis à l'acheteur. et acquis au moment où s'effectue l'opération»

⁵¹³ *Rev. T.V.A.*, 1978, n° 35, Déc., n° 653, p. 414.

⁵¹⁴ Déc., n° E.T. 102.061 du 7 juillet 2003; Anvers 18 janvier 1994, *F.J.F.*, N° 94/201.

⁵¹⁵ *Q.R.*, ch. repr. 2000-2001, n° 92, 24 septembre 2001, 10544, *Q* n° 745 PIETERS, 5 juillet 2001.

⁵¹⁶ *Q.R.*, n° 3177 Goyvaerts, 22 juin 2004 et n° 718 à 720 Goyvaerts, 7 avril 2005 et *Q.R.*, n° 2868, Vandeurzen, 12 mai 2004.

⁵¹⁷ C.J.C.E., 1^{er} juin 2006, n° C-98/05, *De Danske Bilimportører*.

s'applique à la différence entre le prix de vente normal au détail des articles livrés et la somme d'argent effectivement reçue par le détaillant pour ces articles lorsque celui-ci accepte du client un bon ayant été donné à ce dernier par le détaillant lors d'un achat antérieur effectué au prix de vente normal au détail⁵¹⁸.

Si le total cumulé des bons de réduction permet au client d'obtenir le bien sans devoir payer une soulte en argent, aucune taxe n'est due et, par ailleurs, aucun prélèvement ne doit être opéré dans le chef du détaillant assujetti⁵¹⁹.

5458

Le fait qu'une réduction de prix (rabais, prime, ristourne, réduction, etc.) ne soit payable qu'après un certain délai, ne met pas obstacle, suivant la législation belge actuelle, à la diminution immédiate de la base d'imposition, du moment qu'elle est acquise au client au moment de la livraison.

art. 77 § 1^{er} 2° C. T. V. A.

Cependant, la Cour de justice a décidé que la ristourne doit être «effectivement» acquise au moment de la transaction. Cela implique que la ristourne doit être «immédiatement» déduite du montant à payer pour qu'elle ne fasse pas partie de la base d'imposition⁵²⁰. Pour la diminution du prix qui ne devient définitive qu'après que la T.V.A. soit devenue exigible, aucune déduction ne peut avoir lieu, mais elle peut entraîner la restitution de la T.V.A. en fonction du paiement ultérieur (art. 77 § 1^{er} 2° C.T.V.A.).

Cas d'application

- La rémunération qu'un tenancier de café reçoit d'une brasserie parce qu'il s'approvisionne en bières auprès de son fournisseur habituel qui est un client de la brasserie, n'est pas un rabais de prix parce qu'elle n'est pas accordée au cafetier par son fournisseur⁵²¹.
- 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 ces derniers ou la réclame qui en est faite en évidence dans leur devanture ou dans leur magasin, constitue la rémunération d'un service mais les parties peuvent l'interpréter comme une réduction du prix des biens antérieurement livrés; la restitution de la T.V.A. est possible⁵²².

5459

art. 28 3° C. T. V. A.

Les intérêts dus en raison d'un paiement tardif ne sont pas repris dans la base d'imposition (art. 28 3° C.T.V.A.).

Lorsque le vendeur d'un bâtiment neuf impose à son acheteur le paiement d'intérêts intercalaires, ces derniers sont un élément du prix de vente du bâtiment et doivent par conséquent être compris dans la base d'imposition pour le calcul de la taxe due sur la vente⁵²³.

Cependant, les intérêts intercalaires ne doivent être pris en considération lors de la vente d'un bâtiment neuf que lorsque le contrat de vente prévoit qu'ils doivent être payés au vendeur. Ainsi, les intérêts payés à l'occasion du financement du projet de construction

⁵¹⁸ C. J. C. E., 27 mars 1990, n° C-126/88, *Boots*, *Rec.*, I-1325; *Rev. T. V. A.*, 1995, n° 116, 970. Voir également Cass., 11 juin 2004, *F. J. F.*, N° 2005/53, 188 et note SEPULCHRE, V., *R. G. F.*, juin-juillet 2005, 29.

⁵¹⁹ *Q. R.*, Sénat, 2006-07, n° 3-81, 8830-8831, *Q. n° 3-6220 Nyssens*, 3 novembre 2006.

⁵²⁰ C. J. C. E., 29 mai 2001, n° C-86/99, *Freemans Pic*, *Fiscalog*, 2001, n° 804, 6; *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 37.

⁵²¹ *Rev. T. V. A.*, 1974, n° 15, Déc., n° 444, 188.

⁵²² *Rev. T. V. A.*, 1974, n° 16, 267.

⁵²³ *Rev. T. V. A.*, 1976, n° 26, Déc., n° 574.

qui ne sont pas payés par l'acheteur ne font pas partie de la base d'imposition⁵²⁴.

Lorsqu'un fournisseur de biens ou de prestations de services accorde à son client un sursis au paiement du prix moyennant le paiement d'intérêts jusqu'à la livraison seulement, ces intérêts ne constituent pas la rémunération d'un crédit, mais un élément de la contrepartie obtenue pour la livraison des biens ou la prestation de services⁵²⁵.

La base d'imposition ne comprend pas les intérêts accordés par une décision de justice, lorsque ces intérêts ont été alloués en raison de ce que le solde de la contre-valeur de la prestation de services n'a pas été réglé à l'échéance⁵²⁶.

En ce qui concerne la vente à tempérament ou la location-vente, la T.V.A. est en principe calculée sur le montant cumulé des acomptes et des paiements périodiques. Dans la mesure où la facture fait une ventilation claire entre le prix payé au comptant et les sommes portées en sus pour paiement non-comptant, les intérêts pour retard de paiement ne font pas partie de la base d'imposition⁵²⁷.

5460

art. 28 4° C.T.V.A.

Les frais portés en compte pour les emballages ordinaires et usuels que le fournisseur consent à rembourser à l'acquéreur en cas de renvoi de ces emballages, ne sont pas repris dans la base d'imposition (art. 28 4° C.T.V.A.).

Pour que les frais d'emballages ordinaires et usuels ne fassent pas partie de la base d'imposition, il doit être convenu que ces emballages doivent ou peuvent être renvoyés et que le client a droit à un remboursement s'il les renvoie. En ce qui concerne la rédaction de la facture, l'administration considère que la mention «emballage consigné» ou une mention semblable, apposée en regard du montant porté en compte à titre de frais d'emballage, justifie à suffisance de droit la non-perception de la T.V.A. sur ces frais, pour autant que cette mention reflète bien l'intention des parties⁵²⁸.

5461

art. 28 5° C.T.V.A.

Les sommes avancées par le fournisseur d'un bien ou d'un service pour des dépenses qu'il a engagées au nom et pour le compte de son cocontractant ne doivent pas être reprises dans la base d'imposition (art. 28 5° C.T.V.A.).

Les «débours» visés ci-avant sont dus d'office par le client et doivent lui être portés en compte séparément et pour leurs montants exacts ou, lorsqu'une facture est établie pour ces débours, elle doit être établie au nom du client. Par conséquent, les frais occasionnés par un fournisseur lui-même, qu'il facture séparément à son client, ne sont pas des débours, mais des éléments du prix (frais de téléphone, de correspondance, de déplacement, de voyage, etc.) qui sont bien soumis à la T.V.A. (voir n° 5454). Les impôts, les droits et les taxes ne sont pas des provisions⁵²⁹.

Cas d'application

- Pour les frais de primes d'assurance et les taxes avancées par le loueur en cas de location de véhicules automobiles, on doit rechercher qui est redevable des primes et des taxes⁵³⁰.

⁵²⁴ Anvers, 16 février 2010, *Fiscalogues*, 2010, n° 1202.

⁵²⁵ C. J. C. E., 27 octobre 1993, n° C-281/91, *Myl's en de Wnter's Bouw en Aannemingsbedrijf BV, Rec.*, I-5405, *F. J. F.*, N° 94/ 30; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 762.

⁵²⁶ C. J. C. E., 1^{er} juillet 1982, aff. 222/81, *Bausystem Rec.*, p 2527; *Rev. T. V. A.*, 1995, n° 116, 932.

⁵²⁷ *Rev. T. V. A.*, 1998, n° 130, 999.

⁵²⁸ *Rev. T. V. A.*, 1974, n° 17, *Déc.*, n° 483, 322.

⁵²⁹ *Rev. T. V. A.*, 1993, n° 108, *Déc.*, 982, 340.

⁵³⁰ Trib. Liège 7 février 2002, *Fiscalogues*, 2002, n° 845, 11; *Q R*, Ch. repr., 1993-94, n° 109, 13 juin 1994, 11349, *Q* n° 1026, de Clippelle, *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 110, 777; *Déc.*

- Les sommes que les banques paient pour le compte de leurs clients à titre de frais de protêt, de droits d'enregistrement et de droits de timbre peuvent être considérées comme des débours⁵³¹.
- La somme qu'une société de distribution par câble porte séparément en compte à titre de droits d'auteur aux abonnés n'est pas un débours car les droits d'auteur sont dus par la société et non par les abonnés⁵³².
- Les frais d'expédition qui sont engagés pour livrer des biens que les clients lui ont commandés sont inhérents à l'activité de vente par correspondance exercée par l'assujetti et font par conséquent partie de la base d'imposition à la T.V.A.⁵³³. La Cour d'appel de Gand a décidé par contre que les frais d'expédition refacturés par une société de vente par correspondance au client, sont des avances qui ne font pas partie de la base d'imposition⁵³⁴.
- Les sacs poubelles qui sont indiqués séparément sur la facture par une entreprise de nettoyage, pour le prix fixé par la commune, peuvent rester en dehors de la base d'imposition⁵³⁵.
- Les frais facturés par une entreprise de pompes funèbres peuvent être considérés comme des débours si l'assujetti est en possession de pièces probantes suffisamment contrôlables prouvant qu'ils ont été refacturés au prix coûtant⁵³⁶.
- Une taxe dont le fait générateur est directement lié à la livraison d'un véhicule automobile et qui est acquittée par le fournisseur de ce véhicule doit être comprise dans la base d'imposition de la T.V.A.⁵³⁷.

5462

art. 28 6° C. T. V. A.

La T.V.A. même ne fait pas partie de la base d'imposition (art. 28 6° C.T.V.A.).

5463

art. 26 al. 1^{er} C. T. V. A.

En principe, les subventions ne font pas partie de la base imposable, sauf si elles sont directement liées au prix des opérations (art. 26 al. 1^{er} C.T.V.A.)⁵³⁸.

Pour qu'une subvention fasse partie de la base imposable, il faut encore qu'elle soit toujours directement liée au prix. Tel sera le cas lorsque la subvention répond aux trois conditions suivantes:

- elle est versée au producteur, au fournisseur ou au prestataire de services;
- elle est payée par un tiers;
- elle constitue la contrepartie ou un élément de la contrepartie d'une livraison ou d'un service. En d'autres termes, elle bénéficie aux clients de l'assujetti et elle constitue un élément du prix supporté par un tiers⁵³⁹.

La notion de «subventions directement liées au prix de ces opérations» au sens de l'article 11, A, alinéa 1, *sub a*, de la Sixième Directive doit être interprétée, selon la Cour de justice, en ce sens que les subventions doivent être considérées, en tout ou en partie, comme une contrepartie de la livraison ou de la prestation des services, qui est payée par un tiers au vendeur ou au prestataire des services. Il appartient au juge de renvoi de vérifier sur base des éléments de fait qui lui sont soumis si le subside constitue ou non une telle contrepartie⁵⁴⁰.

^{n°} E. T. 94.354 et 97.021 du 6 mars 2001, *Fisc. Doc. Vandewinckel e*, 2001, partie XV, n° 365.4 et Manuel T. V. A., n° 122.

⁵³¹ *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 2, Déc., n° 61, 238.

⁵³² *Q R.*, Ch. repr., 1983-84, n° 40, 3800, 6 juillet 1984, *Q* n° 343 Del haye, *Rev. T. V. A.*, 1985, n° 66, 99.

⁵³³ Anvers 4 novembre 1996, *F. J. F.*, N° 96/275; *contra*: Gand, 9 juin 2009, *F. J. F.*, N° 2010/202.

⁵³⁴ Gand, 9 juin 2009, *T. F. R.* 2010, n° 373, 42.

⁵³⁵ *Q R.*, Ch. repr., 2000-01, n° 48, 16 octobre 2000, 5674, *Q* n° 358, Fournaux, 23 mai 2000.

⁵³⁶ Trib. Louvain, 6 mars 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 437; Déc. n° E.T. 18588, 30 avril 1976.

⁵³⁷ C. J. U. E., 28 juillet 2011, n° C-106/10, Lidl & Companhia, *F. J. F.*, N° 2012/214.

⁵³⁸ C. J. U. E., 29 février 1996, n° C-215/94, Jürgen Mahr/Finanzamt Bad Seeburg, *F. J. F.*, N° 96/348, *Rev. T. V. A.* 1996, n° 122, 682; THIRION, B., «Subventions: quelles incidences en matière T. V. A.», *R. G. F.*, 2002, 286-302; R. N. G., VAN DER PAARDT, *Subsidies en BTWin de Europese Unie*, Deventer, Kluwer, 2000.

⁵³⁹ Déc. préal. n° 700.006, 27 février 2007.; *Q R.*, 1995-96, 3960, *Q* n° 300, Fournaux, 25 février 1996.

⁵⁴⁰ C. J. C. E., 22 novembre 2001, n° C-184/00, Office des produits wallons ASBL c. Etat belge, *F. J. F.*, N° 2002/36, *Fiscalogue*, 2001, n° 824, 3, *T. F. R.*, 2003, n° 236, 191, note BEHAEGHE, I.; note HELLEPUTTE, C. A. et HODY, O., *R. G. F.*, 2002, n° 10, 245-248; C. J. C. E.,

Inversement, ne fait pas partie de la base imposable, les subventions non directement liées au prix⁵⁴¹.

Au sujet des subsides accordés dans le cadre de la rénovation urbaine, voir la note en bas de page⁵⁴².

§ 3. COMMISSIONAIRES ET INTERMÉDIAIRES ASSIMILÉS – AGENCES DE VOYAGES

5464

art. 29 § 1^{er} C.T.V.A.

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 dernier⁵⁴³. 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 T.V.A. (art. 29 § 1^{er} C.T.V.A.).

5465

La base d'imposition de la prestation de services, qu'une agence de voyages est censée fournir au voyageur, en vertu de l'article 20, § 2, est constituée par la rémunération revenant à l'agence, selon l'article 29, § 2 du C.T.V.A.

Dans l'indemnité qui revient à un organisateur de voyages, on trouve le montant additionnel qu'une agence de voyages, opérant en qualité d'intermédiaire pour le compte d'un organisateur de circuits touristiques, doit verser à celui-ci, en sus du prix acquitté par le voyageur, et à hauteur de la remise consentie à ce dernier par ladite agence de voyages sur le prix du voyage fixé au catalogue de l'organisateur de circuits touristiques⁵⁴⁴.

Cette disposition est purement académique parce que, sur base de l'article 35, alinéa 2 du C.T.V.A., la base d'imposition telle que visée à l'article 1^{er} de l'arrêté royal n° 35 est déterminée selon un pourcentage du total des montants que l'agence de voyages réclame à un voyageur ou du prix pour lequel les prestations sont offertes à ce voyageur⁵⁴⁵.

Le 8 février 2002, la Commission européenne a introduit une proposition de Directive visant à modifier la Sixième Directive dans le cadre du régime spécial des agences de voyages. Cette proposition vise à simplifier, moderniser et mieux uniformiser l'application de la législation communautaire pour les agences de voyages. L'on souhaite également mettre fin à la distorsion de concurrence qui joue au désavantage des organisateurs de voyages établis dans l'UE⁵⁴⁶.

13 juin 2002, aff. C-353/00, *Keipi ng Newcastle Wärm Ltd.*, *Rec.*, 2002, 1-05419. Voir également, *Q.P.*, n° 3-1253, Nyssens, 28 juillet 2004; Trib. Charleroi, 21 novembre 2007 in SEPULCHRE, V., *R.G.F.*, mars 2008, n° 3, 13-24. STAS, D., «Prijssubsidies of schadevergoeding», *Fiscologie*, 2007, n° 1079.

⁵⁴¹ SEPULCHRE, V., *R.G.F.*, mars 2008, n° 3, 13-24; Gand, 25 mars 2008, *F.J.F.*, N° 2009/179.

⁵⁴² Bruxelles, 27 juin 2012, *F.J.F.*, N° 2013/55.

⁵⁴³ *Q.R.*, Ch. repr., 1997-98, n° 140, *Q* n° 1332 Michel, 23 avril 1998, 19295.

⁵⁴⁴ C.J.C.E., 19 juin 2003, n° C-149/01, *First Choice Holidays*.

⁵⁴⁵ *Circ.* n° 33 de 1978; A.R., 28 décembre 1999, *M.B.*, 31 décembre 1999, 50517.

⁵⁴⁶ *J.Q.C.E.*, n° C. 126 E, 390, 28 mai 2002 et DEWLDE, K. et EECKHOUT, K., «The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules», *VAT Monitor*, 2003, 7-15.

§ 4. ACTI ONS PROMOTI ONNELLES

5466

Lorsqu'un fabricant émet un bon de réduction dans le cadre d'une campagne de promotion, la base d'imposition entre le fabricant et les détaillants ou, le cas échéant, entre le fabricant et le grossiste, est égale au prix de vente pratiqué par le fabricant, diminué du montant indiqué sur le bon et remboursé⁵⁴⁷. Une telle solution est applicable même lorsque les parties ne sont pas liées contractuellement. Cette interprétation est conforme au principe suivant lequel, en cas de réduction de prix accordée après une transaction, la base d'imposition est réduite à concurrence⁵⁴⁸. Dans l'arrêt *Freemans*, la Cour a décidé que la réduction de prix doit être effectivement obtenue pour que celle-ci ne fasse pas partie de la base d'imposition⁵⁴⁹. Lorsqu'un détaillant accepte, lors de la vente d'un produit, que le consommateur final règle le prix de vente en partie au comptant et en partie au moyen d'un bon de réduction émis par le fabricant de ce produit et que ce dernier rembourse au détaillant, le montant indiqué sur ledit bon, la valeur nominale de ce bon doit être intégrée dans la base d'imposition de ce détaillant⁵⁵⁰.

§ 5. RÉQUI SI TI ON OU EXPROPRI ATI ONS

5467

art. 31 C.T.V.A.

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 remplacement, est censée représenter le prix à soumettre à la taxe (art. 31 C.T.V.A.).

Sect i o n I I .

La cont repart i e ne consi ste pas uni quement en une somme d' argent

5468

Lorsque la contrepartie d'une livraison ou d'un service ne consiste pas ou ne consiste pas exclusivement en une somme d'argent, la T.V.A. doit être calculée sur la «valeur normale» de cette contrepartie. Il doit toutefois y avoir une véritable contrepartie⁵⁵¹.

art. 32 al. 2 C.T.V.A.

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

⁵⁴⁷ C. J. C. E., 24 octobre 1996, n° C-317/94, *Elida Gibbs*, *Rec.*, I-5339; C. J. C. E., 27 avril 1999, n° 48/97, *Kuwait Petroleum A.F.T.*, 99.5, 222, avec note VANDENDRI ESSCHE, P.; *Circ.* n° 8 du 27 août 1997.

⁵⁴⁸ Pour les rabais et ristournes directement consentis par les distributeurs aux consommateurs finaux: voir C. J. C. E., 27 mars 1990, n° C-126/88, *Boots*, *Rec.*, I-1325; C. J. C. E., 15 octobre 2002, n° 427/98, *Commission c. Allemagne*, *Rec.*, 2002. Pour un aperçu de la jurisprudence européenne en matière de bon de réduction, voir note HELLEPUTTE, C. A. et HODY, O., sous C. J. C. E., 15 octobre 2002, n° 427/98, *Commission c. Allemagne*, *Rec.*, 2002; *R.G.F.*, 2002, n° 12, 315.

⁵⁴⁹ C. J. C. E., 29 mai 2001, n° C-86/99, *Freemans Plc.*, *Fiscalogues*, 2001, n° 804, 6, *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 37.

⁵⁵⁰ C. J. C. E., 16 janvier 2003, n° C-398/99, *Yorkshire Co-operatives Ltd.*

⁵⁵¹ Trib. Malines, 3 février 1981, *Fiskofoon*, 1981, 100, avec note.

pleine concurrence entre un fournisseur et un preneur indépendants se trouvant au même stade de commercialisation (art. 32 al. 2 C.T.V.A.).

5469

Lorsqu'on reçoit des biens à titre de contrepartie, la valeur normale est le prix que devrait payer pour l'achat de biens similaires la personne qui a acquis les biens, au moment où la T.V.A. est exigible. Lorsqu'on reçoit des services à titre de contrepartie, la valeur normale est le prix que la personne qui reçoit ces services devrait payer à un tiers pour le même service au moment où la T.V.A. est exigible⁵⁵².

La valeur d'un bien repris par le fournisseur d'un autre bien, entre dans la contrepartie que le fournisseur obtient de l'acheteur pour le bien livré⁵⁵³.

La base d'imposition de l'article qu'un fournisseur livre, sans frais supplémentaires, 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, et correspond au prix d'achat payé par le fournisseur pour l'acquisition dudit article⁵⁵⁴.

La base d'imposition pour la livraison d'une prime en nature, en contrepartie de la présentation d'un nouveau client, comprend, outre le prix d'achat de ce cadeau, les frais d'expédition, lorsque ces frais sont pris en charge par celui qui offre la prime⁵⁵⁵.

L'engagement d'un cafetier de s'approvisionner exclusivement auprès d'une brasserie est un service soumis à la T.V.A. dont la base d'imposition est constituée par la valeur normale de la contrepartie de la brasserie. Pour des raisons pratiques, l'administration de la T.V.A. estime toutefois qu'aucune T.V.A. n'est perçue sur ce service, à condition que la T.V.A. soit complètement déductible dans le chef de la brasserie⁵⁵⁶. A propos de la base d'imposition des livraisons et services fournis par la brasserie, voir aussi Déc. adm., n° E.T. 96.988 du 22 novembre 2000.

Dans des circonstances dans lesquelles l'opération n'est pas réalisée entre les parties liées au sens de l'article 80 de la Directive, la Cour de justice a décidé que les articles 73 et 80 de la Directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale en vertu de laquelle, lorsque la contrepartie d'une opération est entièrement composée de biens et de services, la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des biens ou des services fournis⁵⁵⁷.

5470

Au n° 5478, sont mentionnés trois cas où la valeur normale doit être déterminée pour vérifier si la base d'imposition sur laquelle la T.V.A. a été calculée n'est pas inférieure au minimum légal.

⁵⁵² C. J. C. E., 12 juillet 1971, n° 12.

⁵⁵³ C. J. C. E., 10 juillet 1985, n° 16/84, Commission c. Pays-Bas, *Rec.*, 2355.

⁵⁵⁴ C. J. C. E., 2 juin 1994, *Empire Stores Ltd*, *Rec.*, I-2329; *Rev. Nbt. b.*, 1994, 430; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 117, 1091.

⁵⁵⁵ C. J. C. E., 3 juillet 2001, n° C-380/99, Bertelsmann AG, *Fiscalog*, 2001, n° 815, 11; *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 61.

⁵⁵⁶ Déc., n° E.T. 96.988 du 22 novembre 2000, *Fisc. Doc. Vandewinkel*, 2001, partie XV, n° 366.3.

⁵⁵⁷ C. J. C. E., 19 décembre 2012, n° C-549/11, Orfey Balgaria, *J. O. C. E.*, 16 février 2013, 11.

Dans la pratique, la valeur normale d'un bâtiment neuf est sa valeur marchande ou sa valeur vénale; pour les travaux immobiliers visant à l'érection d'un bâtiment neuf, c'est le prix qui est généralement payé en Belgique pour ces travaux ou des travaux similaires dans le secteur de la construction (valeur de construction: voir n° 5476)⁵⁵⁸.

Pour les opérations effectuées par des parties qui sont liées par un lien étroit (par ex. employeur-employé), des règles spécifiques sont prévues (voir 5478)⁵⁵⁹.

Sect i on I I I .

Opérations sans cont repart ie: prêts à consommation et livraisons à soi-même

5471

La base d'imposition est constituée:

art. 33 § 1^{er} C. T. V. A.

1. Pour les opérations visées à l'article 10, § 3 du C.T.V.A. (prêt à consommation) et à l'article 12 du C.T.V.A. (livraisons à soi-même): par le prix d'achat des biens ou des services similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, en tenant compte, le cas échéant, de l'article 26, alinéas 2 et 3 du C.T.V.A., et de l'article 28 du C.T.V.A., calculé au moment où s'effectuent ces opérations (art. 33 § 1^{er} 1° C.T.V.A.). En l'absence de prix d'achat, l'administration estime qu'il convient de tenir compte de la valeur normale au stade de commercialisation considéré, sans qu'il soit tenu compte du bénéfice commercial que se réserve l'assujetti, mais compte tenu de l'Etat du bien au moment où s'opère le prélèvement⁵⁶⁰.

Dans le cas d'un prélèvement taxé sur base de l'article 5, alinéa 6, de la Sixième Directive, c'est-à-dire le prélèvement d'un bien qui a été acquis sans droit à déduction et 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 au sens de l'article 5, alinéa 6, de la même Directive⁵⁶¹.

art. 33 § 1^{er} 2° C. T. V. A.

2. Pour les opérations visées à l'article 19, § 1^{er}, et § 2, 2° du C.T.V.A. (prestations de services à soi-même), par le montant des dépenses engagées par l'assujetti (art. 33 § 1^{er} 2° C.T.V.A.). L'administration admet qu'il n'y a pas de perception de la taxe lorsque le prix, ou à défaut de prix, la valeur normale, par unité commerciale, du bien mis à disposition n'atteint pas 250,00 EUR⁵⁶².

art. 19 § 1^{er} et 33 2° C. T. V. A.

La base d'imposition de l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise (art. 19 § 1^{er} C.T.V.A.) est constituée du montant des dépenses engagées par l'assujetti (art. 33 § 1 2° C.T.V.A.). Il en est de même pour la base d'imposition pour l'exécution de travaux immobiliers pour les besoins privés de l'assujetti ou ceux de son personnel et

⁵⁵⁸ Pour les bâtiments: voir C. r. c. n° 76, 16 novembre 1970, n° 16, 28 juin 1973 et n° 41 de 1977, de même que *Q R*, Ch. repr., 1981-82, 2758, *Q* n° 275 Derrest er - DEMEYER, *Rev. T. V. A.*, 1983, n° 56, 46.

⁵⁵⁹ Déc. n° E. T. 112.791, 12 juillet 2007.

⁵⁶⁰ *Manuel de la T. V. A.*, n° 131 A; *Q R*, Ch. repr., 1997-98, *Q* n° 1296, Michel, 25 mars 1998, 18102.

⁵⁶¹ C. J. C. E., 17 mai 2001, n° 322/99 et 323/99, Fischer c. Brandenstein, *Fi scol ogue*, 2001, n° 803, 5, *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 54. Voir aussi n° 5322.

⁵⁶² C. r. c. n° 4/1996 point 7.

plus généralement à titre gratuit: aucune T.V.A. n'est due sur la main-d'œuvre effectuée par l'assujetti lui-même, à l'exclusion du travail fourni par le personnel lui-même⁵⁶³. Il convient d'intégrer dans la base d'imposition des prestations de services à soi-même autres que des travaux immobiliers, les dépenses qui sont engagées pendant une période au cours de laquelle le bien se trouve à la disposition de l'assujetti, de telle manière que celui-ci puisse à tout moment l'utiliser effectivement à des fins étrangères à l'entreprise, et qui se rapportent au bien lui-même, ou qui ont ouvert droit à déduction de la T.V.A. par l'assujetti.

La partie de ces dépenses à intégrer doit être proportionnelle au rapport entre la durée totale de l'utilisation effective du bien, d'une part, et de la durée d'utilisation effective du bien à des fins étrangères à l'entreprise, d'autre part⁵⁶⁴.

Dans une décision du 25 septembre 1992, l'administration admettait que la base d'imposition à la T.V.A. de la mise à disposition d'un véhicule à des fins privées devait être affectée d'un coefficient de réduction égal au pourcentage de la T.V.A. déductible pour les frais relatifs à la voiture dans le chef de l'employeur⁵⁶⁵.

Dans l'arrêt *Mohsche*, la Cour de justice exclut que pour la détermination de la base d'imposition pour l'utilisation privée d'un bien, on puisse seulement tenir compte des frais pour lesquels le droit à déduction T.V.A. est né. Par conséquent, seules les dépenses ne contenant pas de T.V.A. résiduelle pouvaient être prises en considération pour la taxation de l'utilisation du bien à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti⁵⁶⁶.

Dans la circulaire n° 4 de 1996, l'administration a établi, dans le prolongement de cette décision et de la jurisprudence, une formule qui permet de calculer la T.V.A. à verser au Trésor comme suit (lorsque le taux normal de T.V.A. est de 21 %) lors de la mise à disposition d'une voiture à un membre du personnel ou un administrateur:

$$\text{Avantage T.V.A. comprise} - \frac{\text{Avantage T.V.A. comprise}}{1,0855} = \text{T.V.A. due}$$

Suite à l'entrée en vigueur des nouveaux articles 19, § 1^{er} et 45, § 1^{er} *quinquies* du C.T.V.A. et à l'interprétation administrative qui a suivi, on doit insister sur le fait que le mode de calcul forfaitaire de la base d'imposition et le parallèle avec les impôts sur les revenus n'est plus maintenu (voir n° 5371). L'administration part maintenant de l'utilisation réelle du bien d'investissement et des dépenses y afférentes⁵⁶⁷.

art. 33 § 1^{er} 3° C. T. V. A.

3. Pour les opérations visées à l'article 19, § 2, 1° et 19bis du C.T.V.A.: par la valeur normale des prestations de services déterminée conformément à l'article 32, alinéa 2 (art. 33 § 1^{er} 3° C.T.V.A.).

art. 19 § 2 1° b), 32 et 33 § 1 3° C. T. V. A.

art. 72 al. 1^{er} D r. T. V. A.

Pour les travaux immobiliers réalisés par un assujetti sans droit à la déduction complète de la taxe, la base d'imposition de la livraison à soi-même est la valeur

⁵⁶³ *Manuel de la T. V. A.*, n° 131.

⁵⁶⁴ C. J. C. E., 26 septembre 1996, aff. C-230/94, Renate Enkler c/ Finanzamt Hornburg, *Rec.*, 1-4517.

⁵⁶⁵ Déc. 25 septembre 1992, n° E. T. 76.463 non publiée par l'administration, *J. D. F.*, 1995, 19.

⁵⁶⁶ C. J. C. E., 25 mai 1993, aff. C-193/91, Gerard Mohsche, *Rec.*, I-2615; *F. J. F.*, N° 93/381; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 108, 460.

⁵⁶⁷ Déc. n° E. T. 119.650 du 20 octobre 2011.

normale (art. 19 § 2 1° b) 33 § 1^{er} 3° et 32 C.T.V.A.). C'est le seul cas où la Directive autorise l'application de la T.V.A. sur «le montant total qu'un acquéreur ou 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 sur le territoire de l'Etat membre dans lequel l'opération est imposable, pour se procurer à ce moment les biens ou les services en question» (art. 72, al 1^{er} de la Sixième Directive).

5475

Conformément à l'article 33*bis* du C.T.V.A. (opérations sans contrepartie), la base imposable est déterminée conformément à l'article 33, § 1^{er}, 1° du C.T.V.A., pour la livraison de biens visée à l'article 12*bis* (opérations assimilées à des transferts intracommunautaires) et pour l'acquisition intracommunautaire de biens, visée à l'article 25*quater* (non-transferts).

Pour les opérations visées à l'article 19*bis* du C.T.V.A., voir n° 5, 215, e.

Sect i on I V.

Base m i n i m a l e d' i m p o s i t i o n

5476

Les Etats membres ont, sur la base de l'article 80 de la Directive T.V.A., la possibilité de fixer une base minimum d'imposition et donc, d'écarter l'évaluation subjective de la transaction. Cela n'est toutefois pas possible lorsque l'assujéti a droit à la déduction complète parce qu'il n'y a pas, dans ce cas, de danger d'une perte de recettes fiscales pour l'Etat membre⁵⁶⁸. Les cas prévus à l'article 80 de la Directive T.V.A. sont exhaustifs. Dans ce sens que la base d'imposition est la valeur normale dans le cas de la cessation d'activité, sauf si celle-ci correspond en pratique à la valeur résiduelle des biens⁵⁶⁹.

art. 36 § 1^{er} a) C. T. V. A.

Lorsqu'un bâtiment neuf pour l'application de la T.V.A. est cédé à titre onéreux ou est prélevé par un vendeur professionnel d'immeubles, la base sur laquelle la T.V.A. est calculée ne peut, sur pied de l'article 36, § 1^{er}, a) du C.T.V.A., être inférieure à la «valeur normale» (voir n° 5468). Le contrôle de cette base minimale d'imposition est effectué par le receveur de l'enregistrement.

art. 3 A.R. n° 15

Dans le cas d'une cession, la valeur normale est fixée à la date de la convention (art. 3 A.R. n° 15, 3 juin 1970).

5477

art. 36 § 1^{er} b) C. T. V. A.

Pour un travail immobilier qui se rapporte à un bâtiment à ériger, la base d'imposition à la T.V.A. ne peut être inférieure à la «valeur normale» de ce travail (art. 36 § 1^{er} b)

⁵⁶⁸ C. J. U. E., 26 avril 2012, n° C-621/10 et C-129/11, *Balkan and Sea Properties ADSI TS et Provi d n e s t O O D*, *J. D. E.* 2012, n° 190, 202.

⁵⁶⁹ C. J. C. E., 8 mai 2013, n° C-142/12, *Mari nov*, *J. O. C. E. C.*, 3 août 2013, 29.

C.T.V.A.⁵⁷⁰).

Lorsque le maître de l'ouvrage conclut plusieurs conventions pour l'érection d'un bâtiment, le total des bases d'imposition concernant ces contrats ne peut être inférieur à la valeur normale cumulée des travaux.

art. 36 § 2 C. T. V. A.

Quand les travaux immobiliers sont relatifs à l'achèvement d'un bâtiment qui a été acquis avec paiement de la T.V.A., le total des bases d'imposition ne peut être inférieur au minimum indiqué à l'alinéa précédent (art. 36 § 2 C.T.V.A.). L'établissement de la base minimale est réalisé par le contrôleur en chef de la T.V.A.

art. 16

A. R. n° 15

La valeur normale est déterminée en tenant compte de l'Etat du bâtiment au moment de la signification du revenu cadastral et des prix normaux applicables aux travaux, en vigueur au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle a eu lieu l'occupation totale ou partielle du bâtiment (art. 16 A.R. n° 15).

Afin d'éviter que la T.V.A. relative à des opérations entre parties liées (par ex. employeur- employé, associé ou administrateur – société) ne soit perçue que sur une contrepartie modique⁵⁷¹, l'article 33 du C.T.V.A. a été modifié par la Loi programme du 27 décembre 2006⁵⁷². Sur base de l'arrêt Scandic, les règles prescrites par l'administration quant à la perception de la T.V.A. pouvaient être remise en question.

Via la décision du 12 juillet 2007, l'administration a redonné les contours de cette nouvelle disposition. Il ressort de cette décision que l'administration entend percevoir la T.V.A. sur les mêmes montants que ceux retenus avant l'arrêt Scandic⁵⁷³.

5478

art. 32 et 33 § 2 C. T. V. A.

Par ailleurs, en vertu de l'article 33, § 2 du C.T.V.A.⁵⁷⁴, 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; et
- 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; et
- 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 degré.

Sect i on V.

Vent e d' un bâ timent et du terrai n sur le quel

⁵⁷⁰ Voir C. r. c. n° 16, 28 juin 1973.

⁵⁷¹ C. J. C. E., 20 janvier 2005, n° 412/03, Hotel Scandic Gasaback, www.monKEY.be, Sources.

⁵⁷² M. B., 28 décembre 2006, éd. 3.

⁵⁷³ Déc. n° E. T. 112.791, 12 juillet 2007; Déc. n° E. T. 112.791/2, 28 septembre 2009.

⁵⁷⁴ C. r. c. n° AAF du 15 février 2007; Déc. n° E. T. 112.791 du 12 juillet 2007.

il est érigé pour un prix unique

5479

art. 30 C. T. V. A.

Dans l'arrêt *Breitsohl*, la Cour de justice (voir n° 5217) a décidé que la livraison d'un bâtiment avec le terrain y attenant tombe soit sous le régime de la taxation de l'ensemble, soit sous le régime de l'exonération de la T.V.A. pour l'ensemble. Si la livraison du bâtiment est soumise à la T.V.A., celle-ci doit donc être prélevée sur le prix total, et par conséquent, y compris, sur le prix du terrain⁵⁷⁵. C'est pourquoi, à partir du 1^{er} janvier 2011⁵⁷⁶, la loi a été adaptée et le terrain est également soumis à la T.V.A. lorsque le bâtiment est cédé en application de la T.V.A. et que le terrain est qualifié de terrain 'attendant' au sens de l'article 1^{er}, § 9 C.T.V.A.⁵⁷⁷. D'autre part, la cession du terrain est exonérée des droits d'enregistrement (art. 159 8° C. Enr.). Lorsque le bien immobilier est ensuite donné en leasing, le prix d'acquisition du terrain (hors T.V.A.) fait partie du 'capital investi' qui doit être reconstitué *via* les loyers périodiques du leasing⁵⁷⁸.

Auparavant, l'aliénation d'un terrain (ou d'un terrain faisant partie d'une copropriété forcée) était, suivant la législation belge, toujours exemptée de la T.V.A. Lorsqu'un bâtiment «neuf» est cédé en même temps que le fonds sur lequel il est érigé, moyennant un prix unique, la T.V.A. est calculée sur une base obtenue en déduisant du prix et des charges stipulés, la valeur vénale du fonds à la date de la cession, compte tenu de l'Etat de ce fonds avant le commencement des travaux (art. 30 C.T.V.A.⁵⁷⁹).

La base de perception ainsi obtenue sera, le cas échéant, diminuée des avantages dont bénéficie l'acquéreur sans que la base d'imposition ne soit inférieure à la valeur normale de l'immeuble⁵⁸⁰.

Sect i on VI .

Bi ens d' occasi on

5480

La base d'imposition pour les livraisons de biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités est la marge bénéficiaire de l'assujetti-revendeur (différence entre le prix d'achat et le prix de revente), diminuée du montant de T.V.A. inclus dans la marge bénéficiaire.

Pour une synthèse de ce régime, voir nos 5914 et s.

5480, 10

L'introduction du régime de la marge a entraîné l'abrogation du régime de la base minimale d'imposition pour voitures d'occasion. La Cour de justice a d'ailleurs considéré que ce régime était contraire à la Sixième Directive⁵⁸¹.

⁵⁷⁵ C. J. C. E., 8 juin 2000, n° C-400/98, Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl, *T. F. R.*, 2001, 322, avec note STAS, D.; *International VAT Monitor*, 2001, 25 avec note VAN STEENWINKEL, J. et THEISSEN, A.; *contra*: Circ. n° 6/2005 (AAF 11/2005 – Dos. E. E. /L 146) du 23 juin 2005 où l'art. 159, 8° du C.I.R. a été adapté, en ce qui concerne la Vallonie, à l'arrêt Breitsohl.

⁵⁷⁶ Modifié par l'art. 146, L. du 23 décembre 2009, *M.B.*, 30 décembre 2009.

⁵⁷⁷ Voir également, Déc. n° E.T. 119.318, 28 octobre 2010.

⁵⁷⁸ *Q.R.*, Sénat, 2010-2011, *Q* n° 5-2170, Tommelein, 21 avril 2011, commentée par MASSIN, I., «Leasing immobilier: qu'en est-il du terrain 'attendant' ?», *Fiscalogues*, 2011, n° 1273, 10.

⁵⁷⁹ *Rev. T.V.A.*, 1998, n° 133, 13, Déc., 1046.

⁵⁸⁰ *Q.R.*, Sénat, 1986-1987, n° 17, 1030, *Q* n° 127, Claeys, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 76, 167.

⁵⁸¹ C. J. C. E., 9 juillet 1992, *Rec.*, I-4513.

La deuxième Directive T.V.A. s'oppose toutefois à l'application de l'ancien régime belge de la base minimale d'imposition pour voitures d'occasion, pour les ventes qui dataient d'avant l'entrée en vigueur de la Sixième Directive T.V.A.⁵⁸².

Si un assujetti vend une voiture pour laquelle il ne pouvait initialement exercer que 50 % de déduction de T.V.A., l'administration accepte que la T.V.A. doive être calculée sur seulement 50 % du prix de vente⁵⁸³.

Sect i on VI I .

Prix exprimé en monnaie étrangère

5481

art. 27 C. T. V. A.

En vertu de l'article 27 du C.T.V.A., le Roi fixe le taux de change à appliquer lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition sont exprimés dans l'unité monétaire d'un pays tiers ou d'un Etat membre qui n'a pas adopté l'euro, en tenant compte de la réglementation édictée en la matière par les Communautés européennes.

L'A.R. n° 42 prévoit que lorsque des éléments servant à déterminer la base d'imposition à la T.V.A. 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 le suivant:

- le dernier cours indicatif de l'euro publié par la Banque centrale européenne;
- pour les devises dont la B.C.E. ne publie pas cours indicatif, le dernier cours indicatif de l'euro publié par la Banque nationale de Belgique.

Toutefois, lorsqu'un taux de change a été convenu entre les parties, qu'il est mentionné dans le contrat, ou sur la facture, ou sur le document qui en tient lieu, le taux conventionnel est pris en considération si le prix effectivement payé l'a été conformément à ce taux.

Chap i t r e II

Acquisitions intracommunautaires

5482

art. 26bis C. T. V. A.

Conformément à l'article 26bis du C.T.V.A., la base d'imposition pour l'acquisition intracommunautaire de biens est constituée par les mêmes éléments que ceux qui sont retenus pour déterminer, conformément à l'article 26 du C.T.V.A., la base d'imposition de la livraison des mêmes biens à l'intérieur du pays.

Les droits d'accises qui sont dus ou acquittés par celui qui réalise l'acquisition intracommunautaire d'un produit soumis à accise, doivent être, entre autres, repris dans la base imposable.

⁵⁸² Anvers 9 décembre 1996, *R.W.*, 1997-98, 441.

⁵⁸³ Déc. n° ET 119.650, 20 octobre 2011.

Chapitre III

Importation

5483

La seule base est la valeur calculée selon le régime communautaire pour la détermination de la valeur en douane, même si l'importation se rapporte à des biens qui, pour quelque raison que ce soit, ne sont pas soumis aux droits d'entrée.

Conformément à l'article 167 Régl. gén., la valeur en douane des logiciels d'usage standard ou spécifique est limitée à celle des supports informatiques les contenant, destinés à des équipements de traitement de données, et ne comprend donc pas le coût ou la valeur des données ou des instructions⁵⁸⁴.

Vu la radiation de l'article 167 Régl. gén., la valeur en douane du logiciel informatique qui contient des données ou instructions n'est plus limitée au coût ou à la valeur du support informatique lui-même (voir n° 6023).

5484

art. 34 § 2 2° C. T. V. A.

Dans la base d'imposition, les frais accessoires doivent être repris, de même que les frais de commissions, formalités douanières, emballage, transport, assurance, jusqu'au premier lieu de destination des biens en Belgique. Ces frais doivent également être inclus lorsqu'ils résultent du transport vers un autre lieu de destination dans l'UE, si cet endroit est connu au moment où le fait imposable se produit.

art. 4

A. R. n° 7

Le premier «lieu de destination» des biens importés est l'endroit situé en Belgique où ces biens sont délivrés en exécution d'un contrat de transport ou d'un contrat y assimilé, qui a été conclu avant le moment où les biens sont déclarés pour la consommation, et dont l'exécution commence, soit avant la déclaration en consommation des biens, soit immédiatement après cette déclaration et à l'endroit où les biens se trouvent à ce moment.

Cinquième partie

Taux de la T.V.A.

Chapitre I

Dispositions générales

5500

- Bibliographie – www.monKEY.be, Module T.V.A. expert, «Taux de la T.V.A.».
- GOVERS, M., *Memento btw-tarieven*, Malines, Kluwer, 2012, 545 p.
 - WITTOCK, N., «Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie», *A.F.T.* 2011, n° 8-9, 8-32.
 - BORSELLI, F., CHIRI, S. et ROMAGNANO, E., «Patterns of reduced VAT rates in the European Union», *International VAT Monitor* 2012, n° 1, 13.

⁵⁸⁴ *Q R*, Ch. repr., 1992-1993, *Q* n° 528, de Clippelle, 22 avril 1993, 5937; *Q R*, Ch. repr., 1997-1998, *Q* n° 1241, Daems, 11 février 1998, 17800.

Sect i on I .

Pr i nci pes

5501

art. 38 § 1^{er} C. T. V. A.

L'article 38, § 1^{er} du C.T.V.A. prévoit que le taux applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services est celui en vigueur au moment où a lieu le fait générateur de la taxe. Dans les cas visés à l'article 17, § 1^{er}, alinéas 2 et 3 et § 2 et 3 (fait générateur pour livraisons à caractère continu, livraisons de bâtiments, biens à disposition de l'acquéreur), ainsi qu'à l'article 22, § 2, alinéas 2 et 3 et § 3 (fait générateur pour services), le taux applicable est celui qui est en vigueur au moment où la taxe est exigible.

art. 38 § 2 C. T. V. A.

En ce qui concerne l'importation de biens, le taux applicable est celui qui est en vigueur au moment où se situe le fait générateur de la taxe (art. 38 § 2 C.T.V.A.). Dans les cas visés à l'article 24, § 2 (naissance de la dette douanière), le taux applicable est le taux en vigueur à l'époque où la T.V.A. est exigible.

art. 38 § 4 C. T. V. A.

Enfin, l'article 38, § 4 du C.T.V.A. dispose que toute opération qui concourt à la construction, à la fabrication, au montage ou à la transformation d'un bien autre qu'un bien de nature immobilière est soumise au taux applicable au bien considéré dans son Etat après l'exécution de l'opération. Un recueil de procès-verbaux non manuscrits d'un conseil de CPAS est soumis, sur la base de cette disposition, au taux de 6 % parce que le taux réduit s'applique aux livres, brochures et imprimés similaires⁵⁸⁵.

art. 38bis C. T. V. A.

Le taux applicable à l'acquisition intracommunautaire d'un bien est celui appliqué à l'intérieur du pays pour la livraison d'un même bien et celui en vigueur au moment où la taxe devient exigible (art. 38bis C.T.V.A.).

5502

art. 64 § 3 C. T. V. A.

L'article 64, § 3 du C.T.V.A. stipule que lorsqu'une personne qui achète ou produit pour vendre ou qui fournit des services, effectue des opérations relatives à des biens ou des services soumis à des taux de T.V.A. différents, ces opérations sont présumées, jusqu'à preuve du contraire, se rapporter, pour le tout, aux biens ou aux services qui sont imposables au taux le plus élevé.

Sect i on II .

Mesur es d' exécut i on

5503

art. 37 C. T. V. A.

En exécution de l'article 37 du C.T.V.A., l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, fixe les taux de la T.V.A. et détermine la répartition des biens et des services selon ces taux.

Les Etats membres reçoivent la possibilité d'appliquer un taux réduit sur certaines

⁵⁸⁵ Rubrique XI X du tableau A, annexe à l'AR n° 20; Déc. n° E.T. 118.312, 23 mai 2011.

livraisons et sur certains services. Sur ce plan, il faut tenir compte du fait que les biens et services qui se concurrencent doivent être traités de manière égale pour la T.V.A. Il s'ensuit que ces biens ou services doivent alors être soumis au même taux de T.V.A.⁵⁸⁶. Les Etats membres peuvent pourtant accorder la baisse tarifaire pour un élément des livraisons et services énumérés dans la Directive⁵⁸⁷.

L'annexe de cet arrêté contient deux tableaux:

- le *tableau A* énumère les biens et services soumis au taux de 6 %;
- le *tableau B* énumère les biens et services soumis au taux de 12 %.

Tous les biens et services qui ne sont pas expressément repris dans un de ces tableaux, sont soumis au taux de 21 % depuis le 1^{er} janvier 1996.

5503, 10

art. 1bis A.R. n° 20 art. 44bis C.T.V.A.

Un article *1bis* a été inséré dans l'A.R. n° 20 à partir du 1^{er} janvier 1993 qui fixait le taux à 1 % pour l'or qui était normalement affecté à des fins de placement. Depuis le 1^{er} janvier 2000, ce régime est cependant supprimé. Il a été remplacé par une exonération spécifique pour la livraison, l'acquisition intracommunautaire et l'importation d'or d'investissement (art. *44bis* C.T.V.A.)⁵⁸⁸. Pour certaines opérations spécifiques, on peut encore opter pour l'application de la T.V.A., ce qui rend le cas échéant le taux normal applicable.

Sect i o n I I I .

Régl ement at i o n s a d m i n i s t r a t i v e s

5504

L'application d'un taux zéro a été décidée par mesure administrative pour les quotidiens et les publications périodiques qui comprennent des informations générales et qui paraissent au moins 50 fois par an⁵⁸⁹, ainsi que pour les produits et les matières de récupération⁵⁹⁰.

Cette mesure fait qu'aucune T.V.A. n'est perçue sur les opérations qui portent sur les biens dont question, mais le droit à déduction subsiste néanmoins.

Sect i o n I V .

Part i c u l a r i t é s e n m a t i è r e d e t a r i f i c a t i o n

5505

Lorsqu'un bien est livré dans un emballage qui ne peut être considéré comme un

⁵⁸⁶ C. J. C. E., 23 octobre 2003, n° C-109/02, Commission c. Allemagne: les solistes et les ensembles musicaux doivent pouvoir bénéficier du même taux de T.V.A.

⁵⁸⁷ C. J. C. E., 8 mai 2003, n° C-384/01, Commission c. France: le taux réduit doit pouvoir être appliqué sur le droit fixe sur le raccordement au réseau public de gaz et d'électricité et le taux normal sur la consommation de gaz et d'électricité.

⁵⁸⁸ Art. 2, A.R. du 30 décembre 1999, *MB.*, 31 décembre 1999; *Fiscologie* 2000, n° 736, 4- 5.

⁵⁸⁹ Circ. n° 82 de 1970 et n° 21 de 1993 avec *addendum* du 5 janvier 1994. L'information *via Internet* n'entre pas en considération, *QR*, 2000-2001, n° 2-25, *Q* n° 736, Van Quickenborne, 20 juin 2000, 1189.

⁵⁹⁰ Circ. n° 88, 15 décembre 1970, modifiée par la Circ. n° 120, 30 juillet 1971; Trib. Turnhout, 15 octobre 1999, *T.F.R.*, 2000, 175, 139.

emballage ordinaire ou usuel, mais comme une marchandise distincte, il doit faire l'objet d'une taxation séparée. Dans ce cas, un prix distinct doit être prévu pour le contenant et le contenu, sauf si l'ensemble est imposé au taux le plus élevé. La distinction du prix devra, du reste, s'opérer dans tous les cas où le prix reprend un ensemble de biens soumis à des taux différents. Lorsque les biens ou les services faisant l'objet d'une offre conjointe, pour un prix unique, sont soumis à des taux différents ou à des règles différentes (des exemptions), ce prix unique doit être ventilé pour la perception de la T.V.A. (voir circulaire n° 85, du 31 juillet 1972). Les numéros 6 à 14 de la circulaire précitée examinent différents cas dans lesquels, en revanche, la ventilation est interdite (n° 6) ou facultative (n° 7 à 14). Ainsi, la ventilation n'est pas exigée lorsque le fournisseur d'un bien ou d'un service offre, sans supplément de prix, les menus services et les menus produits admis par les usages commerciaux. Sont essentiellement visés ici les objets qui ont une valeur très faible, comme les porte-clés, petits insignes et objets similaires, etc. Les articles d'usage courant ne sont pas, en règle, des «menus produits» au sens du n° 9 de la circulaire. L'expression «menus services et menus produits admis par les usages commerciaux» est tout à fait étrangère à la notion de «cadeaux commerciaux de faible valeur» au sens de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du C.T.V.A. et on ne peut donc pas l'y assimiler⁵⁹¹.

5506

Dans une décision administrative du 10 mai 1999, l'administration de la T.V.A. a commenté sa position sur le régime de la T.V.A. des opérations complexes et elle a abrogé les anciennes décisions en la matière (voir *e.a.* la distinction entre fournitures et pièces détachées, *Manuel T.V.A.*, n° 148). L'administration pose comme règle que la qualification T.V.A. des opérations «complexes» est fonction du rapport entre la valeur des biens livrés et celle des services prestés (ce qu'on appelle la règle des 50 %). Lorsque la valeur des biens fournis et placés à l'occasion de l'opération complexe est inférieure à 50 % du prix total, l'opération doit être considérée pour le tout comme un service. Lorsque la valeur dépasse les 50 %, toute l'opération doit être considérée comme une livraison de biens et elle est soumise au taux correspondant⁵⁹².

Chapitre II

Biens et services soumis au taux de 6 %

5507

Le taux réduit de 6 % est applicable à tous les biens et services qui sont repris au tableau A.

Le taux réduit de 6 % n'est toutefois pas applicable aux services repris au tableau A, lorsque ces services font partie, à titre accessoire, d'une convention complexe qui a pour objet principal des services qui ne figurent pas dans le tableau A.

Une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas

⁵⁹¹ *Q R*, Ch. repr., 2009-2010, n° 098, p. 169-171, *Q* n° 379, Van Biesen, 3 février 2010. Concernant les offres conjointes pour un prix unique d'un produit principal ou d'un service principal d'un objet en prime: *Circ.* n°s 85 de 1972 et 22 de 1975, *Rev. T.V.A.*, 1985, n° 69, Déc., n° 849, 389, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 85, Déc., n° 905, 157.

⁵⁹² Déc. n° E.T. 95.109 du 10 mai 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 145, 139 et *Q Parl.*, n° 368 Vervotte, 6 mai 2004; voir n° 5352.

pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier, dans les meilleures conditions, du service principal du prestataire⁵⁹³. La prestation constituée d'un seul service au plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la T.V.A.⁵⁹⁴. Cependant, le fait que certains biens fassent l'objet d'une seule livraison, comprenant, d'une part, un bien principal soumis par la législation d'un Etat membre à une exonération avec remboursement de la taxe payée et, d'autre part, des biens exclus du champ d'application de cette exonération, n'empêche pas l'Etat membre concerné de percevoir la T.V.A. au taux normal sur la fourniture de ces biens exclus⁵⁹⁵.

Comme la reprise des biens et services ne serait qu'une simple reproduction du texte de ce tableau, nous renvoyons, pour plus de détails, au texte de l'A.R. n° 20. Le texte qui suit se limite à énumérer les divisions («rubriques») de ce tableau en vigueur au 1^{er} janvier, le plus souvent complété par la dénomination des biens ou des services qui sont marquants pour la rubrique en question.

Sect i o n I .

Bi ens

5508

- Rubrique I. Animaux vivants, tels que les espèces bovines, porcines, ovines, les chevaux de boucherie⁵⁹⁶, les volailles, les lapins domestiques.
- Rubrique II. Viandes et abats comestibles.
- Rubrique III. Poissons, crustacés et mollusques, mêmes préparés et conservés.
- Rubrique IV. Lait et produits de laiterie, œufs et miel.
- Rubrique V. Légumes, plantes, racines et tubercules alimentaires.
- Rubrique VI. Fruits, écorces d'agrumes et de melons.
- Rubrique VII. Produits végétaux, tels que graines, betteraves à sucre, végétaux destinés à l'alimentation humaine, bois sur pied, arbres et arbrisseaux vivants, lin⁵⁹⁷.
- Rubrique VIII. Produits de minoterie, malts, amidons et féculés.
- Rubrique IX. Graisses et huiles animales ou végétales, graisses alimentaires préparées, à l'exception de la margarine.
- Rubrique X. Produits alimentaires, tels le café, le thé (à l'exclusion des boissons), le sucre, le chocolat, les levures, les préparations pour soupes, les vinaigres, le sel et toute autre préparation alimentaire humaine non dénommée ci-avant⁵⁹⁸.
- Rubrique XII. Aliments pour animaux, déchets industriels (amidonnerie, sucrerie, distillerie), engrais.
- Rubrique XIII. Distribution d'eau^{599,600}.
- Rubrique XVII. Produits pharmaceutiques, tels que les médicaments pour la médecine humaine ou vétérinaire, le sang, les ouates, les gazes, les pansements, les préservatifs⁶⁰¹.

⁵⁹³ C. J. C. E., 22 octobre 1998, n° C-308/96 et 94/97, Madgett et Baldwin, *Rec.*, I-6248, C. J. C. E., 25 février 1999, n° 349/96, Card Protection Plan, *R G F.*, 1999/4, 187.

⁵⁹⁴ C. J. C. E., 2 mai 1996, n° C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, *Rec.*, I-2395; Trib Namur, 11 janvier 2002, *Fiscologie*, 2002, n° 839, 14.

⁵⁹⁵ C. J. C. E., 6 juillet 2006, n° C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales Ltd, *T. F. R.*, 2006, n° 307, 733.

⁵⁹⁶ C. J. C. E., 3 mars 2011, aff. C-41/09, Commission européenne c. Royaume des Pays-Bas, *J. Q C E.*, 30 avril 2011, n°130, 2.

⁵⁹⁷ Déc. n° E. T. 104.297 du 18 septembre 2007.

⁵⁹⁸ Déc. n° E. T. 109.424 du 7 décembre 2005.

⁵⁹⁹ Voir également *Q R*, Chambre, 2008-2009, n° 058, p.47-48, *Q* n° 353, Van Der Maelen, 10 mars 2009; *Q R*, Chambre, 2008-2009, n° 052, p. 140-141, *Q* n° 313, Bogaert, 19 février 2009.

⁶⁰⁰ Déc. n° E. T. 100.909, 28 janvier 2002: Les frais de raccordement d'eau peuvent également bénéficier d'un taux réduit; C. J. C. E., 3 avril 2008, n° C-442/05, Finanzamt Oschatz c. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, *Fiscologie* 2008, n°1118, 13, *J. Q C E.*, 24 mai 2008, n°128, 3.

⁶⁰¹ C. J. C. E., 17 janvier 2013, n° C-360/11, Commission c. Espagne, *T. F. R.*, 2013, n° 437, 234.

- Rubrique XIX. Journaux, publications, livres, brochures et imprimés autres que ceux édités dans un but de réclame⁶⁰². Le taux de T.V.A. réduit n'est pas applicable à la version électronique ou audio d'un livre⁶⁰³.
- Rubrique XXI. Objets d'art, objets de collection et antiquités.
- Rubrique XXII. Voitures automobiles pour invalides et pièces détachées, équipements et accessoires pour ces voitures; le taux réduit vaut aussi pour l'acquisition de biens visés.
- Rubrique XXIII. Cercueils⁶⁰⁴, urnes funéraires⁶⁰⁵, appareils d'orthopédie⁶⁰⁶, prothèses, appareils auditifs, véhicules d'invalides; les moyens d'assistance spécialement conçus pour les malvoyants⁶⁰⁷.
- Rubrique XXIIIbis. Biens livrés par des organismes à caractère social⁶⁰⁸.

La Loi-programme du 22 décembre 2003 prévoit un taux réduit de 6 % pour les emballages de boissons non-alcoolisées⁶⁰⁹.

Sect ion I I . Ser vi ces

5509

art. 44 § 3 3° C.T.V.A.

- Rubrique XXIV. Services agricoles⁶¹⁰.
- Rubrique XXV. Transport de personnes.
- Rubrique XXVI. Entretien et réparation de biens visés aux rubriques XXII et XXIII.
- Rubrique XXVIII. Octroi du droit d'accéder à des installations culturelles, sportives ou de divertissement, de même que l'octroi du droit de les utiliser⁶¹¹.
- Rubrique XXIX. Cession et concession des droits d'auteurs (pour autant qu'ils ne soient pas exonérés par l'art. 44, § 3, 3°, C.T.V.A.), à l'exception de ceux portant sur des programmes d'ordinateur. Les services qui consistent en l'exécution d'œuvres théâtrales, chorégraphiques, musicales, de spectacles de cirque, de music-hall ou de cabaret artistique et d'activités similaires qui

⁶⁰² Sont exclus, les ouvrages qui sont édités dans un but de réclame ou qui sont consacrés surtout à la publicité (Déc. n° E.T. 107.492 du 13 juin 2002). Ne sont pas visées, les prestations d'un graphiste illustrateur (C.R.A., Séance Plénière, Plén. 4-78, p. 44, Q n° 4-921, Van Nieuwerke, 28 mai 2009. Bien que dorénavant permise par la Directive T.V.A., l'extension de l'application du taux réduit pour la livraison de livres sur tout type de support physique, en ce compris sur CD et CD-Rom n'est pas envisagée en Belgique (Q.R., Sénat, 2009, 2010, Q n° 4-6343, de Bethune, 23 décembre 2009.

⁶⁰³ Q.R., Chambre 2010-2011, n° 037, 26, Q n° 0423, Van Den Bergh 20 juin 2011.

⁶⁰⁴ Sont exclus les cercueils et urnes conçus pour les animaux (Déc. n° E.T. 111.433 du 4 juillet 2006).

⁶⁰⁵ Déc. n° E.T. 110.516 du 30 janvier 2006.

⁶⁰⁶ Cass., 14 février 2008, n° C. 04.0071.N., *Fiscologie* 2008, n° 1125.

⁶⁰⁷ Déc. n° E.T. 101.232, 3 septembre 2009.

⁶⁰⁸ Modifié par l'A.R. du 20 septembre 2000 modifiant l'A.R. n° 20 et abrogeant l'A.M. n° 21 ainsi que l'A.M. du 25 août 1999 (M.B., 28 septembre 2000). C. Const., 13 décembre 2000, F.J.F., N° 2003/56: la différence dans le traitement entre les entreprises de construction commerciales et les établissements sociaux est raisonnablement justifiée pour aider les organismes de bienfaisance.

⁶⁰⁹ Loi-programme, 22 décembre 2003, M.B., 31 décembre 2003.

⁶¹⁰ Sont exclus, les services des sociétés spécialisées dans le traitement du lisier qui fournissent habituellement à des agriculteurs des services qui consistent essentiellement à l'enlèvement du lisier, ou de la fraction dense de celui-ci ainsi que les services d'enlèvement de cadavres d'animaux, d'exploitations agricoles car ces services ne peuvent être considérés en tant que tels comme des travaux de culture, de récolte et d'élevage car ils ne contribuent pas à la production de produits agricoles (Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 041, p. 10793, Q n° 488, Bogaert, 12 novembre 2008; Q.R., Chambre, 2007-2008, n° 030, p. 7717-7718, Q n° 264, Van Biesen, 4 juillet 2008).

⁶¹¹ Sont exclus les services d'encadrement individuel ou en groupe pour lesquels le taux de 21% reste applicable (C.R.A., Commission des Finances et du Budget de la Chambre, CCM 503, p. -10, Q orale n° 11599, Van den Bergh, 25 mars 2009); la notion de droit d'admission à un cinéma ne vise pas le paiement effectué par un consommateur aux fins de pouvoir bénéficier du visionnage individualisé d'un ou de plusieurs films ou encore d'extraits de films dans un espace privatif, tel que les cabines en cause au principal (C.J.U.E., C-03/09, Erotic center SPRL, *Fiscologie*, 2010, n° 1198.

relèvent des activités normales d'acteurs, de chefs d'orchestre, de musiciens et d'autres artistes, même si ces services étaient fournis par une personne morale ou une association de fait ou un groupement⁶¹². Sont exclus de ces rubriques, les services se rapportant à la publicité.

- Rubrique XXX. Fourniture de logements meublés avec ou sans petit déjeuner⁶¹³ et mise à disposition d'emplacements de camping.
- Rubrique XXXI. Travaux immobiliers et autres opérations immobilières fournis par des entrepreneurs⁶¹⁴ à des consommateurs finaux, se rapportant à des habitations privées datant de plus de 15 ans. Ce taux réduit s'applique également aux établissements d'hébergement pour personnes âgées reconnus par l'autorité compétente dans le cadre de la législation en matière de soins des personnes âgées⁶¹⁵. De même, le (sous) bailleur peut bénéficier du taux réduit⁶¹⁶. L'installation de panneaux solaires sur les habitations datant de moins de 15 ans (ou datant de plus de 5 ans sur la base de la rubrique XXXVII) tombe sous le taux de T.V.A. réduit, à moins qu'il ne soit établi au préalable que les panneaux seront cédés à une tierce partie⁶¹⁷. Les travaux et autres opérations de nature immobilière, qui ont pour objet tout ou partie des éléments constitutifs de saunas,... sont exclus du taux réduit. Cette exclusion du taux réduit porte sur l'ensemble de l'installation dans laquelle le sauna, la piscine... est installée⁶¹⁸.
- Rubrique XXXII. Travaux immobiliers et autres opérations immobilières fournis par des entrepreneurs à des sociétés de logement, se rapportant à des habitations privées neuves destinées à être louées à des handicapés; le taux réduit s'applique aussi à la livraison de ces bâtiments, aux contrats de leasing immobilier et à la constitution, la cession et la concession de droits réels sur ces immeubles.
- Rubrique XXXIII. Travaux immobiliers et autres opérations immobilières fournis par des entrepreneurs à des gestionnaires d'établissements pour handicapés; le taux réduit s'applique aussi à la livraison de ces bâtiments neufs, aux contrats de leasing immobilier et à la constitution, la cession et la concession de droits réels sur ces immeubles.
- Rubrique XXXIV. Location d'appareils d'orthopédie, de prothèses, d'appareils auditifs, de véhicules d'invalides ainsi que certaines prestations fournies par les entrepreneurs de pompes funèbres⁶¹⁹.
- Rubrique XXXV. Services fournis par des organismes à caractère social⁶²⁰.
- Rubrique XXXVI. Logement dans le cadre de la politique sociale⁶²¹.
- Rubrique XXXVII. Démolition et reconstruction de bâtiments dans des zones urbaines⁶²² (voir ci-après «Dispositions transitoires»).
- Rubrique XXXVIII. Travaux immobiliers relatifs à des habitations privées datant de plus de cinq ans. Ce

⁶¹² MASSI N. I., «Taux réduit pour les artistes: un commentaire administratif», *Fi scal ogue* 1999, n° 714, 4.

⁶¹³ Lorsque qu'un hôtelier facture un prix unique pour la pension complète ou la demi-pension, l'administration accepte que la moitié de ce prix se rapporte à la fourniture d'un logement meublé avec petit déjeuner soumis au taux de T.V.A. de 6%. L'autre moitié se rapporte au déjeuner et/ou au dîner et un taux de 12% y est appliqué depuis le 1^{er} janvier 2010. Si les boissons pour le déjeuner et/ou le dîner sont comprises dans le prix unique, la moitié de ce prix doit être subdivisée, car un taux de 21% est appliqué aux boissons. Une subdivision forfaitaire doit être effectuée sous le contrôle de l'administration (C.R.A., CQM 759, p. 20-21, *Q or.*, n° 18348, De Maght, 20 janvier 2010).

⁶¹⁴ Depuis le 17 juin 2010, les entrepreneurs ne doivent plus être enregistrés pour pouvoir bénéficier des taux réduits de T.V.A. (A.R., 2 juin, *MB.*, 7 juin 2010).

⁶¹⁵ Déc. n° E.T. 106.933 du 1^{er} septembre 1994.

⁶¹⁶ Déc. ant. n° 2010.025, 5 octobre 2010.

⁶¹⁷ Déc. ant. n° 900.446, 27 avril 2010.

⁶¹⁸ *Q R.*, Sénat, *Fi sc. Act.* 2012, n° 10, 12, *Q.*, n° 5-4971 Tommelein 23 décembre 2011.

⁶¹⁹ Sont exclus les prestations relatives aux funérailles d'animaux (Déc. n° E.T. 111.433 du 4 juillet 2006), concernant le taux applicables aux imprimés mortuaires, *voy C.R.A.*, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, CQM 601, p 3-4, *Q or.* n° 13773, Auwera et n° 13899, Goyvaerts, 23 juin 2009; *Q R.*, Sénat, 2009-2010, *Q* n° 4-7023, Somers, 22 février 2010; *Q R.*, Chambre, 2009-2010, n° 087, p.85-86, *Q* n° 765, De Groot, 16 novembre 2009.

⁶²⁰ Modifié par l'A.R. du 20 septembre 2000 modifiant l'A.R. n° 20 et abrogeant l'A.M. n° 21 ainsi que l'A.M. du 25 août 1999 (*MB.*, 28 septembre 2000). C.A., 13 décembre 2003, *F. J. F.*, N° 2003/56.

⁶²¹ Art. 55 et 56 de la loi-programme, 27 décembre 2006, *MB.*, 28 décembre 2006.

⁶²² 22.06.07/1 – Informations et communications (A.F.E.R. – T.V.A.).

régime a été instauré définitivement par la loi-programme du 4 juillet 2011 à partir du 1^{er} juillet 2011⁶²³. Le régime était considéré auparavant comme 'provisoire', mais son application temporaire était systématiquement prorogée.

Rubrique XXXIX. Petits services de réparation de bicyclettes, de chaussures et d'articles en cuir, réparation et modification de vêtements et de linge de maison⁶²⁴.

Chapitre III

Biens et services soumis au taux de 12 %

5510

Le deuxième taux réduit de 12 % est applicable à tous les biens et services qui sont repris dans le tableau B. Comme dans le commentaire du tableau A, la reproduction des textes de l'A.R. n° 20 est aussi ici limitée à l'énumération des rubriques du tableau B, le cas échéant complété par la dénomination des biens et services les plus marquants.

Rubrique I.⁶²⁵ Services de restauration et de catering⁶²⁶.

Rubrique III. Phytopharmacie.

Rubrique VI. Margarine.

Rubrique VII. Pneumatiques et chambres à air.

Rubrique X. Logement dans le cadre de la politique sociale⁶²⁷.

Chapitre IV

Biens et services soumis au taux de 21 %

5512

Tous les biens et services qui ne sont pas expressément repris dans les tableaux repris ci-dessus sont soumis au taux «normal» de 21 % (exception: taux zéro) (art. 1 A.R. n° 20).

On trouvera, ci-après, un historique de l'évolution du tarif ordinaire.

Du 1^{er} janvier 1971 au 30 juin 1981, le tarif normal s'est élevé à 16 %.

Au 1^{er} juillet 1981, ce tarif a été porté à 17 %.

A partir du 1^{er} janvier 1983, il a été augmenté à 19 %.

Le 1^{er} avril 1992, le tarif ordinaire a été majoré de 19 % à 19,5 %.

Au 1^{er} janvier 1994, il a été porté à 20,5 %.

C'est au 1^{er} janvier 1996 que le tarif ordinaire a commencé à être appliqué au taux actuel de 21 %.

⁶²³ Inséré par l'art. 27 de la loi-programme (I) du 4 juillet 2011, *MB*, 19 juillet 2011. Applicable à partir du 1^{er} juillet 2011.

⁶²⁴ Inséré par l'art. 28 de la loi-programme (I) du 4 juillet 2011, *MB*, 19 juillet 2011. Applicable à partir du 1^{er} juillet 2011.

⁶²⁵ A.R. 9 décembre 2009, *MB*, 14 décembre 2009; Déc. n° E.T. 117.557, 23 décembre 2009; *Q* n° 505, Jarbon, 16 mars 2010, *QR*, Ch. repr., n° 099, 2009-2010, 144-146; Déc. n° E.T. 118.066, 9 mars 2010; Déc. n° E.T. 117.557, 23 décembre 2009; Déc. n° E.T. 118.066, 9 mars 2010 et *erratum addendum* du 11 juin 2010; Rapport intégral, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, 2009-2010, n° 52, *COM* 759, 20 janvier 2010, 21.

⁶²⁶ *Q* n° 4-895, Claes, 15 octobre 2009, *Doc. Sénat* 2009-2010; *Q* or. n° 4-1612, Claes, 18 mars 2010, *Doc. Sénat* 2009-2010, n° 4-116, 123-124; *Q* or. n° 4-1235, Combretz, 3 décembre 2009, *Doc. Sénat* 2009-2010, n° 4-98, 22-23; *Q* n° 16508, Glikinet, 17 novembre 2009, *Compte rendu analytique*, Commission des Finances de la Chambre, *COM* 699, 15-16; *QR*, Ch. repr., n° 099, 2009-2010, 144-146, *Q* n° 505, Jarbon, 16 mars 2010.

⁶²⁷ Cela vaut aussi pour le locataire (Déc. ant., n° 800.435, 19 décembre 2008).

Si xi ème part i e

Exemptions

Chapi t r e I

Généralités

5600

Il existe deux sortes d'exemptions qui diffèrent essentiellement l'une de l'autre. La première catégorie suit les mécanismes habituels de l'application du système de la T.V.A. de sorte que les assujettis qui bénéficient de l'exemption ne perdent pas leur droit à déduction.

Les exemptions de la deuxième catégorie n'octroient pas de droit à déduction de la T.V.A. payée en amont qui porte sur des opérations exemptées. Les assujettis qui exécutent de telles opérations sont appelés les «assujettis sans droit à déduction».

Les exemptions en régime intérieur ne doivent pas être confondues:

- avec le taux zéro, avec droit à déduction (régime des périodiques, produits de récupération);
- art. 20 A. R. n° 1
- avec le report de paiement sur le fournisseur ou le preneur (services immobiliers visés à l'art. 20 de l'A.R. n° 1);
 - ou avec les mesures de simplification (correspondants de presse, importation de poisson, tabacs fabriqués, vente porte à porte, etc.).

Chapi t r e II

Exemptions en vue du commerce international

5601

art. 39 à 42 C. T. V. A.

L'exemption de la T.V.A. pour les opérations d'exportation et les opérations assimilées à une exportation ne peut être accordée qu'en vertu d'une disposition légale énumérée aux articles 39 à 42 du C.T.V.A. L'exécution de ces articles est réglée par l'arrêté royal n° 18⁶²⁸.

5602

art. 40 C. T. V. A.

L'exemption de la T.V.A. pour l'importation de biens et pour certaines opérations en rapport avec ces biens importés est accordée par l'article 40 du C.T.V.A. Indépendamment de la réexportation après réparation ou adaptation, cette exemption est réglée par l'arrêté royal n° 7.

Sect i on I .

⁶²⁸ G r c. n° E. T. 97.794 du 1^{er} mars 2001.

Exemptions pour l'exportation de biens ou de services

5603

L'article 39, § 1^{er} du C.T.V.A. accorde les exemptions suivantes:

art. 2 à 4

A. R. n° 18

1. pour la livraison de biens qui sont expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte en dehors de la Communauté (art. 2 à 4 A.R. n° 18);
 2. pour la livraison de biens qui sont expédiés ou transportés par l'acheteur qui n'est pas établi en Belgique, ou pour son compte, en dehors de l'UE. L'exemption n'est toutefois pas applicable si les biens sont 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 et pour les biens apportés par un voyageur dans ses bagages personnels;
- art. 7 A. R. n° 18
3. pour les prestations de services, autres que celles qui sont 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 l'UE par le prestataire ou par le preneur de services qui n'est pas établi en Belgique, ou pour leur compte (voir art. 7 A.R. n° 18);
 4. pour les livraisons de biens à un voyageur qui n'est pas établi dans l'UE, qui prend possession de ces biens en Belgique et les exporte dans ses bagages personnels vers un autre lieu situé en dehors de l'UE.

L'exemption pour exportation dans les bagages personnels des voyageurs est accordée aux conditions et limites indiquées ci-dessous (art. 8 A.R. n° 18):

- l'achat doit être exempt de tout caractère commercial ou professionnel;
- la valeur globale des biens, T.V.A. incluse, doit être supérieure à 125,00 EUR, étant entendu qu'aucune déduction n'est accordée pour les denrées alimentaires et les produits à base de tabac et que, pour la détermination de la valeur globale, il n'est pas tenu compte de la valeur de ces marchandises;
- les biens doivent être exportés au plus tard à la fin du troisième mois qui suit celui au cours duquel la livraison a été effectuée;
- le vendeur doit établir la réalité de l'exportation sur production d'un exemplaire de la facture revêtu du visa du bureau de douane de sortie de l'UE⁶²⁹.

Le droit à l'exonération visées à l'article 39, § 1, 1° à 3° du C.T.V.A. doivent être prouvées par l'assujetti au moyen d'un ensemble de documents concordants d'où ressort la réalité de l'exportation⁶³⁰. La déclaration à l'exportation constitue ici un élément essentiel mais ne suffit pas en soi à justifier le droit à l'exonération de la T.V.A. La déclaration à l'exportation doit toujours être établie au nom du vendeur ou du prestataire de services qui réclame l'exonération, même si les biens sont exportés par ou pour le compte de l'acheteur ou du preneur de services. La valeur probante des pièces que l'assujetti T.V.A. présente pour étayer l'exportation est soumise à l'appréciation du juge. Même un document douanier réglementairement validé peut être écarté par le juge⁶³¹.

Pour l'exportation des biens par et pour le compte du vendeur, une copie de la facture de vente ou, en cas d'absence de facture de vente, un document d'expédition qui contient toutes les données d'une facture de vente doit être remise au bureau de douane où, conformément à la réglementation douanière, une déclaration à l'exportation doit être présentée, c'est-à-dire au bureau de sortie de l'UE (art. 2 A.R. n° 18). Pour l'exportation des biens par un acheteur non-établi en Belgique ou pour son compte, on doit pouvoir présenter un accusé de réception qui mentionne la date de la livraison, la description des biens et le pays de destination.

⁶²⁹ Déc. n° E. T. 93.234 du 17 octobre 2007.

⁶³⁰ Gand, 16 septembre 2003, *F. J. F.*, N° 2004/144.

⁶³¹ Gand, 18 novembre 1998, *Fisc. Act.*, 1998, 41/7; Gand, 29 septembre 1997, *F. J. F.*, N° 1998/56; Trib. Courtrai, 4 décembre 2000, *Cour. fisc.*, 2001, 46.

Concernant les conditions d'application du *Global Refund Cheque of Tax Free Form*, nous vous renvoyons à la décision suivante⁶³².

Quand il n'y a pas de doute concernant l'exportation finale des biens, l'application de l'exemption de T.V.A. pour cause d'exportation est également applicable aux livraisons de biens pour lesquelles le vendeur a l'obligation contractuelle de livrer les biens à la frontière extérieure de la Communauté, c'est-à-dire à un endroit où se situe un bureau de douanes de sortie de la Communauté, quel que soit l'endroit où est établi l'acheteur (livraison *franco* hors frontière CE)⁶³³.

Les termes «par le vendeur ou pour son compte» ne signifient pas uniquement «aux frais du vendeur» mais impliquent aussi que l'expédition ou le transport doivent être effectués par le vendeur ou sur son ordre⁶³⁴.

L'administration a précisé à ce titre que le fait que la déclaration à l'exportation ne soit pas établie au nom du vendeur mais au nom de son cocontractant, chargé du transport, ne peut jamais conduire à la déchéance automatique de l'exemption de la T.V.A. pour cause d'exportation. En effet, en pareille situation, l'administration peut difficilement ignorer la déclaration d'exportation comme élément de preuve de l'exportation, à condition que cette déclaration renvoie à la facture établie par le vendeur et mentionne les données indiquées sur cette facture. En effet, le transport des biens en dehors de la Communauté doit découler de cette transaction puisqu'il est une condition essentielle de l'exemption⁶³⁵.

Si un exportateur démontre qu'il a fait preuve de prévoyance en demandant à ses clients étrangers une garantie en vue de couvrir le montant de la T.V.A. à exonérer jusqu'à ce qu'ils apportent la preuve de l'exportation au moyen de document d'exportation estampillé, l'exemption de la T.V.A. pour exportation ne peut être remise en cause même si les cachets sur les documents d'exportation ont été falsifiés, dans la mesure où l'exportateur ignorait cette falsification qui ne pouvait être décelée que par des experts⁶³⁶.

5604

art. 39 § 2 C.T.V.A.

L'article 39, § 2 du C.T.V.A. accorde les exemptions suivantes:

1. pour les livraisons ainsi que les acquisitions intracommunautaires de biens qui sont destinés à être placés sous un des régimes prévus à l'article 23, § 4, 1^o, 4^o, 5^o, 6^o ou 7^o du C.T.V.A., ainsi que pour les livraisons de ces biens avec maintien d'un de ces régimes;
2. pour les prestations de services, autres que celles qui sont exemptées par application des articles 41 et 42 du C.T.V.A., consistant en des travaux portant sur des biens meubles qui font l'objet des livraisons visées sous 1^o ou qui se trouvent sous l'un des régimes visés sous 1^o.

art. 11 à 13 A.R. n° 18

Les exemptions visées ci-dessus sont provisoires. Elles ne deviennent définitives qu'au moment où les marchandises sont exportées (art. 11 à 13 A.R. n° 18).

5605

art. 15 A.R. n° 18

En général, la T.V.A. est exigible lorsque, avant la livraison d'un bien ou l'achèvement d'un service, le prix est en tout ou en partie facturé ou encaissé (acompte) ou doit être payé. La destination à l'exportation ne modifie pas cette règle en principe. Mais, en vertu de l'article 39, § 3 du C.T.V.A. (art. 15 A.R. n° 18), la T.V.A. n'est pas exigible sur des livraisons ou des services se rapportant à des biens destinés à être exportés dans les conditions prévues aux articles 39, § 1^{er} et 2 du C.T.V.A. La suspension du paiement peut être accordée pour un délai maximum d'un an. Cependant, dans des circonstances exceptionnelles, ce délai peut être prolongé. La T.V.A. dont le paiement a été suspendu devient exigible lorsque les biens reçoivent une autre destination de

⁶³² Déc. n° E.T. 62.087 du 11 avril 2006 et Déc. n° E.T. 62.087, 29 novembre 2011.

⁶³³ Cir. n° E.T. 97.791 du 1^{er} mars 2001, 58.

⁶³⁴ Cass., 14 février 2008, *Fiscologie*, 2008, n° 1118, 14.

⁶³⁵ *Q.R.*, Chambre, 2008-2009, n° 051, p.210-212, *Q* n° 248, Van Biesen, 26 janvier 2009.

⁶³⁶ Gand, 4 novembre 2008, *Fiscologie*, 2009, 1173, 13.

sorte que l'exportation n'a pas lieu.

L'exonération des opérations à l'exportation ne peut pas être refusée lorsque de telles opérations sont effectuées en violation des dispositions nationales subordonnant à une autorisation préalable, les exportations à destination d'Etats pour lesquels, par suite de disposition nationales en matière d'embargo, une autorisation n'aurait pu être délivrée dans aucun des Etats membres des Communautés européennes⁶³⁷.

Sect i o n 11.

Exempt ions pour l i v r a i s o n s i n t r a c o m m u n a u t a i r e s

5606

art. 39bis C.T.V.A.

Par application de l'article 39bis du C.T.V.A., sont exemptées de la T.V.A.:

1. les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, autre qu'un assujetti bénéficiant du régime pour les petites entreprises, par l'acquéreur ou pour leur compte en dehors de la Belgique, mais à l'intérieur de l'UE, effectuées pour un autre 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 et cela pour autant que les livraisons ne soient pas soumises au régime spécial d'imposition sur la marge bénéficiaire prévu par l'article 58, § 4 du C.T.V.A.

Cette exemption dans le pays de départ est nécessitée par le fait que l'acquisition intracommunautaire est taxée dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

Les modalités d'exécution de cette exemption sont définies à l'A.R. n° 52. La preuve de l'existence d'un transport ou de l'expédition hors de Belgique doit être fournie au moyen d'un ensemble de documents commerciaux courants concordants. Pour que l'on puisse qualifier une transaction de livraison intracommunautaire exemptée, les biens ne peuvent pas quitter le territoire d'un des Etats membres dans un délai déterminé⁶³⁸. Il n'est pas non plus requis que les biens livrés sur le territoire de destination bénéficient d'un séjour d'une durée suffisamment longue (par ex. pour des voitures)⁶³⁹.

Un accusé de réception des marchandises livrées, signé par l'acheteur peut constituer un supplément de preuve utile aux documents commerciaux usuels. Toutefois, un tel accusé de réception, non-accompagné d'autres documents probants, n'est toutefois pas en soi une preuve suffisante de la réalité du transport ou de l'expédition.

La Cour de justice a jugé que le fait que l'acquéreur ait présenté une déclaration aux autorités fiscales de l'Etat membre de destination relative à l'acquisition intracommunautaire peut constituer une preuve supplémentaire visant à établir que les biens ont effectivement quitté le territoire de l'Etat membre de livraison, mais il ne constitue pas une preuve déterminante aux fins de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée d'une livraison intracommunautaire⁶⁴⁰.

Lorsqu'un vendeur belge n'est pas certain de la validité du numéro de T.V.A. communiqué par son client, il peut obtenir confirmation auprès du Bureau Central T.V.A. (CLO – Rue des Palais 48, 5^{ème} étage, 1030 Bruxelles, e-mail: vat.validation@minfin.fed.be, tél.: 0257 740 30, fax: 0257 963 57) ou il peut en vérifier la validité via le site web de la Commission européenne

⁶³⁷ C. J. C. E., 2 août 1993, n° C-111/92, Lange, *Rec.*, I-4677, *F. J. F.*, N° 1993/236.

⁶³⁸ C. J. C. E., 18 novembre 2010, aff. C-84/09, X c. Skat t ever ket, *J. O C. E.*, 15 janvi er 2011, n° 13, 5, *Act. f i s c.*, 2010, n° 43, 6.

⁶³⁹ Gand, 15 j u i n 2010, *F. J. F.*, N° 2011/233.

⁶⁴⁰ C. J. C. E., 27 sept emb re 2007, n° C-409/04, Tel eos pl c et aut res.

(http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm). Il est recommandé aux fournisseurs de s'assurer de l'identité et de la qualité de la personne à qui ils vendent en exemption de la T.V.A., surtout si les biens sont emportés par l'acheteur⁶⁴¹. L'indication d'un ancien numéro de T.V.A. sur la facture ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération si l'on constate que le preneur est effectivement identifié à des fins de T.V.A. dans un autre Etat membre de l'UE et y était tenu de déclarer l'acquisition intracommunautaire des biens, indépendamment du fait que le preneur l'ait effectivement fait⁶⁴². Le seul fait de la radiation rétroactive d'un numéro de T.V.A. est insuffisant pour refuser l'application de l'exonération⁶⁴³.

Il est souvent difficile de fournir la preuve de la livraison intracommunautaire dans des situations dans lesquelles l'acheteur enlève les biens⁶⁴⁴. Selon l'administration, dans ce cas, une des mesures de prudence consiste, par exemple, pour le fournisseur à imposer une caution à son acheteur dans le but que ce dernier lui fournisse les éléments de preuve nécessaires⁶⁴⁵. Les exigences de l'article 39bis C.T.V.A. et les conditions imposées par l'A.R. n° 52 constituent des exigences de contrôles essentielles, de sorte que le fait que la charge de la preuve soit imposée au contribuable n'est pas réputé contraire au droit européen⁶⁴⁶. La Cour de justice a estimé que l'exonération de la livraison intracommunautaire ne devient applicable que lorsque le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre Etat membre et que, par suite de cette expédition ou de ce transport, il a quitté physiquement le territoire de l'Etat membre de livraison. Dans ce cadre, un Etat membre ne peut obliger un fournisseur, qui a agi de bonne foi et a présenté des preuves justifiant, à première vue, son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la taxe sur la valeur ajoutée sur ces biens, lorsque de telles preuves se révèlent être fausses, sans toutefois que soit établie la participation dudit fournisseur à la fraude fiscale, pour autant que ce dernier a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir pour s'assurer que la livraison intracommunautaire qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une telle fraude⁶⁴⁷.

L'administration fiscale d'un Etat membre ne peut par ailleurs refuser d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée une livraison intracommunautaire, laquelle a effectivement eu lieu, au seul motif que la preuve d'une telle livraison n'a pas été apportée en temps utile⁶⁴⁸. Cependant, les autorités fiscales de l'Etat membre de départ de l'expédition, ou du transport de biens dans le cadre d'une livraison intracommunautaire, ne sont pas tenues de demander des informations aux autorités de l'Etat membre de destination allégué par le fournisseur⁶⁴⁹. En outre, un Etat membre peut refuser l'application de l'exonération T.V.A. lorsque le fournisseur a caché l'identité de l'acquéreur effectif de sorte que le véritable bénéficiaire a pu éluder la T.V.A.⁶⁵⁰. Dans le même sens, la Cour de justice a décidé qu'un Etat membre ne peut refuser automatiquement l'application de l'exonération du simple fait de la non-mention du numéro de T.V.A. du client sur la facture, lorsque le fournisseur a agi de bonne foi et qu'il a fait tout ce

⁶⁴¹ *Q R*, Ch. repr., 1995-1996, *Q* n° 248, Fournaux, 23 janvier 1996, 3019; sur cette problématique, voir VANDENDRI ESSCHE, P., «Preuve de la livraison intra-communautaire de biens: le talon d'Achille du régime transitoire en matière de T.V.A.», *R.G.F.*, 1995, 57; VANDENBERGHE, L., «BTW perikelen van de intracommunautaire levering», *A.F.T.*, 1998, 377-385; *Q R*, Ch. repr., 5 octobre 1998, n° 145, 19964; Trib. Anvers, 18 avril 2001, *Cour. fisc.*, 2001, 221; DEW T, G et BIDOU L, V., «Het bewijs inzake intracommunautaire leveringen», *T.F.R.*, 2001, 212, 1111-1129; DE BIE, E., «Bewijsregeling inzake intracommunautaire levering: maakt K.B. n° 52 inbreuk op het vrij verkeer van goederen en diensten», *A.F.T.*, 2002, 211-221.

⁶⁴² Trib. Anvers, 3 janvier 2003, *Fiscalogues*, 2003, n° 881, 11.

⁶⁴³ C.J.C.E., 6 septembre 2012, n° C-273/11, Mecsek-Gabona, *T.F.R.*, 2012, n° 429, 900; LEJEUNE, I., VANDENBERGHE, S. et VERMEIRE, L., «De Belgische voorwaarden voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk», *A.F.T.*, 2013, n° 5, 39-52.

⁶⁴⁴ Trib. Louvain, 16 novembre 1999, *T.F.R.*, 2001, 97, avec note VERSYCK, H.; Anvers 13 décembre 1999, *F.J.F.*, N° 2000/458; Trib. Hasselt 27 octobre 2000, *T.F.R.*, 2001, 913, avec note GHEYSEN, K.; Trib. Anvers, 18 avril 2001, *Cour. fisc.*, 2001, 220; Trib. Liège, 29 avril 2010, *F.J.F.*, N° 2012/81.

⁶⁴⁵ *Q R*, Ch., 2005-2006, n° 112, 2114-21117, *Q* n° 1039, Goyvaerts, 15 décembre 2005.

⁶⁴⁶ Cass., 20 octobre 2011, *F.J.F.*, N° 2012/82; Gand, 1^{er} avril 2003, *Fiscalogues*, 2003, n° 900, 10.

⁶⁴⁷ C.J.C.E., 27 septembre 2007, n° 409/04, Teleos plc et autres.

⁶⁴⁸ C.J.C.E., 27 septembre 2007, n° 146/05, Albert Collée, www.monKEY.be, Sources.

⁶⁴⁹ C.J.C.E., 27 septembre 2007, n° 184/05, Twoh International BV, www.monKEY.be, Sources.

⁶⁵⁰ C.J.C.E., 7 décembre 2010, aff. C-285/09, R, *F.J.F.*, N° 2011/131, *J.Q.C.E.*, 19 février 2011, n°55, 10.

que l'on pouvait attendre de sa part d'une manière raisonnable⁶⁵¹. Suite à cet arrêt, l'Administration T.V.A. belge a nuancé sa position⁶⁵².

Par ailleurs, la Cour d'appel d'Anvers a accordé l'exemption à un vendeur de bonne foi qui était en possession de documents suffisants (parmi lesquels des CMR) malgré le fait que ceux-ci avaient été falsifiés⁶⁵³. Une facture acquittée et la preuve du paiement ne suffisent pas comme preuve du transport international, elles constituent tout au plus une preuve de l'existence du contrat⁶⁵⁴.

La Cour de cassation a encore confirmé que, dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée de T.V.A., la preuve du transport ou de l'expédition à destination d'un autre Etat membre ne doit pas nécessairement être fournie au moyen des documents énumérés dans l'A.R. d'exécution n°52. Cette preuve peut également être fournie au moyen d'autres documents. Dans le cas d'espèce, la Cour a ainsi estimé que la preuve du transport ou de l'expédition d'un véhicule au Grand-duché de Luxembourg était apportée grâce à la production d'un ensemble de documents composés du certificat d'immatriculation luxembourgeois, de la facture de vente et des données d'identification de l'acheteur (c'est-à-dire, statuts et numéro d'identification)⁶⁵⁵;

art. 8bis § 2 C. T. V. A.

2. les livraisons de moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2 du C.T.V.A., expédiés ou transportés à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de l'UE, effectuées pour des assujettis ou pour des personnes morales non-assujetties qui ne sont pas tenus d'y soumettre leurs acquisitions intracommunautaires de biens autres que les moyens de transport précités et autres que les produits soumis à accises visés au point 3 ci-dessous, ou pour toute autre personne non-assujettie.

Les modalités d'application de cette exemption sont définies à l'A.R. n° 48. Lorsqu'il s'agit d'un moyen de transport qui n'est pas neuf, la livraison intracommunautaire est soumise à la T.V.A. belge si le moyen de transport est expédié ou transporté vers un acquéreur dans un autre Etat membre qui n'y est pas tenu à la taxation de ses acquisitions intracommunautaires de biens autres que les moyens de transport neufs et les produits soumis à accises. Le moment où il faut se placer pour apprécier si le moyen de transport est ou n'est pas 'neuf', est le moment de la livraison et non le moment où le moyen de transport arrive dans l'Etat membre de destination⁶⁵⁶.

En vue d'aboutir à un contrôle international sur les livraisons de moyens de transport neufs, les Etats membres de l'Union européenne, hormis le Grand-Duché de Luxembourg, ont signé, le 27 novembre 2002, un accord en matière d'assistance administrative entre les autorités compétentes concernant la livraison intracommunautaire de moyens de transport neufs⁶⁵⁷;

3. les livraisons des produits soumis à accises expédiés ou transportés à destination de l'acheteur, par le vendeur (autre qu'un assujetti bénéficiant du régime d'exemption pour les petites entreprises), par l'acheteur ou pour leur compte, en dehors de la Belgique, mais à l'intérieur de l'Union européenne, effectuées pour des assujettis ou pour des personnes morales non-assujetties qui n'y sont pas tenus de soumettre à la taxe leurs acquisitions intracommunautaires autres que les moyens de transport visés au point 2, ci-dessus, et autres que les produits soumis à accises précités, lorsque l'expédition ou le transport des biens est effectué conformément aux articles 7 et 16 de la Directive 92/12/CEE du 25 février 1992, concernant le régime général des produits soumis à accises et que ces livraisons ne sont pas soumises au régime spécial d'imposition sur la marge bénéficiaire prévu par l'article 58, § 4 du C.T.V.A.;

⁶⁵¹ C. J. C. E., 27 septembre 2012, n° C-587/10, VSTR, *T. F. R.*, 2012, n° 429, 904.

⁶⁵² Déc., n° ET 123.179, 27 août 2013.

⁶⁵³ Anvers, 15 janvier 2008, *Fiscalogues*, 2008, n° 1125.

⁶⁵⁴ Mons, 18 mars 2011, *F. J. F.*, N° 2012/80.

⁶⁵⁵ Cass., 4 juin 2009, *Fiscalogues*, 2009, n° 1171, 4.

⁶⁵⁶ C. J. C. E., 18 novembre 2010, aff. C-84/09, X c. Skatteverket, *J. O. C. E.*, 15 janvier 2011, n° 13, 5, *Act. fis.*, 2010, n° 43, 6.

⁶⁵⁷ *Fiscalogues*, 2002, n° 871, 6; Circ. n° AFER 30/2003 (n° E. T. 105.978) du 19 novembre 2003.

4. les livraisons de biens, autres que ceux qui sont soumis au régime particulier d'imposition sur la marge bénéficiaire prévu par l'article 58, § 4 du C.T.V.A., visées à l'article 12*bis* du C.T.V.A. qui bénéficieraient de l'exemption prévue au point 1 si elles avaient été effectuées par un autre assujetti.

Sect i on I I I .

Exempt i on pour l es l ivrai s ons dans l es compt oi rs de vent e hors tax e

5610
art . 39*t er* C. T. V. A.

Voir les éditions précédentes du Manuel de Droit fiscal.

Sect i on I V.

Exempt i ons pour bi ens placés en ent repôt T. V. A.

5611
art . 39*quat er* C. T. V. A.

Sont exonérés en application de l'article 39*quat er* C.T.V.A. et de l'A.R. n° 54⁶⁵⁸:

1. les importations, les acquisitions intracommunautaires et les livraisons de biens qui sont placées sous un régime d'entrepôt autre que le régime douanier;
2. les livraisons de biens qui sont placées sous un régime d'entrepôt autre que le régime douanier avec maintien de ce régime;
3. les services autres que ceux qui sont exonérés par application des articles 41 et 42 C.T.V.A. qui se rapportent à des biens qui font l'objet d'opérations visées au 1, ou qui se trouvent sous un régime d'entrepôt autre que le régime douanier.

Pour les biens autres que les produits d'accises, sont considérés comme des régimes d'entrepôt autres que le régime douanier:

- pour les biens qui sont destinés à la production ou à la transformation de produits d'accises, les endroits situés en Belgique qui sont désignés comme entrepôts fiscaux au sens de l'article 4B de la Directive 92/12/CEE;
- pour les biens autres que ceux visés au premier tiret, qui sont importés en Belgique au sens de l'article 23 C.T.V.A., les endroits définis comme entrepôts douaniers par la réglementation douanière communautaire;
- les produits d'accises autres que ceux visés aux deux premiers tirets, les endroits agréés par le Ministre des finances ou par son délégué.

Commentaire – Circulaire n° AFER 14/2003 (E.T. 98.973) du 1^{er} mai 2003.

Sect i on V.

⁶⁵⁸ A.R. n° 54, 25 février 1996, *M.B.*, 5 mars 1996.

Exemptions à l'importation

§ 1. EXEMPTIONS SUR LA BASE DE L'ARTICLE 40, § 1^{ER} C. T. V. A.

5612

art. 11 A.R. n° 7

L'article 40, § 1^{er}, 1°, a), établit une exemption définitive pour l'importation et l'acquisition intracommunautaire de biens dont la livraison, en Belgique, par des assujettis est dans tous les cas exemptée. En principe, l'exemption est accordée par la voie d'une restitution (art. 11 A.R. n° 7).

5613

L'article 40, § 1^{er}, 1°, b), établit une exemption pour l'importation et l'acquisition intracommunautaire de biens qui bénéficient d'une franchise définitive sur la base des règles communautaires.

art. 12 à 37

A.R. n° 7

art. 4 A.R. n° 52

Les conditions pour l'obtention de cette franchise sont fixées dans la section 2 du chapitre IV de l'A.R. n° 7 (art. 12 à 37). Cette franchise est également d'application aux acquisitions intracommunautaires qui sont exemptées sur la base de l'article 40, § 1^{er}, 1°, b) (art. 4 A.R. n° 52).

5615

En vertu de l'article 40, § 1^{er}, 1°, d), est exemptée l'importation de biens qui sont déclarés à la consommation en Belgique au nom d'un assujetti étranger, et qui font ensuite immédiatement l'objet d'une livraison intracommunautaire exonérée (voir n° 5606) dans le chef de ce même assujetti étranger (faux transit).

L'article 39 de l'A.R. n° 7 règle l'exécution de cette exemption.

5616

art. 40 § 1^{er} 2° C. T. V. A.

Une franchise totale ou partielle de T.V.A. peut être obtenue lors de la réimportation de biens qui ont été envoyés temporairement de Belgique en dehors de la communauté aux fins de réparation, de main-d'œuvre, d'adaptation ou de transformation (régime du perfectionnement passif) (art. 40 § 1^{er} 2° C.T.V.A.).

art. 41 § 4 1° A.R. n° 7

La franchise est totale pour les biens qui ont fait l'objet de prestations de services localisées dans la Communauté (art. 41 § 4, 1° A.R. n° 7)⁶⁵⁹.

Les articles 40 en 41 de l'A.R. n° 7 règlent cette franchise.

Commentaire – Circ. n° E.T. 675.5 (AFER n° 20/2010) du 26 février 2010.

5617

art. 40 § 1^{er} 3° C. T. V. A.

Dans le cadre de l'instauration des nouvelles règles de localisation pour les livraisons du gaz et de l'électricité, l'article 40, § 1, 3° du C.T.V.A. prévoit une exemption pour

⁶⁵⁹ Massin, I., «Geen invoer-BTW meer op diensten bij 'passieve veredelings'», *Fiscalog*, 2010, n° 1205, 5.

l'importation de gaz ou d'électricité, ceci afin de prévenir la double imposition⁶⁶⁰. Cette exemption ne peut toutefois s'appliquer qu'en cas de double imposition effective. Ne sont par exemple pas exemptées, les importations de gaz et d'électricité par le réseau de distribution effectuées par un consommateur qui serait son propre producteur⁶⁶¹.

§ 2. EXEMPTIONS SUR LA BASE DE L'ARTICLE 40, § 2 DU C. T. V. A.

5618

art. 40 § 2 1° C. T. V. A.

En vertu de l'article 40, § 2, 1° du C.T.V.A., sont exemptées de la T.V.A., les livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens placés sous un des régimes douaniers ou avec maintien d'un de ces régimes⁶⁶².

Cette exemption est régie par l'article 42 de l'A.R. n° 7.

Ces exonérations sont optionnelles pour les Etats membres. Les livraisons de biens sous un régime douanier peuvent donc être taxées à la T.V.A. dans d'autres Etats membres⁶⁶³.

5619

art. 40 § 2 2° C. T. V. A.

En vertu de l'article 40, § 2, 2° du C.T.V.A. sont exemptées de la T.V.A., les prestations de services autres que celles exemptées par les articles 41 et 42 se rapportant aux biens évoqués sous le numéro précédent.

Cette exemption est régie par l'article 42 de l'A.R. n° 7.

§ 3. EXEMPTIONS SUR LA BASE DE L'ARTICLE 40, § 4 DU C. T. V. A.

5620

Nonobstant les exemptions dont question dans les numéros précédents, le Roi peut, en vue d'assurer l'exécution des actes internationaux, prendre toute mesure nécessaire à l'attribution de l'exemption partielle ou totale à l'importation

5621

Ces mesures sont contenues dans les articles 43 et 44 de l'A.R. n° 7, en ce qui concerne respectivement l'importation définitive de biens qui font partie des bagages personnels des voyageurs et les petits envois sans caractère commercial.

5622

On entend par bagages personnels, l'ensemble des bagages que le voyageur est en mesure de présenter au service de douane lors de son arrivée ainsi que ceux qu'il présente ultérieurement à ce même service, sous réserve qu'il justifie qu'ils ont été enregistrés comme bagages accompagnés, au moment de son départ, auprès de la compagnie qui a assuré son transport. Il doit s'agir d'une importation dépourvue de tout caractère commercial. Les conditions relatives à la valeur et à la quantité des biens, auxquelles la franchise est accordée ont été récemment modifiées.

⁶⁶⁰ L. 5 décembre 2004, *M.B.*, 22 décembre 2004 transposant la directive n° 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003.

⁶⁶¹ Cir. n° AAF/ 2004-0157 (AAF 1/2005) du 3 février 2005.

⁶⁶² Déc. n° E. T. 112.982 du 12 juin 2007.

⁶⁶³ Voir notamment C. J. C. E., 8 novembre 2012, n° C-165/11, Profitube, *T.F.R.*, 2013, n° 433, 49.

La valeur maximale était avant limitée à 175 EUR. Elle a été portée, depuis le 1^{er} décembre 2008, à 430 EUR pour les voyages aériens et maritimes et à 300 EUR pour les autres voyageurs. Concernant les produits de tabac, les quantités maximales autorisées demeurent inchangées (200 cigarettes ou 100 cigarillos ou 50 cigares ou 250 grammes de tabac à fumer). Au niveau des bières et des autres boissons alcoolisées, ainsi que du carburant, de nouvelles règles ont été introduites⁶⁶⁴.

5623

art. 44 A.R. n° 7

L'article 44 de l'arrêté royal n° 7 indique ce qu'il faut entendre par «petits envois sans caractère commercial» ainsi que les limites quantitatives.

Sect i on VI .

Exempt i on parti cul i ère pour l es acqui si ti ons i nt racomunaut ai res

5624

art. 40bis C.T.V.A.

Sont exemptées de la T.V.A. les acquisitions intracommunautaires de biens pour lesquelles le preneur des biens aurait en tout cas droit, sur la base de l'article 76, § 2 du C.T.V.A., au remboursement intégral de la T.V.A. qui serait due par application de l'article 25ter du C.T.V.A. (art. 40bis C.T.V.A.).

Sect i on VII .

Transp ort i nt ernati onal et servi ces l i és au t ransp ort i nt ernati onal

§ 1. EXEMPTIONS ACCORDÉES PAR L'ARTICLE 41, § 1^{ER}, C. T. V. A.

5625

art. 41 § 1^{er} 1° C.T.V.A.

En matière de transport international, sont exemptés de la T.V.A.:

1. les transports maritimes de personnes, les transports aériens internationaux de personnes, les transports de bagages et de voitures automobiles, accompagnés de voyageurs dans le cas de transports visés au présent (art. 41 § 1^{er} 1°);

art. 41 § 1^{er} 2° C.T.V.A.

2. les transports de biens en provenance d'un pays tiers et les prestations accessoires auxdits transports, lorsque la valeur de ces transports et de ces prestations accessoires est incluse dans la base d'imposition (art. 41 § 1^{er} 2°);

art. 41 § 1^{er} 3° C.T.V.A.

3. les transports de biens qui sont directement liés à l'exportation de biens en dehors de l'UE (art. 41 § 1^{er} 3°);

art. 41 § 1^{er} 4° C.T.V.A.

4. les transports de biens bénéficiant d'un des régimes prévus à l'article 23, § 4 et 5, ou d'un régime d'entrepôt autre que douanier (art. 41 § 1^{er} 4°).

art. 41 § 1^{er} 5° C.T.V.A.

En vertu de l'article 41, § 1^{er}, 5°, l'exemption de la T.V.A. peut être invoquée pour les

⁶⁶⁴ A.R. , 10 décembre 2008, *MB*, 19 décembre 2008.

prestations de services utilisées pour les transports visés aux points 3 et 4 ci-dessus, telles que:

- a. le chargement, le déchargement, le transbordement, la manutention, l'arrimage, le désarrimage, le pesage, le mesurage, le jaugeage, le contrôle, l'expertise et la réception des marchandises;
- b. l'entreposage et la garde des marchandises⁶⁶⁵.

Pour les services relatifs aux containers, voir Décision du 30 juin 2004⁶⁶⁶.

art. 41 § 1^{er} 6° et 7° C. T. V. A.

Sont également exemptées de la T.V.A., les prestations de services ayant pour objet l'accomplissement des formalités douanières à l'importation, à l'exportation ou au transit (art. 41 § 1^{er} 6° C.T.V.A.)⁶⁶⁷. Ainsi que le transport intercommunautaire de biens vers ou au départ des îles qui forment la région autonome des Açores et de Madère, ainsi que les prestations accessoires auxdits transports (art. 41 § 1^{er} 7° C.T.V.A.).

5625, 50

art. 41 § 1^{er} C. T. V. A.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, l'article 41, § 1^{er} du C.T.V.A. est modifié et le champ d'application de l'exonération est élargi⁶⁶⁸. Cet élargissement trouve son origine dans le régime modifié en matière de localisation des services (voir n° 5379).

A l'article 41, § 1, deuxième alinéa (nouveau) du C.T.V.A., un certain nombre de services qui ont incontestablement un rapport avec les importations et les exportations de biens sont énumérés de manière non limitative. Cette énumération reprend dans une large mesure la liste des services qui était déjà reprise dans la Circulaire n° 11 du 21 octobre 1997 et elle traduit par conséquent la position administrative qui avait été déjà auparavant adoptée en la matière.

§ 2. EXEMPTIONS ACCORDÉES PAR L'ARTICLE 41, § 2 DU C. T. V. A.

5626

art. 41 § 2 C. T. V. A.

L'article 41, § 2 du C.T.V.A. exempte de la T.V.A. les prestations de services des courtiers et mandataires qui n'agissent pas dans les conditions de l'article 13, § 2 du C.T.V.A., lorsque ces courtiers et mandataires interviennent dans des livraisons de biens ou des prestations de services qui n'ont pas lieu dans l'UE ou qui sont exonérées en vertu des articles 39, *39^{quater}*, 40, 41 et 42 C.T.V.A.

Cette exemption ne s'appliquait pas aux prestations des agences de voyages qui intervenaient dans la fourniture des prestations de transport, de logement, de nourriture ou de boissons consommées sur place, de divertissement ou d'un ou plusieurs de ces services visés à l'article 18, § 1^{er} du C.T.V.A., sauf lorsque l'agence de voyages agissait au nom et pour le compte du prestataire de ces services. Cette dérogation a été supprimée à partir du 1^{er} janvier 2000, de sorte que les agences de voyages peuvent

⁶⁶⁵ Déc. n° E. T. 112.982 du 12 juin 2007.

⁶⁶⁶ Déc. n° E. T. 106.031 du 30 juin 2004.

⁶⁶⁷ Déc. n° E. T. 107.378 du 3 juin 2004.

⁶⁶⁸ Projet de loi visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, Doc 52, 2157/003, www.lachambre.be.

désormais bénéficiaire de cette exemption de T.V.A.⁶⁶⁹. La commission réclamée par les agences de voyages pour la réservation de billets d'avion est exemptée de T.V.A.⁶⁷⁰.

Sect i on V I I I .

Di verses exempt ions prévues par l' article 42 du C. T. V. A.

§ 1. NAVI RES ET BATEAUX

5627

art. 42 § 1^{er} C. T. V. A.

L'article 42, § 1^{er} du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.:

1. les livraisons:
 - a. de navires et bateaux de mer, destinés au transport rémunéré de personnes ou de biens, à la pêche ou, plus généralement, à l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale;
 - b. de bateaux de sauvetage et d'assistance en mer;
 - c. de bateaux de guerre;
 - d. de bateaux destinés à la navigation commerciale intérieure;
 2. les livraisons à des constructeurs, propriétaires ou exploitants de navires et bateaux visés au *sub* 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 *sub* 1 ou des objets visés *sub* 2; l'exonération n'est pas d'application aux bateaux de plaisance donnés en location vu que ceux-ci ne sont pas utilisés par le locataire dans le cadre de ses activités industrielles ou commerciales⁶⁷¹;
- art. 42 § 1^{er} 4° C. T. V. A.
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 C.E., quittant le pays à destination d'un port ou d'un mouillage située à l'étranger (art. 42 § 1^{er} 4° C.T.V.A.) tarif des droits d'entrée, 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 *sub* 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, les services nécessaires à l'arrivée, au départ et au séjour dans les ports, l'assistance

⁶⁶⁹ A. R. du 28 décembre 1999. *M.B.*, 31 décembre 1999.

⁶⁷⁰ Déc. n° E. T. 108.099/2 du 8 avril 2005 qui abroge l'a Déc. n° E. T. 108.099 du 11 mars 2005.

⁶⁷¹ Voy. C. J. C. E., 18 octobre 2007, n° C-97/06, *Navi con SA*; C. J. C. E., 22 décembre 2010, aff. C-116/10, *Etat du Grand-Duché de Luxembourg c. Baci no Charter Company sa, F. J. F.*, N° 2011/156.

fournie aux passagers et aux équipages pour le compte d'armateurs⁶⁷².

En matière de livraisons de biens destinés à l'avitaillement desdits bateaux, la règle est que l'exemption ne s'applique qu'aux livraisons faites à l'exploitant de bateaux qui utilisera ces biens pour l'avitaillement, et non aux livraisons qui ont eu lieu au cours d'une étape commerciale antérieure. Le stockage éventuel des biens, après leur livraison et avant l'opération matérielle d'avitaillement, ne fait pas perdre le bénéfice de l'exonération⁶⁷³.

L'application de l'exemption pour la livraison de navires ou bateaux de mer suppose que le navire soit utilisé normalement au transport de personnes ou de choses, le remorquage ou d'autres opérations lucratives. Un navire qui, des années durant, est utilisé comme restaurant ne répond pas à cette condition, de sorte que l'exemption ne peut trouver à s'appliquer à cette livraison⁶⁷⁴.

Les bateliers ne peuvent en principe plus bénéficier de l'exemption de T.V.A. à partir du 1^{er} janvier 2002, sauf s'il s'agit de bateliers qui n'exploitent pas plus de cinq bateaux et qui disposent d'une autorisation nouvelle⁶⁷⁵.

Les prestations de services de pilotes pour les besoins d'un bateau de mer sont exemptées de la T.V.A. L'exemption ne s'applique pas, par contre, au transport de pilotes jusqu'aux bateaux ou leur mise à bord sur ces bateaux⁶⁷⁶.

En cas de livraison d'un navire dans un autre Etat membre de l'Union européenne, l'exemption de l'article 42 du C.T.V.A. prévaut sur les articles relatifs au régime intracommunautaire transitoire⁶⁷⁷.

Les conditions d'application sont définies aux articles 2 à 4 de l'arrêté royal n° 6 du 27 décembre 1977 et commentées dans la circulaire n° 24 de 1978.

§ 2. AVIONS

5628

art. 42 § 2 C. T. V. A.

L'article 42, § 2 du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.:

1. les livraisons 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; l'exemption s'applique aussi pour la livraison d'un aéronef à une entreprise qui ne s'occupe pas elle-même de transport international de voyageurs, mais qui met l'aéronef à la disposition exclusive d'un propriétaire qui effectue ce type d'activité⁶⁷⁸;
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 du présent paragraphe, de biens destinés à l'avitaillement des avions, hydravions, hélicoptères et appareils analogues que ces compagnies utilisent;
5. les prestations de services, autres que celles visées au 3, effectuées pour les besoins directs des appareils visés au 1, à l'exception des appareils utilisés par l'Etat, et de leur cargaison, telles que le remorquage, le pilotage, le sauvetage et l'expertise,

⁶⁷² Voy. C. J. C. E., 14 septembre 2006, aff. jointes n° C-181/04 & C-183/04, El mēka NE.

⁶⁷³ C. J. C. E., 26 juin 1990, n° C-185/89, Velker, *Rec.*, 1990, I-02561.

⁶⁷⁴ Gand, 23 juin 1997, *F. J. F.*, N° 1997/292.

⁶⁷⁵ Déc. n° E. T. 100.967 du 17 septembre 2001, *Fiscologue*, 2001, n° 817, 6.

⁶⁷⁶ Déc. n° E. T. 40.549 du 29 juillet 2005.

⁶⁷⁷ *Q R*, Sénat, 2003-2004, n° 3-23, *Q* n° 3-1251, Nyssens, 28 juillet 2004, 1411-1412.

⁶⁷⁸ C. J. U. E., 19 juillet 2012, C-33/11, A Oy, *J. Q. U. E.* 29 septembre 2012, n° 295, 7.

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 les agents des compagnies aériennes en leur qualité d'agent, l'assistance fournie aux passagers et aux équipages pour le compte des compagnies aériennes.

Les conditions d'application sont définies aux articles 2 à 4 de l'arrêté royal n° 6 du 27 décembre 1977 et commentées dans la Circulaire n° 6 de 1983.

Une tolérance permet l'exemption, lors de l'achat ou de l'importation d'un avion par une entreprise qui n'est pas une compagnie de navigation aérienne, dans le seul but de louer l'appareil à une compagnie de navigation aérienne⁶⁷⁹; une tolérance similaire est accordée pour les objets visés à l'article 42, § 2, 2° du C.T.V.A.⁶⁸⁰.

La Cour de justice a précisé que l'exemption s'appliquait aussi aux livraisons de biens et aux prestations de services relatifs à des aéronefs qui effectuent des vols intérieurs mais qui sont utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré. Il appartient aux juridictions nationales d'apprécier l'importance respective des parts d'activités internationales et autres qu'internationales de ces compagnies⁶⁸¹.

§ 3. RÉGIME DI PLOMATIQUE ET CONSULAIRE

5629

Les dispositions de l'article 44 C.T.V.A. (exemption sans droit à déduction en application de l'article 132 de la Directive T.V.A.) priment sur celles qui sont prévues à l'article 42, § 3 C.T.V.A. (exemption avec droit à déduction en application de l'article 151 de la Directive T.V.A.), lesquelles revêtent le caractère de mesures générales⁶⁸².

Par l'ajout d'une nouvelle exonération à l'article 42 § 3 3° du C.T.V.A. les différentes exonérations ont été renumérotées de 1° à 10°, à partir du 1^{er} janvier 2011. Il a aussi été ajouté dans les différents paragraphes que les exonérations ne s'appliquaient pas seulement aux livraisons et importations, mais également aux «acquisitions intracommunautaires».

art. 42 § 3 1° et 2° C. T. V. A.

L'article 42, § 3, 1° et 2° du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.:

1. les livraisons, les acquisitions intracommunautaires, les importations de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre des relations diplomatiques et consulaires;
2. les livraisons, les acquisitions intracommunautaires, les importations de biens meubles et les prestations de services, à l'exclusion des travaux immobiliers, faites, pour l'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 au 1°: les membres du personnel diplomatique, les membres du personnel administratif et technique, les fonctionnaires consulaires de carrière et les employés consulaires.

⁶⁷⁹ N° 18 de la Circ. n° 6 de 1983.

⁶⁸⁰ *Rev. T. V. A.*, 1985, n° 69, Déc., n° 852.

⁶⁸¹ C. J. C. E., 16 septembre 2004, n° C-382/02, *Cinber Air A/S*.

⁶⁸² Commission européenne, courrier du 5 juillet 1996; CJCE, 20 novembre 2003, n° C-307/01, *Peter d'Arbrumenil*; C. J. C. E., 7 décembre 2006, n° C-240/05, *Eurodental Sàrl*; *Q R*, chambre, 2008-2009, n° 059, p. 92-93, *Q* n° 361, *Brotcorne*, 13 mars 2009.

La Circ. n° 1 de 1978 détermine la portée et les conditions des exemptions visées sous 1 et 2⁶⁸³.

Les consuls honoraires ne sont pas concernés⁶⁸⁴. En matière de facturation pour les actes qui tombent sous l'exonération de l'article 42, § 3 du C.T.V.A. voir la note⁶⁸⁵.

Pour les formalités particulières applicables lorsque des institutions sont établies dans un autre Etat membre, voir www.monKEY.be, Module T.V.A. expert.

Pour les livraisons à caractère continu d'eau, de gaz, d'électricité, et les prestations de services de télécommunications et de télédistribution, la décision n° E.T. 111.330 du 1^{er} octobre 2006 prévoit un régime de simplification.

5629, 50

art. 42 § 3 3°

C. T. V. A.

Sont également exonérés: 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. Cette nouvelle exonération s'applique à partir du 1^{er} janvier 2011⁶⁸⁶.

5630

art. 42 § 3 4° C. T. V. A.

L'article 42, § 3, 4° du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.: 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.

Cette exemption est traitée dans les circulaires n°s 2, 28 et 38 de 1978, 8 de 1979 et 2 de 1982, voir aussi Déc. n° E.T. 75.754 du 9 juin 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 143/07, 546; Déc. n° E.T. 82.321 du 12 avril 2007.

Pour les formalités particulières applicables lorsque des institutions sont établies dans un autre Etat membre, voir www.monKEY.be, Module T.V.A. expert.

5631

art. 42 § 3 5° C. T. V. A.

L'article 42, § 3, 5° du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.: les livraisons, les acquisitions intracommunautaires, les importations de biens et les prestations de services effectuées soit pour l'usage officiel des forces des Etats étrangers parties au Traité de l'Atlantique Nord ou de l'élément civil qui les accompagne, soit pour l'approvisionnement de leurs mess et cantines, dans la mesure où ces forces sont affectées à l'effort commun de

⁶⁸³ Voir cependant Trib. Bruxelles, 29 avril 2009, *Cour. fisc.*, 2009, n° 10, 507, concernant l'absence de caractère obligatoire de la Circ. 78/001 du 3 janvier 1978, vu que l'on ne peut pas attendre des assujettis qu'ils suivent des directives dont ils n'ont pas pu (officiellement) prendre connaissance.

⁶⁸⁴ *Rev. T. V. A.*, 1988, n° 79, Déc. n° 876; Déc. n° E.T. 75.754 du 9 juin 1999, *Rev. T. V. A.*, n° 143/07, 546; *Q R*, Sénat, 2001-2002, 8 janvier 2002, n° 46, *Q* n° 365, de Clippel e, 18 janvier 2000.

⁶⁸⁵ Déc. n° E.T. 98.803 du 18 décembre 2003.

⁶⁸⁶ Inséré par l'art. 11 de la loi 29 décembre 2010 visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *MB*, 31 décembre 2010, éd. 4. Cette loi a quelque peu modifié la numérotation des exonérations.

défense⁶⁸⁷.

5631, 50

art. 42 § 3 6° C. T. V. A.

L'article 42, § 3, 6° du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.: les livraisons, les acquisitions intracommunautaires de biens et les prestations de services effectuées à destination d'un autre Etat membre et destinées aux forces de tout Etat partie au Traité de l'Atlantique Nord, autre que l'Etat membre de destination lui-même, pour l'usage officiel de ces forces ou de l'élément civil qui les accompagne, ou à l'approvisionnement de leurs mess et cantines, dans la mesure où ces forces sont affectées à l'effort commun de défense⁶⁸⁸.

5632

art. 42 § 3 7° C. T. V. A.

L'article 42, § 3, 7° du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.: les livraisons, les acquisitions intracommunautaires, les importations de biens et les prestations de services destinées aux organismes chargés par les gouvernements étrangers de la construction, de l'aménagement et de l'entretien des cimetières, sépultures et monuments commémoratifs des membres de leurs forces armées décédés en temps de guerre et inhumés en territoire belge⁶⁸⁹.

5633

art. 42 § 3 8° C. T. V. A.

L'article 42, § 3, 8° du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.: les livraisons, les acquisitions intracommunautaires, les importations de biens et les prestations de services destinées à l'Assemblée de l'Atlantique Nord et aux membres du Secrétariat international de cette Assemblée, dans la mesure où l'exemption est prévue par la loi du 14 août 1974 relative au statut en Belgique de l'Assemblée de l'Atlantique Nord⁶⁹⁰.

§ 4. OR

5634

art. 42 § 3 9° C. T. V. A.

L'article 42, § 3, 9° du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.: les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations d'or faites aux banques centrales.

§ 5. ORGANISMES AYANT DES ACTIVITÉS HUMAINITAIRES, CHARITABLES OU ÉDUCATIVES À L'ÉTRANGER

5635

art. 42 § 3 10° C. T. V. A.

L'article 42, § 3, 10° du C.T.V.A. exempte de T.V.A.: la livraison de biens destinés aux organismes agréés qui les exportent hors de l'UE dans le cadre de leurs activités humanitaires, charitables ou éducatives.

⁶⁸⁷ Voir § 21, c. Circ. n° 2 de 1978.

⁶⁸⁸ Voir e.a. C.J.U.E. 26 avril 2012, n° C-225/11, Able UK Ltd, *J.D.E.* 2012, n° 190, 202.

⁶⁸⁹ Voir § 20, Circ. n° 2 de 1978.

⁶⁹⁰ Voir § 22, Circ. n° 2 de 1978.

Le Ministre des finances fixe les limitations et les conditions pour l'application des exonérations visées au § 3.

§ 6. PERLES ET PIERRES PRÉCIEUSES

5636

art. 42 § 4 C.T.V.A.

En vertu de l'article 42, § 4 du C.T.V.A. sont exemptées de la T.V.A.:

1. les livraisons de perles fines et pierres gemmes et similaires, faites à des personnes qui sont exclusivement négociants en ces biens;
2. les prestations de services se rapportant à ces biens, fournies aux mêmes personnes⁶⁹¹.

Chapitre III

Exemptions en régime intérieur

5637

Malgré l'importance économique des secteurs sur lesquels portent ces exemptions (p. ex., l'immobilier, les services financiers, la santé, l'enseignement), c'est une des matières les moins bien harmonisées sur le plan communautaire⁶⁹².

5638

Elle constitue une source permanente de distorsions de concurrence graves entre entreprises établies en Belgique et discrimine les entreprises belges par rapport à leurs concurrents étrangers⁶⁹³. C'est ainsi que le seul fait de ne pas appliquer la T.V.A. sur une livraison ou la location d'un immeuble a pour conséquence d'accroître les coûts de production des biens et services pour lesquels il est utilisé. Le producteur doit augmenter ses prix de vente ou voir sa marge bénéficiaire amputée, avec toutes les conséquences qui en résultent pour le développement de son entreprise. Le désavantage de départ, loin de s'atténuer, est amplifié par l'application de la T.V.A. sur la T.V.A. non déduite. L'exemption de T.V.A. équivaut à une première taxation équivalente à la T.V.A. non déduite et ensuite à une T.V.A. occulte sur la T.V.A. d'amont non déduite qui constitue en effet une partie du prix de revient des biens et des services. Lorsque les marchandises sont livrées hors de Belgique, dans un pays où s'applique un système de T.V.A., le bénéfice de cette taxation occulte revient au fisc étranger et non au fisc belge.

Les exonérations doivent être interprétées strictement puisqu'elles dérogent au principe général selon lequel la taxe est perçue sur toute livraison de biens ou sur toute prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti⁶⁹⁴. Si les Etats membres fixent les conditions des exonérations en vue d'en assurer l'application

⁶⁹¹ Voir Anvers, 10 novembre 1987, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 83.

⁶⁹² LAURE, M., *Science Fiscale*, 265; DI ERICK, W., «BTW en onroerend goed: een recht svergelijkende studie», *Fiscaal Praktijkboek, 1999-2000, Indirecte belastingen*, 1999, 301- 327.

⁶⁹³ Voir des exemples concrets dans AMAND, C., «La réforme de la T.V.A. sur les opérations immobilières», *R.G.F.*, 1993, 251.

⁶⁹⁴ C.J.C.E., 23 février 1988, n° C-353/85, Commission c. Royaume-Uni, *Rec.*, 817; C.J.C.E., 15 juin 1989, n° C-348/87, SUFA, *Rec.*, 1737; *F.J.F.*, N° 1989/165; *Rev. T.V.A.*, 1996, n° 122; C.J.C.E., 26 juin 1990, n° C-185/89, Velker OI, *Rec.*, p. I-2561, *F.J.F.*, N° 1990/187; C.J.C.E., 11 août 1995, n° C-453/93, Bulthuis-Griffoen, *Rec.*, p. I-2341, *Rev. T.V.A.*, 1996, n° 122. C'est ainsi qu'un entrepreneur personne physique exerçant à titre

correcte et simple et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues⁶⁹⁵. Les exonérations d'ordre intérieur relèvent des notions autonomes de droit communautaire qui doivent être placées dans le cadre général du système communautaire T.V.A. instauré par la Sixième Directive⁶⁹⁶, sauf lorsque le Conseil a précisément confié le soin de définir certains termes aux Etats⁶⁹⁷.

Section I.

Exemptions en faveur de certaines activités d'intérêt général

§ 1. EXEMPTIONS LIÉES À L'INTÉRÊT GÉNÉRAL

5639

art. 44 § 1^{er} 2° C.T.V.A.

Sont exonérés de la T.V.A. sur base de l'article 44, § 1, 2° du C.T.V.A.: les services des médecins et des dentistes, des kinésithérapeutes, des accoucheuses, des infirmiers et des infirmières, des soigneurs et des soigneuses, des garde-malades, des masseurs et des masseuses, dont les prestations de soins à la personne sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité.

1. Les prestations médicales consistant non pas à délivrer des soins aux personnes en diagnostiquant et en traitant une maladie ou toute autre anomalie de santé, mais à établir, par des analyses biologiques, l'affinité génétique d'individus, ne relèvent pas du champ d'application de l'article 13A, alinéa 1, sub c, de la Sixième Directive et ne bénéficient par conséquent pas de l'exemption. La circonstance que le médecin, agissant en qualité d'expert, a été commis par une juridiction est sans incidence à cet égard⁶⁹⁸. L'activité d'un médecin consistant en la rédaction d'un rapport d'expert sur l'Etat de santé d'une personne afin de déterminer si une demande d'allocation pour handicapé, une pension de guerre, etc. est ou non fondée, n'est pas exonérée de la T.V.A. L'exemption ne s'applique que lorsque ces services visent nécessairement une activité destinée à protéger la santé humaine⁶⁹⁹. Il résulte de cette jurisprudence que le caractère thérapeutique ou non de l'objectif d'un acte médical est déterminant pour la Cour. L'administration belge de la T.V.A. doit réviser sa position sur le sujet vu qu'elle ne limite pas l'exemption de la T.V.A. aux actes des médecins visant à fournir des soins médicaux. L'exemption englobe toutes les opérations qui ont un lien avec l'exercice normal de la profession de médecin⁷⁰⁰.
2. L'exemption ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations médicales ou paramédicales y mentionnées. L'exemption s'applique aux prestations de soins à caractère thérapeutique effectuées par une société de capitaux gérant un service de soins ambulatoires fournis, y compris à domicile, par du personnel infirmier qualifié, à l'exclusion des prestations de soins généraux et d'économie

indépendant la garde d'enfants, ne peut prétendre au bénéfice d'une exonération réservée exclusivement aux organismes de droit public ou aux autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné, C.J.C.E., 11 août 1995, n° C-453/93, *Bulthuis-Griffoen*; *Rec. I-2341*, *Rev. T.V.A.*, n° 122, 634.

⁶⁹⁵ C.J.C.E., 19 janvier 1982, n° 8/81, *Ursula Becker*, *Rec.*, 53; *F.J.F.*, N° 1982/66; *Rev. T.V.A.*, 1996, n° 119, 148; C.J.C.E., 13 juillet 1989, n° C-173/88, *Rec.*, p. 2763; *F.J.F.*, N° 1989/272; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 113, 601.

⁶⁹⁶ C.J.C.E., 11 août 1995, n° C-453/93, *Bulthuis Griffoen*, *Rec.*, I-2341.

⁶⁹⁷ C.J.C.E., 28 mars 1996, n° C-468/93, *Gemeente Emmen*, *Rec.*, I-1721.

⁶⁹⁸ C.J.C.E., 14 septembre 2000, n° C-384/98, *D. et W. c. Österreichischer Bundesschatz*, *Rec.*, I-6795; C.J.C.E., 20 novembre 2003.

⁶⁹⁹ C.J.C.E., 20 novembre 2003, aff. C-212/01, *Margarete Unterpertinger*; *J.Q.C.E.C.*, 10 janvier 2004, n° 7, 6; C.J.C.E., 20 novembre 2003, aff. C-307/01, *Peter d'Ambrumenil*; *F.J.F.*, N° 2004/952.

⁷⁰⁰ *Grc.* n° 15/1979, *Déc.* n° E.T. 28.944, *Rev. T.V.A.*, n° 36, 521; *Fisc. Act.*, 2000, 36, 6; *SORIANO A. et NOI R-HOMME, Ph.*, «Les prestations médicales et paramédicales», *R.G.F.*, 2004, n° 4, 8-15; *SWNKELS, J.*, «VAT exemption for medical care?», *International VAT Monitor*, 2005, 14-18.

ménagère⁷⁰¹.

3. L'administration belge a accepté que les prestations d'analyses de biologie clinique soient exonérées⁷⁰². La position administrative a toutefois été revue dans la foulée de la jurisprudence européenne. Pour réduire au minimum les formalités pour les médecins, l'administration a accepté des mesures de simplification (cf. auto-facturation (*self-billing*), report de taxation)⁷⁰³.
4. Le fait que les prestations des masseurs et masseuses ne sont pas reprises dans les prestations médicales de l'assurance soins de santé et invalidité ne fait pas obstacle à l'application de l'exemption⁷⁰⁴.
5. Les prestations qu'un «technologue en imagerie médicale» effectue sous l'autorité et la responsabilité d'un médecin bénéficient de l'exemption⁷⁰⁵.
6. L'exemption ne s'applique pas aux pratiquants de la médecine naturelle, de l'acupuncture et de l'ostéopathie qui ne sont pas titulaires du diplôme légal de docteur en médecine, chirurgie et accouchements⁷⁰⁶.
7. Les personnes qui pratiquent l'imposition des mains et les homéopathes qui exercent illégalement la médecine ne peuvent invoquer l'exemption.
8. Il n'y a pas d'exemption pour les orthopédistes, les bandagistes, les pédicures et des manucures⁷⁰⁷.
9. Les prestations des psychothérapeutes ne sont pas exemptées sauf lorsqu'elles sont exercées par les titulaires d'un diplôme légal de docteur en médecine⁷⁰⁸. Des psychologues⁷⁰⁹. Cette disposition semble contraire à l'interprétation de la Cour de justice qui estime qu'une réglementation nationale qui exclut certaines activités spécifiques de soins à la personne, tels que les traitements par diagnostic des champs de perturbation, exercées par des physiothérapeutes, de la définition de cette profession paramédicale, n'est contraire à ces mêmes objectif et principe, que dans la mesure où lesdits traitements seraient, s'ils étaient effectués par des médecins ou des dentistes, exonérés de la T.V.A., alors que, mis en œuvre par des physiothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers⁷¹⁰.
10. Pas d'exemption pour les services effectués par les orthopédagogues⁷¹¹.
11. Pour les diététiciens et les podologues, l'exemption est limitée aux prestations des patients diabétiques qui entrent en considération pour une intervention de l'assurance maladie-invalidité⁷¹².
12. Les livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire qui n'a pas la qualité de dentiste ou de mécanicien-dentiste, mais qui a acquis de telles prothèses auprès d'un mécanicien-dentiste ne sont pas exemptées⁷¹³.
13. Les médecins mentionnés à l'article 44, § 1, 2° C.T.V.A. qui peuvent ainsi invoquer l'exemption, sont les médecins qui satisfont à la notion de «médecin» donnée par l'A.R. n° 78 du 10 novembre 1967 (qui inclut la nécessité d'une reconnaissance par une organisation professionnelle)⁷¹⁴.

⁷⁰¹ C. J. C. E., 10 septembre 2002, n° C-141/00, *Arbulant er Pfl eger di enst Kügl er GmbH c. Finanzamt für Körper- schaften l in Berlin*, C. J. C. E., 6 novembre 2003, n° C-45/01, *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie*; voir aussi *Rev. T. V. A.*, 1988, n° 83, Déc. 896.

⁷⁰² *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 1, Déc., n° 18 et *Rev. T. V. A.* 1978, n° 36, Déc. n° 662.

⁷⁰³ Déc. n° E. T. 116.111, 21 février 2011.

⁷⁰⁴ Anvers, 17 janvier 1996, *F. J. F.*, N° 1996/159.

⁷⁰⁵ Déc. n° E. T. 91.807 du 21 septembre 1999, *Rev. T. V. A.*, 1999, n° 143, 549.

⁷⁰⁶ *Q R*, Sénat, 1982-1983, 1510, *Rev. T. V. A.*, 1983, n° 60, *Q* n° 217, De Baere, 20 mai 1983.

⁷⁰⁷ *Q R*, Ch. repr., 1983-1984, 648, *Rev. T. V. A.*, 1984, n° 62, *Q* n° 67, Marchand, 22 novembre 1983.

⁷⁰⁸ *Q R*, Ch. repr., 1983-1984, 424, *Rev. T. V. A.*, 1984, n° 62, *Q* n° 58, Valkeniers, 19 décembre 1983.

⁷⁰⁹ *Rev. T. V. A.*, n° 7, Déc. n° 288; psychologues-sexologues: *Q R*, Chambre, 1989-1990, n° 119, 9750, 31 mai 1990, *Q* n° 46, Vélis-Van Liedekerke, *Rev. T. V. A.*, 1990, n° 91; *Q R*, Chambre, 2004-2005, n° 68, 11180-11182, *Q* n° 668, Mayeur, 28 février 2005; *Q R*, Ch., 2005-2006, n° 114, 21925-21926, *Q* n° 1048, Cerkens, 22 décembre 2005; Ann., Sénat, 2009-2010, n° 4-110, p. 55-57, *Q or.* n° 4-1392, Ide, 28 janvier 2010.

⁷¹⁰ C. J. C. E., 27 avril 2006, n° C-443/04 & C-444/04, H. A. Sollevel d & E. van den Hout van Eijnsbergen.

⁷¹¹ Déc. n° E. T. 105.542 du 25 mars 2004.

⁷¹² Déc. n° E. T. 104.382 du 24 juin 2004; Trib. Verviers, 28 mai 1985, *F. J. F.*, N° 1985/171; Trib. Verviers, 4 juillet 1988, *Rev. T. V. A.*, 1989, n° 85, 125.

⁷¹³ C. J. C. E., 14 décembre 2006, n° C-401/05, *VDP Dental Laboratory nv*; *F. J. F.*, N° 2008/68.

⁷¹⁴ Anvers, 4 septembre 2007, *F. J. F.*, N° 2010/27.

14. L'extraction de cellules de cartilage articulaire du matériel cartilagineux prélevé sur un être humain et la culture ultérieure de celles-ci en vue de leur réimplantation à des fins thérapeutiques constitue une «prestation de soins à la personne» et est par conséquent exonérée de T.V.A. Est sans incidence à cet égard le fait que lesdits services soient fournis par du personnel de laboratoire dont les membres ne sont pas des médecins qualifiés, dans la mesure où il n'est pas nécessaire qu'une prestation de soins à caractère thérapeutique soit, sous tous ses aspects, effectuée par du personnel médical⁷¹⁵.

art. 44 § 1^{er} 2° C. T. V. A.

On peut s'étonner que l'administration considère que la stricte application des règles dégagées par la Cour de justice des Communautés européennes donnerait lieu à de nombreuses difficultés pratiques tant pour l'administration que pour les professions médicales et paramédicales concernées et que par conséquent, l'administration persiste à admettre que l'exemption visée par l'article 44, § 1^{er}, 2° du C.T.V.A. puisse continuer à être revendiquée pour l'ensemble des prestations de services que la pratique administrative belge admet au bénéfice de cette exemption⁷¹⁶.

5640

art. 44 § 2 1° C. T. V. A.

Sont exonérées de la T.V.A. sur base de l'article 44, § 2, 1° du C.T.V.A.: les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle, par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires, les services d'aide familiale, les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins.

Les traitements étroitement liés à l'hospitalisation ou aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, par. 1, sous b) de la Sixième Directive, sont des traitements effectivement prodigués en tant que prestations accessoires, à l'hospitalisation des destinataires ou, à des soins médicaux reçus par ces derniers et qui constituent la prestation principale. Les soins médicaux recouvrent l'ensemble des prestations de soins à la personne, notamment les prestations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin, mais fournissant des prestations paramédicales⁷¹⁷.

- L'acte de prélèvement et la transmission du prélèvement par un laboratoire spécialisé constituent des prestations étroitement liées à l'analyse, en sorte qu'ils doivent suivre le même régime fiscal que celle-ci et, partant, bénéficier de l'exemption de la T.V.A. conformément à l'article 13, A, al. 1, *sub* b, de la Sixième Directive⁷¹⁸.
- Des analyses médicales ayant pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif, qui sont effectuées par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins sur prescription de médecins généralistes, sont susceptibles de relever de l'exemption. L'exemption n'est pas possible si les prestations de services n'ont pas pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé. Il en va ainsi pour le prélèvement, le transport, l'analyse de sang de cordon ombilical ainsi que le stockage des cellules souches contenues dans ce sang vu que leur utilisation future n'est qu'éventuelle⁷¹⁹.

L'article 13, A, paragraphes 1, sous b), et 2, sous a), de ladite Directive ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui subordonne l'exemption de telles analyses médicales à des conditions qui, d'une part, ne s'appliquent pas à l'exemption des soins prodigués par les médecins généralistes les ayant prescrits et, d'autre part, sont différentes de celles applicables aux opérations étroitement liées aux soins médicaux au sens de la première de ces dispositions.

L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de cette même Directive s'oppose à une réglementation nationale qui

⁷¹⁵ C. J. C. E., 18 novembre 2010, aff. C-156/09, Verigen Transplantation Service International AG, *F. J. F.*, N° 2011/155, *J. O. C. E.*, 15 janvier 2011, n° 13, 8.

⁷¹⁶ Déc. n° E. T. 110.411 du 1^{er} mars 2006.

⁷¹⁷ C. J. C. E., 6 novembre 2003, n° C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, *F. J. F.*, N° 2004/276.

⁷¹⁸ C. J. C. E., 11 janvier 2001, n° C-76/99, Commission européenne c. République française, *Act. f. i. sc.* 2001, 4, 3.

⁷¹⁹ C. J. C. E., 10 juin 2010, aff. C-86/09, Future Health Technologies Ltd. Voir aussi : C. J. C. E., C-262/08, CopyGene A/S, *J. O. C. E.*, 14 août 2010, n° 221, 3.

subordonne l'exemption des analyses médicales effectuées par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins à la condition qu'elles soient réalisées sous contrôle médical. En revanche, cette disposition ne s'oppose pas à ce que cette même réglementation subordonne l'exemption desdites analyses à la condition qu'elles soient, pour au moins 40 % d'entre elles, destinées à des assurés d'un organisme d'assurance sociale⁷²⁰.

- Les services d'un interprète dans le cadre de l'aide familiale, par exemple, l'aide apportée à des personnes atteintes de surdité, relèvent de la disposition d'exemption⁷²¹.
- La location d'installations médicales et/ou paramédicales, quelle que soit la qualité du bailleur, est soumise à la T.V.A., dans la mesure où elle porte sur l'équipement mobilier ou immobilisé par destination⁷²².
- La prestation de service que fournit un hôpital à un autre hôpital ne tombe pas sous l'exemption dans la mesure où ces opérations sont étrangères aux prestations hospitalières proprement dites⁷²³.
- La fourniture, par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires, de services téléphoniques et de location de postes de télévision aux personnes hospitalisées ainsi que la fourniture par ces mêmes personnes de lits et de repas à leurs accompagnateurs, ne constituent pas, en règle générale, des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux au sens de cette disposition. Il ne peut en être autrement que si ces prestations revêtent un caractère indispensable pour attendre les buts thérapeutiques visés par l'hospitalisation et les soins médicaux, et qu'elles ne sont pas essentiellement destinées à procurer à leur fournisseur des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajout e⁷²⁴. Malgré cet arrêt de la Cour de justice, l'administration a précisé que la stricte application des règles dégagées par la Cour donnerait lieu à diverses difficultés pratiques, tant pour l'administration que pour les établissements hospitaliers. Compte tenu par ailleurs que la non-taxation de ces opérations ne peut être considérée comme étant de nature à engendrer de réelles distorsions de concurrence vis-à-vis des opérateurs économiques fournissant des services semblables (opérateurs en téléphonie, restaurants, hôtels, etc...), le bénéfice de l'exemption visée par l'article 44, § 2, 1  du C.T.V.A. peut être maintenu pour l'ensemble des opérations visées par l'arrêt pr cit ⁷²⁵.
- Les prestations fournies par les hôpitaux aux entreprises qui développent et commercialisent des produits pharmaceutiques, par exemple, les tests de médicaments nouveaux, sont en principe passibles de la taxe. En effet, même si la fourniture aux patients des médicaments testés s'opère dans le cadre d'un traitement médical, les prestations dont il s'agit sont incontestablement rendues dans l'intérêt direct des entreprises précitées. Compte tenu du doute qui a pu exister quant à la solution dégagée ci-dessus, l'administration n'entend pas sanctionner les prestataires qui, par manque d'information, auraient facturé leurs prestations sans T.V.A. dans le pass ⁷²⁶.
- Les services de proximité, prestés par des entreprises agr e es dans le cadre de la réglementation en matière de titres-service, tombent sous l'exemption⁷²⁷.
- Les opérations de chirurgie esthétique et les traitements à vocation esthétique peuvent bénéficier de l'exemption T.V.A. lorsque ces prestations ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes⁷²⁸.
- Au sujet des structures de coopération entre établissements de soins, voir la note de bas de page⁷²⁹.

5641

art. 44 § 2 1 er C.T.V.A.

Les livraisons et les importations d'organes humains, de sang humain et de lait maternel sont exemptées (art. 44 § 2 1 er C.T.V.A.).

⁷²⁰ C. J. C. E., 8 juin 2006, né C-106/05, L. u. P. GrbH, *F. J. F.*, N  2007/186.

⁷²¹ Déc. né E. T. 93.267 du 25 novembre 1999, *Rev. T. V. A.*, né 145, 136.

⁷²² Déc. né E. T. 96.270 du 13 octobre 2000, *Rev. T. V. A.*, né 148, 423.

⁷²³ *Q R*, Chambre, 2003-2004, né 30, 4646-4647, *Q* né 322, Vandeurzen, 23 mars 2004.

⁷²⁴ C. J. C. E., né C-394/04 et C-395/04, *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athi non-Ygeia AE c. Ypourgos O konomikou*; *F. J. F.*, N  2006/163.

⁷²⁵ Déc. né E. T. 110.410 du 23 février 2006; voy. cependant C. R. A., Commission des Finances, Ch., COM 842, 23, *Q* né 10164, Chabot 7 février 2006.

⁷²⁶ *Q R*, Ch. repr., 2009-2010, né 101, 114-115, *Q* né 23, Brotcorne, 7 décembre 2009.

⁷²⁷ Déc. né E. T. 105.675 du 30 septembre 2003.

⁷²⁸ C. J. C. E., 21 mars 2013, né C-91/12, *PFC Clinic AB*, *T. F. R.*, 2013, né 441, 408.

⁷²⁹ *Q r c.* né 36/2012 (ET 123.129), 27 novembre 2012.

Cependant, cette exemption n'est pas applicable à une activité de transport d'organes et de prélèvements d'origine humaine, effectuée en qualité d'indépendant, pour le compte d'hôpitaux et de laboratoires⁷³⁰.

5642

art. 44 § 2 2° C.T.V.A.

L'article 44, § 2, 2° exempté de la T.V.A., 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, effectuées par des organismes de droit public, ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente. Sont notamment visés:

- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées⁷³¹;
- les crèches, les pouponnières et les institutions qui ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation et les loisirs des jeunes;
- les organismes d'aide familiale;
- les centres de planning et de consultation familiale et conjugale;
- les mutualités et les unions nationales des mutualités;
- les centres psycho-médico-sociaux et les centres d'encadrement des élèves;
- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes handicapées;
- les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en graves difficultés matérielle ou morale;
- les organismes visés à l'arrêté royal du 17 décembre 2003 relatif à la subvention d'organismes offrant un encadrement spécialisé aux citoyens impliqués dans une procédure judiciaire;
- les services externes agréés par l'arrêté royal du 27 mars 1998 relatif aux services externes pour la prévention et la protection au travail;
- la vente de petits objets confectionnés par les handicapés, les enfants ou la fourniture de petits services par les enfants sont exemptées de la T.V.A.⁷³²;
- le statut T.V.A. d'une A.S.B.L. qui organise des activités pour le troisième âge⁷³³;
- la garde permanente d'enfants par des personnes ou des organismes agréés est exonéré de la T.V.A. conformément à l'article 44, § 2, 2° du C.T.V.A.⁷³⁴;
- des prestations de services en qualité d'intermédiaire entre des personnes qui cherchent et des personnes qui proposent un service de garde d'enfants, fournies par un établissement de droit public ou un organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné, ne peuvent être exonérées au titre desdites dispositions que si (i) le service de garde d'enfants satisfait lui-même aux conditions d'exemption prévues par ces dispositions; (ii) ce service est d'une nature ou d'une qualité telles que les parents ne pourraient pas être assurés de bénéficier d'un service de valeur identique sans le concours d'un service d'intermédiaire tel que celui faisant l'objet du litige au principal et (iii) ces services d'intermédiaire ne sont pas essentiellement destinés à procurer des recettes supplémentaires au prestataire par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises

⁷³⁰ C. J. U. E., 3 juin 2010, De Fruy t i e r, aff. C-237/09, F. J. F., N° 2011/9.

⁷³¹ Art. 44 de L. - progr. du 11 juillet 2005, M B., 12 juillet 2005; Li ège, 25 janvi er 2008, F. J. F., N° 2009/260.

⁷³² Rev. T. V. A., 1978, n° 37, Déc., n° 674.

⁷³³ Q R., Ch. repr., 2000-2001, n° 88, 27 août 2001, 10174, Q n° 532, SCHELLENS, 8 décembre 2000.

⁷³⁴ Q R., Ch. repr., 2000-2001, n° 80, 18 juin 2001, 9058; Q n° 488, Let er m e, 24 oct obre 2000.

- commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée⁷³⁵;
- les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique constituent des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale⁷³⁶;
 - les communes font désormais partie des autorités compétentes pour accorder la reconnaissance⁷³⁷;
 - la notion d'«organisme» vise tant les personnes physiques que les personnes morales. Celle d'«organismes reconnus par l'autorité compétente» vise, d'une part, les organismes qui bénéficient d'une reconnaissance formelle, d'autre part, les organismes dont les prestations de services sont fournies conformément à la réglementation en vigueur⁷³⁸;
 - conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, les entités privées avec but lucratif peuvent également tomber dans le champ d'application de l'exemption. La marge d'appréciation des Etats membres lors de l'agrément des organismes ayant un caractère social est limitée par les principes de l'égalité de traitement et de la neutralité fiscale⁷³⁹;
 - les sections locales des mouvements de jeunesse qui ne reçoivent pas les subsides directement, mais par le biais de leur organisation coordinatrice⁷⁴⁰;
 - les hôtels de soins agréés par l'autorité compétente en tant qu'organismes ayant un caractère social⁷⁴¹.

Les Etats membres ont un pouvoir d'appréciation en ce qui concerne les conditions de reconnaissance et l'application de l'exonération T.V.A., mais ils doivent tenir compte du principe de la neutralité fiscale⁷⁴².

5643

art. 44 § 2 3° C. T. V. A.

Sont exonérées de la T.V.A. sur la base de l'article 44, § 2, 3°: 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, lorsqu'il n'y a aucun esprit de lucre et que les recettes qu'ils retirent de leur exploitation servent exclusivement à en couvrir les frais⁷⁴³.

- Exemption pour la mise à disposition d'installations sportives ou d'articles de sport⁷⁴⁴.
- Notion d'exploitant (club pédestre, club cyclotouriste)⁷⁴⁵, club de pêche⁷⁴⁶, club d'aviation⁷⁴⁷. Aucune

⁷³⁵ C. J. C. E., 9 février 2006, n° C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede.

⁷³⁶ C. J. C. E., 10 septembre 2002, n° C-141/00, Arbantzler Pflegedienst Kügelger GmbH c. Finanzamt für Körperschaften in Berlin; *F. J. F.*, N° 2003/35.

⁷³⁷ *Q. R.*, Ch. repr. 2001-2002, *Q.* n° 763, Letenneur, 18 juillet 2001.

⁷³⁸ Déc. n° E. T. 94.156 du 25 juillet 2005.

⁷³⁹ C. J. C. E., 26 mai 2005, n° C-498/03, Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd c. Commissioners of Customs & Excise.

⁷⁴⁰ *Q. R.*, chambre, 2009-2010, n° 91, p. 149-750, *Q.* n° 277, Van Den Bergh, 8 janvier 2010.

⁷⁴¹ Ann., Sénat, 2009-2010, n° 4-98, p. 5-6, *Q. or.* n° 4-1220, Franssen, 3 décembre 2009.

⁷⁴² C. J. C. E., 15 novembre 2012, n° C-174/11, Ines Zimmermann, *T. F. R.*, 2013, n° 433, 50.

⁷⁴³ C. J. C. E., 7 mai 1998, n° C-124/96, *Rev. T. V. A.*, 1999, 104; *Commissie t. Spanje*.

⁷⁴⁴ *Rev. T. V. A.*, 1978, n° 34, Déc., n° 636; Déc., 636.

⁷⁴⁵ *Rev. T. V. A.*, 1980, n° 45, Déc., n° 736.

⁷⁴⁶ *Rev. T. V. A.*, 1971, n° 1, Déc., n° 28.

⁷⁴⁷ *Rev. T. V. A.*, 1977, n° 31, Déc., n° 620.

- exemption pour le sport canin⁷⁴⁸.
- Conditions pour l'octroi de l'exemption⁷⁴⁹.
- Une association de sport nautique constituée sous forme d'A.S.B.L. entre en ligne de compte pour l'exemption accordée aux services fournis par les clubs de sport, mais pas pour les services qui consistent à mettre à disposition un appontement et des services qui y sont liés⁷⁵⁰.
- Si une association sportive réalise systématiquement des excédents qu'elle affecte ensuite à l'exercice de ses activités, elle a nécessairement un but lucratif. Les cotisations annuelles des membres peuvent constituer la contrepartie des services fournis par l'association⁷⁵¹.
- Le fait que des subventions sont accordées à l'exploitant d'une installation sportive 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 C.T.V.A.⁷⁵².
- Lorsqu'une A.S.B.L. offre à ses membres, moyennant paiement d'une cotisation annuelle, l'accès à ses installations sportives mais aussi l'accès au «beach club», l'utilisation de chaises longues, de paravents, etc., dans ce cas, l'exemption de l'article 44, § 2, 3° du C.T.V.A. ne porte pas sur ces prestations. Celles-ci seront par conséquent imposables⁷⁵³.
Le législateur national ne peut étendre l'exemption pour l'exercice d'une activité sportive à des organisations avec but de lucre⁷⁵⁴.
L'exemption couvre également, dans le contexte des personnes qui pratiquent le sport, les prestations de services fournies à des personnes morales et à des associations non enregistrées, pour autant que ces prestations soient étroitement liées à la pratique du sport et indispensables à son accomplissement, qu'elles soient fournies par des organismes sans but lucratif et que les bénéficiaires effectifs desdites prestations soient des personnes qui pratiquent le sport⁷⁵⁵.
- Pour l'application de l'exonération, il n'est pas exigé que les activités sportives soient exercées de manière organisée ou sur une base systématique. Est, en outre, sans incidence le fait que les activités ont ou non pour but de participer à des compétitions sportives. L'accès à un parc aquatique qui propose également d'autres activités de détente ou de repos peut également être considéré comme une prestation de service ayant un lien étroit avec la pratique du sport⁷⁵⁶.

5644

art. 44 § 2 4° C. T. V. A.

L'article 44, § 2, 4°, exempté de la T.V.A.: les prestations de services ayant pour objet l'enseignement scolaire ou universitaire, 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 manuels utilisés pour les besoins de l'enseignement dispensé, effectuées par des organismes qui sont reconnus à ces fins par l'autorité compétente, par des établissements qui sont annexés à de tels organismes ou en dépendent. Les prestations de services ayant pour objet des leçons données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou

⁷⁴⁸ *Rev. T. V. A.*, 1981, n° 50, Déc., n° 763. *Q. or.* n° 5515, Schiltz, 13 juillet 2011, *C. R. A.*, Commission des Finances de la Chambre et du Budget, COM 298, 8-9.

⁷⁴⁹ *Q. R.*, Sénat, 1982-1983, n° 708, 21 janvier 1983, *Q. n° 83*, Dalem n° 20, *Rev. T. V. A.*, 1983, n° 58.

⁷⁵⁰ *Q. R.*, Ch. repr., 1999-2000, n° 28, 2 mai 2000, 3328.

⁷⁵¹ C. J. C. E., 21 mars 2002, n° C-174/00, Kennerer Golf & Country Club c. Staatsecretaris van Financier; *Cour. fisc.*, 2002, 333, Déc. n° E.T. 104.780 du 27 novembre 2003; voir aussi HEYRMAN, K., «De BTW vrijstelling voor sportclubs, opgericht als VZW mag er winst gemaakt worden en is BTW verschuldigd over de lidgeden?», *T. F. R.*, 2002, n° 225, 720.

⁷⁵² *Q. R.*, Ch., 2005-2006, n° 128, 25140-25142, *Q. n° 1320*, Goris, 12 juin 2006; Déc. art. n° 700.042 du 18 décembre 2007, Déc. art. n° 700.102 du 29 janvier 2008; STAS, D., «BTW fiscus pakt autonome gemeentebesturen aan. Nieuwe stap in de strijd tegen optimalisatieschema's?», *Fisc. Act.*, 2007, n° 28, 11-14.

⁷⁵³ Gand, 26 juin 2007, *F. J. F.*, N° 2008/81.

⁷⁵⁴ C. J. C. E., 18 janvier 2001, n° C. 150/99, Stockholm *F. J. F.*, N° 2001/278.

⁷⁵⁵ C. J. C. E., 16 octobre 2008, n° C-253/07, Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club c. The Commissioners for HMRC, *J. Q.*, 6 décembre 2008, n° 313, 7.

⁷⁵⁶ C. J. C. E., 21 février 2013, n° C-18/12, Amberk, *T. F. R.*, 2013, n° 441, 404.

universitaire, la formation ou le recyclage professionnel sont exemptées de T.V.A.

La portée de l'exemption est explicitée dans la circulaire n° 19 de 1978. Selon la Commission européenne, cette exemption était conçue de manière trop large. La circulaire n° 19 de 1978 a été retirée et remplacée par la circulaire n° 25 de 1993, applicable au 1^{er} janvier 1994. L'exemption T.V.A. y est interprétée de manière beaucoup plus stricte. Seul l'enseignement fourni par les organismes publics ou par les organismes de droit privé qui n'ont pas de but lucratif, tombe sous l'exemption⁷⁵⁷.

Toutefois, par un arrêt du 30 mai 2005, le Conseil d'Etat a annulé cette circulaire parce qu'elle ajoute ces conditions à la loi⁷⁵⁸. Cet arrêt fait donc «revivre» l'ancienne circulaire de 1978 et son interprétation plus large de l'exemption. Une intervention du législateur sera donc maintenant nécessaire pour mettre le champ d'application de l'exemption en accord avec les dispositions de la Sixième Directive⁷⁵⁹. Une telle initiative législative serait en préparation⁷⁶⁰.

Sont exemptés:

- le travail de formation socio-culturel⁷⁶¹;
- l'enseignement des langues⁷⁶².

Bien que la distinction entre prestation d'enseignement et prestation intellectuelle soit difficile, cette distinction est importante pour savoir qui est le redevable de T.V.A. lorsque la prestation est fournie par un assujetti étranger en Belgique ou un assujetti belge à l'étranger.

Les séances de formation organisées pour le personnel des filiales belges, mais aussi étrangères, afin de leur permettre de mieux connaître les produits commercialisés par les sociétés du groupe, ainsi qu'améliorer la communication au sein du groupe, ne relèvent pas du régime d'exemption de l'article 44, § 2, 4° du C.T.V.A.⁷⁶³.

L'absence d'examen préalable à la délivrance d'un titre reste logiquement une situation d'exception et l'administration se réserve dès lors, en présence d'une telle situation, de vérifier si, comme le titre délivré l'atteste, les personnes inscrites aux cours dont il s'agit ont effectivement suivi un enseignement qui remplit les conditions fixées par la circulaire du 24 décembre 1993⁷⁶⁴.

Les projets de recherche moyennant paiement par des établissements publics d'enseignement supérieur ne peuvent pas être considérés comme une activité étroitement liée à l'enseignement universitaire⁷⁶⁵.

Les activités d'un particulier ayant le statut de collaborateur indépendant, consistant à dispenser des leçons de soutien scolaire ainsi que des cours de céramique et de poterie dans des centres d'enseignement pour adultes, ne peuvent bénéficier de l'exemption que si de telles activités constituent des leçons données par un enseignant, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas dans le litige au principal⁷⁶⁶.

Contrairement à son ancienne interprétation, l'administration a décidé que l'exemption est aussi valable dans la relation entre l'établissement d'enseignement et l'entreprise ou, plus généralement, tout tiers auxquels cet établissement fait appel pour assurer cet enseignement. Cependant, en ce qui concerne les personnes physiques qui donnent des leçons ou des cours dans un établissement qui fournit des services qui sont ou non soumis à la taxe, l'administration considère, pour l'application de la T.V.A., qu'il existe normalement un lien de subordination entre cette personne et l'établissement. De la sorte, il n'y a pas d'opération imposable dans leurs

⁷⁵⁷ Voir SORIANO, A. et NICHOLME, Ph., «Les prestations d'enseignement», *R.G.F.*, 2003, n° 12, 22-32.

⁷⁵⁸ C. d'Et., 30 mai 2005, n° 145.138, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° RS 05/1; PUTZEYS W., «B.T.W.-vrijstelling in het onderwijs», *T.Q.R.B.* 2005-2006, n° 3, 190-194.

⁷⁵⁹ Informations et communications, 1^{er} juillet 2005/1; dans l'attente d'un régime légal, les entreprises commerciales ont actuellement le choix d'assujettir ou non leurs activités d'enseignement à la T.V.A. Voir aussi Déc. ant. n° 600.402, 27 février 2007.

⁷⁶⁰ *Q.or.* n° 2342 Gerkens 2 février 2011, *C.R.A.*, La Commission des Finances et du Budget de la Chambre, *COM* 116, 11-12.

⁷⁶¹ Déc. n° E.T. 81.094, 29 août 1994, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 110, 1000.

⁷⁶² *Q* n° 1151, *Gbl.*, 24 juin 1994, *Rev. T.V.A.*, n° 111, 1246.

⁷⁶³ *Q.R.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-35, 15 mai 2001, 1715, *Q* n° 1214, Nyssens, 19 mars 2001.

⁷⁶⁴ *Q.R.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-40, 4 septembre 2001, 2021, *Q* n° 1217, Nyssens, 19 mars 2001.

⁷⁶⁵ C.J.C.E., 20 juin 2002, n° C-287/00, Commission européenne c. Allemagne; *Cour. fisc.*, 2002, 457; *Q.R.*, Chambre, 2007-2008, n° 028, p.7195-7196, *Q* n° 245, Nyssens, 26 juin 2008.

⁷⁶⁶ C.J.C.E., 14 juin 2007, n° C-445/05, Werner Hädere, *J.Q.C.*, 4 août 2007, n° 183, www.monKEY.be, Sources.

rapports, si bien que les prestations échappent à la taxe⁷⁶⁷.

Le fait de mettre, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement dans lequel ce professeur assure temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci peut constituer une opération exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée en tant qu'il s'agit de prestations de services «étroitement liées» à l'enseignement au sens de cette même disposition (Cf. la mise à disposition comme moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de l'enseignement considéré comme la prestation principale)⁷⁶⁸.

Cette exemption couvre aussi les prestations de services et livraisons de biens qui sont fournies aux élèves, par les établissements dont les prestations d'enseignement peuvent bénéficier de l'exemption ou par une association sans but lucratif spécifiquement constituée pour assurer certaines prestations de services étroitement liées à l'enseignement, lors de l'organisation d'activités parascolaires (activités sportives, cours de musique, de poterie, d'art dramatique, de langues, d'informatique, classe verte, classe de neige, voyages de fin d'étude, ...) que celles-ci aient lieu pendant ou en dehors des journées de cours⁷⁶⁹.

Cette exemption ne couvre pas les services fournis par les écoles de conduite de véhicules automoteurs circulant sur la voie publique, que celles-ci soient constituées sous forme d'A.S.B.L. ou de société commerciale. En revanche, l'exemption s'applique à la formation ou au recyclage professionnel en vue de l'obtention du permis de conduire pour véhicules des catégories C (camions) D (autobus) et G (tracteurs) lorsqu'ils sont dispensés par un organisme visé sous le n° 321, alinéas 3 et 5 du Manuel T.V.A.⁷⁷⁰.

Cette exemption n'est pas limitée aux organisations qui ne poursuivent pas systématiquement un but de lucre. La Belgique n'a pas fait usage de la possibilité qui lui était offerte par la Directive européenne d'imposer cette condition supplémentaire (cf. art. 133 Directive T.V.A.)⁷⁷¹.

5645

art. 44 § 2 5° C. T. V. A.

Les prestations de services qui ont pour objet l'orientation scolaire ou familiale ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées sont exemptées sur la base de l'article 44, § 2, 5° du C.T.V.A.⁷⁷².

Les services de médiation familiale, fournis par des prestataires agréés ou non, relèvent de l'orientation familiale et bénéficient de l'exemption⁷⁷³.

§ 2. EXEMPTIONS POUR DES RAISONS SOCIALES OU CULTURELLES

5646

art. 44 § 2 6° C. T. V. A.

L'article 44, § 2, 6°, exempté de la T.V.A.: les locations de livres et de périodiques, de partitions musicales, de disques, de bandes magnétiques, de diapositives et d'autres supports de la culture, ainsi que les prestations de services fournies aux lecteurs par les bibliothèques et les cabinets de lecture, lorsque les prestataires de ces services 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 de même que les livraisons de biens étroitement liées à ces opérations.

Location d'œuvres d'art (peintures, dessins, photos, etc.): exemption possible⁷⁷⁴.

⁷⁶⁷ Déc. n° E. T. 110.943 du 30 mars 2006.

⁷⁶⁸ C. J. C. E., 14 juin 2007, n° C-434/05, *Stichting Regionaal Opbeidiingen Centrum Noord-Kennemerland/Vest-Friesland (Horizon College)*, *Fiscalogues*, 2007, n° 1079.

⁷⁶⁹ Déc. n° E. T. 110.675 du 10 mars 2006.

⁷⁷⁰ *Q R*, Chambre, 2008-2009, n° 066, p.100-101, Qu. n° 518, JEHQLET dd. 15.06.2009.

⁷⁷¹ Cass., 14 janvier 2010, *Fiscalogues*, 2010, n° 1192, 13.

⁷⁷² Déc. n° E. T. 114.414 du 16 avril 2008.

⁷⁷³ Déc. n° E. T. 111.653 du 22 septembre 2006.

⁷⁷⁴ *Rev. T. V. A.*, 1979, n° 41, Déc. n° 703.

L'article 44, § 2, 7° du C.T.V.A. exempte de la T.V.A.: les prestations de services ainsi que les livraisons de biens étroitement liées à ces prestations fournies par l'exploitant aux visiteurs et relatives à la visite, guidée ou non, de musées, monuments, sites, parcs aménagés, jardins botaniques et zoologiques, lorsque cet exploitant est un organisme qui ne poursuit pas un but lucratif et que les recettes qu'il retire de cette activité exemptée servent exclusivement à en couvrir les frais.

L'article 13, A, alinéa 2, *sub a*, deuxième tiret de la Sixième Directive prévoit, comme condition supplémentaire, que les Etats membres peuvent poser que la gestion et l'administration de l'organisme exploitant doivent se faire à titre essentiellement bénévole. Cette condition vise uniquement les membres de cet organisme qui, selon ses statuts, sont désignés pour assurer la direction de celui-ci au niveau le plus élevé, ainsi que d'autres personnes qui, sans être désignées par les statuts, en exercent effectivement la direction, en ce qu'elles prennent les décisions de dernier ressort relatives à la politique dudit organisme. Les termes «à titre essentiellement bénévole» se réfèrent donc à la fois aux membres composant les organes dirigeants et aux personnes qui, sans être désignées par les statuts d'un organisme tel que visé par ladite disposition, en exercent effectivement la direction, ainsi qu'aux rétributions que ces dernières reçoivent éventuellement, de manière habituelle ou à titre exceptionnel, de la part dudit organisme⁷⁷⁵.

Sous certaines conditions, les cafétérias exploitées par les établissements précités tombent sous l'exemption si les recettes de ces cafétérias ne dépassent pas, sur une base annuelle, 5 580 EUR, ou 10 % des recettes globales de l'exploitant. Cette concession s'applique aussi pour les cafétérias exploitées par les hôpitaux, les exploitants des installations sportives et des organisateurs des représentations théâtrales, de ballet, de cinéma, de concerts ou de conférences⁷⁷⁶.

5648

art. 44 § 2 8° C.T.V.A.

Sont exemptées de la T.V.A. sur la base de l'article 44, § 2, 8°: les prestations de services fournies aux organisateurs de conférences par les conférenciers agissant en tant que tels; les prestations de services fournies aux organisateurs de spectacles et de concerts, aux éditeurs de disques et d'autres supports du son et aux réalisateurs de films et d'autres supports de l'image, par les acteurs, chefs d'orchestre, musiciens et autres artistes pour l'exécution d'œuvres théâtrales, chorégraphiques, cinématographiques ou musicales ou celles de spectacles de cirque, de music-hall ou de cabaret artistique, les prestations de services fournies aux organisateurs de compétitions ou spectacles sportifs par les personnes qui participent à ces compétitions ou spectacles⁷⁷⁷.

La portée de cette exemption a été considérablement restreinte par la circulaire n° 13/1997 du 19 novembre 1997⁷⁷⁸. Cependant, l'administration a abandonné la

⁷⁷⁵ C. J. C. E., 21 mars 2002, n° C-267/00, *Commissioners of Customs & Excise v. Zoological Society of London*; *F. J. F.*, N° 2003/34.

⁷⁷⁶ *Q. R.*, Ch. repr., 2002-2003, n° 50-157, 1^{er} octobre 2002, 20.242, *Q* n° 1094, *Leterme*, 26 août 2002. *Q. R.*, *Chambre* 2010-2011, n° 037, 60, *Q* n° 0455, *Uyttersprot*, 8 juillet 2011.

⁷⁷⁷ C. J. C. E., 17 octobre 1991, n° C-35/90, *Commission/ Espagne*, *Rec. C. J. C. E.*, 1991, I-05073; C. J. C. E., 7 mars 2002, n° C-169/00, *Commission/ Finlande*, <http://curia.europa.eu>, *Rec. C. J. C. E.*, 2002, I-02433; *Gand*, 6 juin 2006, *T. F. R.*, n° 1314, 87.

⁷⁷⁸ STAS, D. et VANDERPAAL, J., «B.T.W. en uitvoerende artiesten», dans *Fiscaal Praktijkboek*, - indirecte Belastingen - 1998-1999, *Degem Ced. Samsom* 1998-99, 1-47.

position exposée dans ladite circulaire et a décidé que l'application de l'article 44, § 2, 8°, deuxième phrase du C.T.V.A. ne dépendait plus désormais de la qualité, personne physique ou personne morale, du prestataire⁷⁷⁹. Cette position a également été étendue aux prestations des conférenciers visés par la première phrase de la disposition et aux sportifs⁷⁸⁰. Ces positions seront cependant appliquées à une date ultérieure encore à fixer⁷⁸¹. Par opposition à ce qu'on peut lire dans la circulaire précitée, il a été jugé que l'exemption de l'article 44, § 2, 8° C.T.V.A. s'applique encore à l'égard des associations et groupements de fait. Par conséquent, seuls les artistes exécutifs qui interviennent sous la forme d'une personne morale (société unipersonnelle à responsabilité limitée, S.P.R.L., S.A., A.S.B.L.) ne peuvent plus bénéficier de l'exemption⁷⁸².

Sur la base de la jurisprudence qui s'est prononcée sur la portée de cette exemption, on peut affirmer que la limitation administrative précitée est contraire à la Sixième Directive⁷⁸³.

L'adaptation de la rubrique n° XXIX de l'arrêté royal n° 20 a pour effet que les opérations taxées peuvent en principe bénéficier du taux réduit (voir n° 5509).

Afin de limiter les formalités en matière d'assujettissement à la T.V.A. des artistes exécutants et des organisateurs de spectacles, de concerts, ... qui ne sont pas établis en Belgique, un certain nombre de facilités administratives sont prévues⁷⁸⁴.

- Les services d'un interprète en cas de traduction simultanée d'un exposé accessible au grand public ou à l'occasion d'une intervention dans le cadre des assemblées parlementaires ou des réunions des conseils communaux, peuvent bénéficier de l'exception conformément à l'article 44, § 2, 8° du C.T.V.A.⁷⁸⁵. Cependant, sont taxables au taux normal de 21 %, les prestations de traduction orale simultanée effectuées par des interprètes lors d'auditions menées par la police fédérale⁷⁸⁶.
- Commentaire du statut T.V.A. des artistes⁷⁸⁷.
- Les services des bureaux sociaux pour artistes⁷⁸⁸.

5649

Sont exemptées de la T.V.A. sur la base de l'article 44, § 2, 9°: l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences ainsi que des livraisons de biens étroitement liées à ces prestations de services par des organismes reconnus par l'autorité compétente, et pour autant que les recettes tirées de leurs activités servent uniquement à en couvrir les frais.

Article 13A, al. 2, *sub* n de la Sixième Directive n'exclut pas qu'un soliste relève de la notion «autres établissements cultures reconnus»⁷⁸⁹.

⁷⁷⁹ Déc. n° E.T. 108.828 du 30 septembre 2005.

⁷⁸⁰ Informations et communications du 13 avril 2006.

⁷⁸¹ Déc. n° E.T. 108.828/2 du 23 décembre 2005; 13.04.06/1 – Informations et communications du 13 avril 2006; 18.07.06/1 – Informations et communications (A.F.E.R. – T.V.A.).

⁷⁸² *Q.R.*, Chambre 1997-1998, n° 149, 20397, *Q* n° 1314 DUF0UR, 9 avril 1998.

⁷⁸³ C.J.C.E. 3 avril 2003, aff. C-144/00, Hoffmann, *F.J.F.*, N° 2004/253; dans le même sens C.J.C.E. 23 octobre 2003, aff. C-109/02, Commission/Allemagne, *F.J.F.*, N° 2004/252; Trib. Liège, 18 novembre 2004, *Fiscalogie*, n° 984, 19.

⁷⁸⁴ *Q*rc. n° 4 (n° E.T. 103.925) du 4 mars 2003, n° 392-394.

⁷⁸⁵ Déc. n° E.T. 93.267 du 25 novembre 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 145, 150.

⁷⁸⁶ Déc. n° E.T. 114.552, 6 mai 2010.

⁷⁸⁷ COOPMAN, B., «Kunstenaars en BTW», *A.F.T.*, 2002, 447- 463.

⁷⁸⁸ Déc. n° E.T. 104.710, E.T. 104.711 et E.T. 104.712 du 22 avril 2004.

⁷⁸⁹ C.J.C.E., 3 avril 2003, C-144400, Matthias Hoffmann, *F.J.F.*, N° 2004/253.

Exploitation d'un débit de boissons dans l'enceinte du théâtre ou de la salle de concerts⁷⁹⁰.

5650

art. 44 § 2 10° C.T.V.A.

Est exemptée de la T.V.A., la mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques pour les activités visées aux 1°, 2° et 4° de l'article 44, § 2 C.T.V.A. ou dans un but d'assistance spirituelle (art. 44 § 2 10°).

5651

art. 44 § 2 11° C.T.V.A.

L'article 44, § 2, 11° exempte de la T.V.A.: les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées effectuées par des organismes n'ayant aucun but lucratif, moyennant le paiement d'une cotisation fixée conformément aux statuts, au profit et dans l'intérêt collectif de leurs membres, à condition que ces organismes poursuivent des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique; le Roi peut imposer des conditions supplémentaires en vue d'éviter des distorsions de concurrence. L'administration belge a commenté la portée de cette exemption dans une circulaire de 2012⁷⁹¹.

- Pour les notions de «membres» et de «cotisation»⁷⁹².
- Le terme «syndical» doit être interprété dans son sens large: en conséquence, les organisations patronales, groupements professionnels d'employeurs, chambres de commerce et de négoce, organisations agricoles, etc. tombent sous le champ d'application de l'exemption⁷⁹³. Il conviendra d'être attentif au fait que les activités de tels groupements sont susceptibles d'être hors champ: ceci a des conséquences très importantes sur le plan de la localisation des prestations de services⁷⁹⁴.
- Exemption applicable aux organismes qui guident, accueillent ou réintègrent dans la société certains groupes sociaux⁷⁹⁵.
- Le Tribunal de première instance de Bruxelles a considéré qu'une ASBL n'a aucun droit à déduction quand les prestations taxables sont «marginales» par rapport à l'activité syndicale exonérée⁷⁹⁶.
- Pour l'application de cette exemption aux associations internationales⁷⁹⁷.

5652

art. 44 § 2 12° C.T.V.A.

Sont exemptées de la T.V.A. sur la base de l'article 44, § 2, 12°: les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à l'occasion de manifestations destinées à leur apporter un soutien financier et qu'ils organisent à leur profit exclusif, par les

⁷⁹⁰ *Rev. T.V.A.*, 1982, n° 52, Déc. n° 775.

⁷⁹¹ Circ. n° E.T. 121.844 (AAFi sc 1/2012), 3 janvier 2012. Pour un commentaire de cette nouvelle circulaire: MASSIN L., «Organismes 'représentatifs': totalement exemptés?», *Fiscologue* 2012, n° 1280, 2; BUELENS, B. et DEDECKER, B., «Circulaire herdefiniert btw-vrijstelling voor bepaalde vzw's», *Fisc. Act.* 2012, n° 4, 10 et GERMONPRÉ, L. et HEYLENS, L., «Opérations effectuées par des organismes poursuivant un objectif de nature syndicale: pas d'exemption automatique», *Acc. & Fisc.* 2012, n° 3. Voir aussi: COUTUREAU, F., «T.V.A.: quel sort réserver aux cotisations versées par les membres d'une ASBL?», *L.F.B.* 2012, n° 167, 3.

⁷⁹² Voir *Q.R.*, Ch. repr., 1985-1986, n° 41, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 75, 17. *Q.R.*, Ch. repr., 1994-95, n° 151, 16. 214, *Q* n° 1465, *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 115.

⁷⁹³ Voir Circ. n° 12 de 1986, *Rev. T.V.A.*, n° 75, 30; C.J.C.E., 12 novembre 1998, n° 149/97, *The Institute of the Motor Industry, Rec.*, I-7053, concl. av. gén. G. Cosmas; *Fisc. Act.* 1998, 42, 5.

⁷⁹⁴ Voir sur cette problématique, AMAND, C., «When is a link direct?», *International VAT Monitor*, 1996, 3.

⁷⁹⁵ *Rev. T.V.A.*, 1980, n° 43, Déc. n° 728; voir également Déc. n°s 727 et 729 et Trib. Bruxelles, 13 septembre 2002, *Fiscologue* 2003, n° 880, 12.

⁷⁹⁶ Trib. Bruxelles, 6 mars 2008, *F.J.F.*, N° 2009/259.

⁷⁹⁷ BALTUS, Fr. et SORIANO, A., «Les associations internationales, les prestations syndicales et la T.V.A.». *J.D.F.*, 2009, n° 1-2, 5-17.

organismes dont les opérations sont exonérées conformément à l'article 44 1°-4° et 7°-11°.

Ne bénéficient pas de l'exemption, les services publicitaires qu'une A.S.B.L. preste pour obtenir de l'aide financière en faveur de tiers⁷⁹⁸.

La fourniture de nourriture et de boissons à l'occasion de festivités est exemptée⁷⁹⁹. Il n'y a pas d'exemption lorsque la fête est organisée au profit d'un autre organisme⁸⁰⁰.

L'organisation de compétitions sportives avec perception de droits d'entrée peut être exonérée de T.V.A. si le but en est de financer le fonctionnement du club sportif. La fourniture de prestations de publicité au cours d'une telle compétition sportive peut également se faire en exemption d'impôt⁸⁰¹. Ceci s'applique aussi pour les mouvements de jeunesse qui organisent une fête, un dîner spaghetti, une représentation ou des fêtes de la bière⁸⁰².

§ 3. EXEMPTIONS TECHNIQUES

5653

art. 44 § 2 1°bis C. T. V. A.

L'article 44, § 2, 1°bis, exempte de la T.V.A.: les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes exerçant une activité exemptée par l'article 44 ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti⁸⁰³, lorsque ces services sont directement nécessaires à l'exercice de cette activité, et que les groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part qui incombe à chacun d'eux dans les dépenses engagées en commun, à la condition que cette exemption ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence. Cette dernière condition doit être interprétée en ce sens que l'octroi de l'exemption doit être refusé s'il existe un risque réel que l'exemption puisse à elle seule, dans l'immédiat ou dans le futur, provoquer des distorsions de concurrence⁸⁰⁴.

L'application de l'exemption n'est pas subordonnée à la condition que ces prestations soient fournies pour *tous* les membres de l'association. Il suffit qu'elles le soient pour quelques membres, voire pour un seul⁸⁰⁵. L'exemption ne s'applique pas pour les services accordés à des tiers (non-membres)⁸⁰⁶.

Les conditions d'application de cette exemption sont réglées par l'A.R. n° 43 du 29 décembre 1992. La portée de cet arrêté royal a été précisée et considérablement étendue par la circulaire n° 3 du 9 mai 1996⁸⁰⁷.

⁷⁹⁸ *Q R*, Ch. repr., 2002-2003, n° 148, 26 août 2002, *Q* n° 1095, Let er m e, 18.777-18.779.

⁷⁹⁹ *Q R*, Sénat, 1980-1981, n° 1634, 19 mai 1981, *Q* n° 61, Peet ers, *Rev. T. V. A.*, 1981, n° 51.

⁸⁰⁰ Déc., n° E. T. 36.829, 29 décembre 1980, non publiée.

⁸⁰¹ Déc., n° E. T. 900.182, 28 juillet 2009.

⁸⁰² Déc. ant. n° 2011.219, 28 juin 2011.

⁸⁰³ Voir *Circ.* n° 21 de 1990.

⁸⁰⁴ C. J. C. E., 20 novembre 2003, n° C-8/01, *Taksatorringen, J. Q. C. E.*, 10 janvier 2004, 7, 2.

⁸⁰⁵ C. J. C. E., 11 décembre 2008, n° C-407/07, *Stichting Centraal begelei dingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, J. Q. C. E.*, 7 février, n° 32, 8.

⁸⁰⁶ Cass., 2 avril 2009, AR F.07.0070.F, AXA Belgique sa, *Pas.* 2009, n° 4, 872, *T. F. R.* 2010, n° 377, 275.

⁸⁰⁷ *Rev. T. V. A.*, n° 121, p. 403. Voir l'étude LIBERT, F., «Les associations de frais – Aspects T. V. A.», *R. G. F.*, 1997, 304; *BTWpercentages*, 371, 18; NEVELSTEEN, L. et HELLEPUTTE, C.-A., «Association de frais et T. V. A.: quelles règles pour quelles opportunités», *R. G. F.*, 2003, n° 11, 21. VYNCKE, K., «Cost sharing association as an alternative to VAT Grouping in Belgium», *International VAT Monitor*, 2006, 339-347.

Sont exemptées de T.V.A. sur la base de l'article 44, § 2, 13°: les livraisons de biens qui sont exclusivement affectés à une activité exemptée sur la base de l'article 44 si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction; la cession d'une clientèle ou la concession de droits sur une clientèle, se rapportant à une activité exemptée sur la base de l'article 44; les livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation a fait l'objet d'une exclusion du droit à déduction conformément à l'article 45, § 3 du C.T.V.A.

Une cession à titre onéreux, par une société établie dans un Etat membre à une compagnie d'assurances établie dans un Etat tiers, d'un portefeuille de contrats de réassurance vie impliquant, pour cette dernière, la reprise, avec l'accord des assurés, de l'ensemble des droits et des obligations résultant de ces contrats ne constitue pas une opération financière exemptée⁸⁰⁸.

Il s'agit ici d'une exemption technique en vue d'éviter une double perception de T.V.A.; le montant imposable contient toujours de la T.V.A. qui n'a pas été portée en déduction.

En instituant et en maintenant en vigueur une réglementation qui n'exonère pas de la T.V.A. les livraisons de biens qui étaient exclusivement affectés à une activité exonérée ou exclus d'une façon différente du droit à déduction, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la Sixième Directive⁸⁰⁹.

Sect ion II.

Aut res exempt ions

§ 1. AVOCATS

Jusqu'à la fin de l'année 2013, les prestations de services des avocats (même sous forme d'une société civile) étaient exemptées de la T.V.A. belge⁸¹⁰. L'exemption pour les notaires et les huissiers de justice a déjà été supprimée à partir du 1^{er} janvier 2012^{811,812}. L'administration commente ensuite, dans une circulaire, l'assujettissement à la T.V.A. des notaires⁸¹³.

A partir du 1^{er} janvier 2014⁸¹⁴, les prestations de services des avocats ne sont plus exemptées⁸¹⁵. Leurs prestations de services seront soumises au taux normal de 21 %,

⁸⁰⁸ C. J. C. E., 22 octobre 2009, aff. C-09/1234, *Swiss Re*, *F. J. F.*, N° 2010/220, *J. Q. C. E.*, 5 décembre 2009, n° 297, 10, *T. F. R.*, 2010, n° 373, 50.

⁸⁰⁹ C. J. C. E., 25 juin 1997, n° C-45/95, *Commission c. Italie*, *Rec.*, I-3605.

⁸¹⁰ Voir pour une analyse critique à propos de cette exemption: VAN MOORSEL, J., «Advocaten en btw – een onterecht e vrijstelling?», *A. F. T.* 2012, n° 5, 5.

⁸¹¹ Art. 53, Loi portant des dispositions diverses, 28 décembre 2011, *M. B.*, 30 décembre 2011.

⁸¹² WILLE, P. et BORGER, F., «De nieuwe btw-plicht voor de notaris», *N. F. M.*, 2012, n° 2, 30-52; VANDENDRIESSCHE, P. et MASSIN, I., «De invoering van de btw-belastingplicht voor notarissen», *T. Not.*, 2012, n° 3, 136-172; DE RAEDT, S., «Btw op diensten van notarissen en gerecht sdeurwaarders versus vrijstelling van btw op diensten van advocaten», *N. J. W.*, 2013, n° 274, 19; X., «Notarissen en btw: tolerantie voor doorgekende hypothecaire kosten van inschrijving, overschrijving of doorhaling», *Fisc. Act.*, 2013, n° 5, 9.

⁸¹³ Art. 53 Loi portant des dispositions diverses du 28 décembre 2011, *M. B.*, 30 décembre 2011.

⁸¹⁴ Art. 60 et 61, Loi 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, *M. B.*, 1^{er} août 2013.

⁸¹⁵ HEIRMAN, J. et STAS, D., «Advocaten en btw», dans MAES, L., DECHI JF, H. et DEBROECK, L. (éds.), *Fiscaal Praktijkboek – Indirecte Belastingen 2013-2014*, Malines, Kluer, 2013, 63-

mais pour les prestations *pro Deo*, on applique un taux de 0 %. L'administration a commenté sa position relative à cette modification législative dans une circulaire⁸¹⁶.

Une procédure en annulation auprès de la Cour Constitutionnelle est actuellement pendante contre cette modification législative.

Pour un commentaire relatif à l'exemption applicable aux avocats jusqu'au 31 décembre 2013, voir Manuel de Droit fiscal, éd. 2012-2013.

§ 2. OPÉRATIONS PORTANT SUR DES IMMEUBLES

5654, 50

- Bibliographie
- *Répertoire notarial*, V, «Emphytéose-Superficie-Leasing immobilier».
 - BOURS, E., «Rapport sur l'application de la T.V.A. aux opérations immobilières au sein de la Communauté», *Collections Etudes Série Concurrence – Rapprochement des législations*, n° 21, 1971, 157 p.
 - SCHOLSEM, J.-C., *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Liège, 1975, 433 p.
 - GOBLET, P., *Fiscalité et marchands de biens*, Bibliothèque de l'ESSF, Bruxelles, Bruylant 1987.
 - SCHELLEKENS, K., «Erfpacht en opstal op nieuwe gebouwen», *Fiscaal praktijkboek Indirecte belastingen 1994-1995*, Kluwer, 1994, 185 à 210.
 - DEMEURICHY, K., SCHMITZ, E. et VAN DONINCK, S., *Indirecte belastingen en onroerend goed*, Malines, Kluwer, 2007.
 - STAS, D., «Onroerende leasing in BTW», dans *Onroerende leasing – Leasing Immobilier*, Bruxelles, Larcier, 2007.
 - DE BROE, L., «Onroerende leasing: B.T.W. en registratierechten», *Not. Fisc. M.*, 1990, 237-255.
 - AMAND, C., «La réforme de la T.V.A. sur les opérations immobilières», *R.G.F.*, 1993, 251.
 - BALTUS, F., «Les opérations immobilières et la T.V.A.», *J.D.F.*, 1994, 321-353.
 - RICHELLE, I., «La T.V.A. applicable aux opérations immobilières depuis le 1^{er} janvier 1993», *Rec. gén. enr. not.*, novembre 1994, n° 24413.
 - WERDEFROY, F., «Beëindiging van de erfpacht», *Not. Fisc. M.*, 1994, n° 5, 1-14.
 - LEJOLY, R. et SCHMITZ, E., «Immeubles et T.V.A.», *Actualités en Bref T.V.A.*, G.P.F. VII, n° 95/19.
 - VERSTAPPEN, J. et VAN MUYLDER, A., «Actuele fiscale aspecten van onroerend goed», *Actuele voor informatie*, n° 95/13.
 - CUVELIER, A., «Droits d'enregistrement et T.V.A. applicables aux ventes d'immeubles», *Rec. gén. enr. not.*, 1995, n° 24454.
 - GYSEN, F. et VAN HENCXTHOVEN, W., «Rouwkoop en B.T.W.», *Not. Fisc. M.*, 95/10.
 - DURSIN, E. et BALUWE, K., «BTW, Onroerende verhuur en aanverwante overeenkomsten en het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen», *T. Huur*, 1997-98, 249-259.
 - VAN DER PAAL, J., «Terbeschikkingstelling en onroerende verhuur inzake B.T.W.», *A.F.T.*, 1998, 257-269.
 - MORIS, M., «Le leasing immobilier», *R.G.F.*, 1999, 43-61.
 - SEPULCHRE, V., «La location de biens immeubles en T.V.A.», *R.G.F.*, 2003, n° 5, 11.
 - PANIS, W., «De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven», *T.F.R.*, 2005, 60-86.
 - AMAND, C., «Location immobilière en T.V.A. belge. Approche formelle, historique et

104; VANDEBERGH, H., «Advocaat en aan btw onderworpen», *N.J.W.*, 2013, n° 287, 622-647; VANDEBERGH, H. (éd.), *Btw-handel ei di ng voor Advocaat en*, Bruxelles, Larcier, 2014.

⁸¹⁶ Déc. n° ET 124.411, 20 novembre 2013.

5655

art. 44 § 3 1° a) C. T. V. A.

1. Est exemptée de T.V.A. par l'article 4, § 3, 1°, a) du C.T.V.A.: la livraison de biens immeubles par nature. Est cependant exclue de l'exemption (donc imposable) la livraison d'un bâtiment si elle est effectuée dans le nouveau délai T.V.A.⁸¹⁷ (voir nos 5216 et 5217):

- soit par un assujetti visé à l'article 12, § 2 (vendeur d'immeubles professionnel);
- soit par un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la vente habituelle de bâtiments avec application de la taxe, mais qui a opté pour l'application de la T.V.A.;
- soit par un assujetti occasionnel visé à l'article 8, § 1^{er}.

A partir du 1^{er} janvier 2011, la cession du terrain adjacent est soumise à la T.V.A. si la livraison du bâtiment lui-même est soumise à la T.V.A. (voir n° 5217).

La livraison d'un terrain sur lequel est encore implanté un bâtiment vétuste qui doit être démolì, 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 constitue une opération unique au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, 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 terrain⁸¹⁸.

La livraison d'un bien immeuble composé d'un terrain et d'un bâtiment ancien en cours de transformation en un bâtiment nouveau, tombe sous le régime de l'exemption T.V.A. dès lors que, au moment de cette livraison, le bâtiment ancien n'avait subi que des travaux de démolition partielle et était, à tout le moins en partie, encore utilisé en tant que tel⁸¹⁹.

art. 44 § 3 1° b) C. T. V. A.

2. Sont exemptées par l'article 44, § 3, 1°, b) du C.T.V.A.: les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels, autres que des droits de propriété portant sur des biens immeubles par nature.

Sont toutefois imposables les constitutions, cessions et rétrocessions de pareils droits portant sur des bâtiments lorsqu'elles sont effectuées dans le nouveau délai T.V.A.:

- soit par un assujetti visé à l'article 12, § 2 (vendeur d'immeubles professionnel) qui constitue, dans le délai T.V.A., un des droits réels en question sur un bâtiment qu'il a construit, fait construire ou a acquis avec application de la T.V.A., ou qui, dans le même délai, cède ou rétrocède un droit réel qui a été constitué à son profit ou qui lui a été cédé avec application de la T.V.A.;
- soit par un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la vente habituelle de bâtiments avec application de la T.V.A., lorsque pour constituer un des droits réels précités sur un bâtiment neuf, ou céder ou rétrocéder un de ces droits réels, qui a été constitué à son profit sur un bâtiment neuf, il a opté pour l'application de la T.V.A.;
- soit par un assujetti occasionnel visé à l'article 8, § 2 et 3.

⁸¹⁷ Circ. n° AAF/2001-1292-N (AAF 24/2002 – E. T. 103.009).

⁸¹⁸ C. J. C. E., aff. Don Bosco Onroerend Goed BV c. Staatsecretaris van Financiën, n° C-461/08, dd. 19 novembre 2009, *F. J. F.*, N° 2010/70; C. J. C. E., 17 janvier 2013, n° C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*, *J. Q. C. E. C.*, 2 mars 2013, 5.

⁸¹⁹ C. J. U. E. 12 juillet 2012, n° C-326/11, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV*, *J. Q. U. E.* 22 septembre 2012, n° 287, 16.

A partir de 1^{er} janvier 2011, la cession du terrain adjacent est soumise à la T.V.A. si l'établissement du droit réel sur le bâtiment lui-même est soumis à la T.V.A. (voir aussi n° 5217)⁸²⁰. Le terrain est soumis au même taux que celui qui s'applique pour le bâtiment⁸²¹. Cela ne vaut toutefois que lorsque le terrain est qualifié comme un terrain 'attendant', à savoir lorsque le terrain pour lequel un permis de bâtir a été obtenu, est cédé au même moment par la même personne. *A contrario*, lorsqu'un bâtiment est vendu «sur plan» et qu'il n'existe pas encore de 'bâtiment' sur ce terrain au moment de la vente mais que le terrain est immédiatement cédé, le terrain ne sera pas soumis à la T.V.A. De même, lorsque le bâtiment est cédé par une autre personne, par exemple un superficiaire, aucune T.V.A. ne sera due sur le terrain. La technique par laquelle le bâtiment est cédé, par exemple, par le superficiaire et le terrain par le donneur de superficie n'est pas considérée comme une pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, § 10 C.T.V.A. pour autant que cette manière de procéder soit appliquée de façon conséquente et ce, quelle que soit la qualité de l'acheteur⁸²².

Une disposition nationale, qui subordonne la qualification de livraison de biens pour les opérations d'octroi, de transfert, de modification, d'abandon ou de résiliation de droits réels grevant des biens immeubles à la condition que la somme payée en contrepartie de telles opérations, augmentée du montant de la taxe sur le chiffre d'affaires, soit au moins égale à la valeur économique du bien immeuble sur lequel portent de tels droits, ne s'oppose pas à l'article 5, alinéa 3, *sub b*, de la Sixième Directive. La mesure en vertu de laquelle l'octroi d'un tel droit réel, qui ne satisfait pas aux critères précités, est assimilé à une location ou un affermage exempté de la T.V.A., n'est pas non plus contraire à la Sixième Directive⁸²³.

L'assujetti qui cède la nue-propriété d'un bien d'investissement, n'est pas tenu de revoir la T.V.A. déduite relative à ce bien d'investissement, si ce bien reste utilisé, après la cession, dans l'exercice de son activité taxée⁸²⁴.

La cession d'une option d'achat sur un bâtiment est considérée par l'administration de la T.V.A. comme un service soumis à la T.V.A. Cela implique qu'une telle cession est toujours soumise à la T.V.A., quel que soit le régime fiscal qui s'applique à la cession du bâtiment⁸²⁵.

art. 18
§ 1^{er} 6° C. T. V. A.

Cependant, la convention conclue qui ne concerne pas seulement le lieu d'exploitation mais également le fonds de commerce ainsi que l'outillage distinct, est soumise à la T.V.A. au titre de cession du droit d'exercer une activité professionnelle, au sens de l'article 18, § 1^{er}, 6° C.T.V.A.⁸²⁶.

art. 44
§ 3 2°
C. T. V. A.

3. Sont exemptés de T.V.A. par l'article 44, § 3, 2° du C.T.V.A.: l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature.

⁸²⁰ Loi-programme du 23 décembre 2009, *M.B.*, 30 décembre 2009 SEPULCHRE, V. et VAN RIJLLAER, N., «La fiscalité indirecte applicable aux bâtiments et aux terrains: l'état de la question au 1^{er} janvier 2011», *Rec. Gén. Enr. Not.*, 2010, 377-403.

⁸²¹ *Q.R.*, *Chambre* 2010-2011, n° 028, 67, *Q* n° 0327, *Arens* 29 mars 2011; *Déc.* n° E.T. 119.318, 28 octobre 2010.

⁸²² *Déc.* n° E.T. 119.318, 28 octobre 2010 et *Q* n° 1067, *Rutten*, 24 novembre 2010, *C.R.A.*, *Commission des Finances de la Chambre*, *COM* 050, 5-6.

⁸²³ C.J.C.E., 4 octobre 2001, n° C-326/99, *Stichting Goed Wonen*, non encore publié; *F.J.F.*, N° 2008/154.

⁸²⁴ *Cass.*, 11 octobre 2002, *Fisc. Act.*, 2002, n° 39, 1.

⁸²⁵ *Info* 27 juillet 2004, *Informations et communications (AFER-T.V.A.)*.

⁸²⁶ *Trib. Bruxelles*, 9 septembre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/295.

Cependant, cette exemption ne concerne que les cessions de baux⁸²⁷ qui sont eux-mêmes exemptés de la T.V.A.

La notion de mise en location d'un bien immobilier est une notion juridique communautaire autonome qui doit recevoir une définition communautaire. Son interprétation ne peut donc dépendre du droit civil national. La caractéristique fondamentale de la location de biens immeubles est d'une part, de conférer à l'intéressé, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et, d'autre part, d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit. La Cour de justice a précisé qu'un contrat qui a essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces dans des bâtiments, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps, doit être considéré comme une location immobilière exemptée⁸²⁸. L'éventuelle exemption de la T.V.A. pour la location de bâtiments ne s'applique pas à d'autres opérations qui ne sont basées que sur cette location ou qui la complètent⁸²⁹. La fourniture de prestations supplémentaires n'a pas pour effet de sortir automatiquement le contrat du champ d'application de l'exemption pour location immobilière⁸³⁰.

Selon l'Administration de la T.V.A., certains services complémentaires à une location immobilière peuvent être facturés distinctement avec application de la T.V.A.⁸³¹. La Cour de justice a explicitement décidé que la facturation accessoire de service de nettoyage ne tombe pas sous l'exemption de la T.V.A. applicable à la location immobilière. Les services accessoires peuvent par contre, selon la Cour de justice, tomber dans le champ d'application de l'exemption pour location immobilière lorsque ces services accessoires sont étroitement liés à la location immobilière et forme un tout avec celle-ci⁸³².

L'usage de tels biens sous les conditions de l'article 19, § 1^{er} du C.T.V.A. (*cf.* à des fins privées), ne peut être considéré, selon la Cour de justice, comme une location immobilière exonérée⁸³³. Suivant l'administration de la T.V.A., cette jurisprudence ne peut pourtant pas être appliquée à la mise à disposition gratuite d'un immeuble en faveur d'un gérant, d'un administrateur ou d'un membre du personnel ou si l'habitation est mise à disposition par une personne morale⁸³⁴. A partir du 7 janvier 2007, l'exemption pour location immobilière a été limitée aux opérations à titre onéreux (art. 45 Loi-programme du 26 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006). En combinaison avec l'application de l'article 19, § 1^{er} C.T.V.A., l'utilisation gratuite d'un bien immobilier à des fins privée n'est de ce fait plus assimilée à une location immobilière exonérée⁸³⁵. Cette problématique a retenu une attention particulière dans la doctrine⁸³⁶.

Par contre, le fait que le propriétaire ait l'obligation d'entretenir un bâtiment en état de servir à l'usage pour lequel il a été loué et notamment y effectuer toutes les réparations qui peuvent devenir nécessaire ne devrait pas remettre en cause l'application de l'exemption dans la mesure où le bailleur ne prend aucune

⁸²⁷ C.R.I., Commission des Finances et du Budget de la chambre, 18 mars 2009, 12.

⁸²⁸ C.J.C.E., 18 novembre 2004, n° C-284/03, Temco Europe SA, *T.F.R.*, 2005, 87-92 avec note PEETERS, B.

⁸²⁹ C.J.C.E., 9 octobre 2001, n° C-108/99, Cantor Fitzgerald International, non encore publié; C.J.C.E., 9 octobre 2001, n° C-409/98, Mirror Group Plc, *Fiscalogue*, n° 819, 5.

⁸³⁰ Cass., 4 juin 2010, F.J.F., N°2011/50; *T.F.R.* 2011, n° 410, 879; Trib. Mbs, 6 septembre 2007, *T.F.R.* 2011, n° 410, 892 et Mbs, 11 décembre 2008, *T.F.R.* 2011, n° 410, 881.

⁸³¹ Déc. n° ET 15.928, 17 février 2005; Anvers, 13 mai 2008, *Fiscalogue* 2008, n° 1131, 14; C.J.C.E., 11 juin 2009, n° C-572/07, RLRE Tellmer Property sro, *F.J.F.*, n° 2009/277.

⁸³² C.J.C.E., 27 septembre 2012, n° C-292/11, Field Fisher Väterhouse LLP, *F.J.F.*, N° 2013/97.

⁸³³ C.J.C.E., 8 mai 2003, n° C-296/00, Wolfgang Seeling, *F.J.F.*, N° 2003/217, *A.F.T.*, 2004, 2, 75; C.J.U.E., 29 mars 2012, n° C-436/10, BLM nv, *F.J.F.*, N° 2012/248, n° C-211/11, *Médi com J.Q.C.E.C.*, 7 septembre 2013, n° 260, 4.

⁸³⁴ Grc. n° A.F.E.R. 5/2005 (E.T. 108.691) du 31 janvier 2005; Grc. n° AAF 3 du 15 février 2007; *contra* Trib. Liège, 12 février 2004, *Act.fisc.*, 2004, n° 24, 4-6; Trib. Liège, 1^{er} juin 2004, *F.J.F.*, N° 2005/111, 6; à propos de l'application dans le temps de l'arrêt *Seeling*, voir *Q.R.*, Chambre, 2004-2005, 14 mars 2005, n° 80, 13417-13419, *Q* n° 694, *Pieters*; voir aussi: Déc. n° E.T. 119650 du 20 octobre 2011.

⁸³⁵ Grc. n° AAF 3/2007, 15 février 2007; Grc. n° 5/2005 (ET 108.691), 31 janvier 2005; Déc. n° ET 114.646, 16 juin 2008; Déc. n° ET 108.691/2, 1^{er} mars 2007; Déc. n° ET 111.834, 19 octobre 2006; Déc. n° ET 108.691, 29 mai 2006; C.J.C.E., 18 juillet 2013, n° C-211/11, *Médi com J.Q.C.E.C.*, 7 septembre 2013, n° 260, 4.

⁸³⁶ STAS, D. et VASTMANS, S., «Privégebruik onroerende goed: hoever staan we?», *Fisc. Act.*, 2007, n° 9, 5; STAS, D. et VASTMANS, S., «Privégebruik onroerend goed: wetswijziging beëindigt di scussi eniet», *Fisc. Act.*, 2007, n° 2, 1; BERCHEM V., HAN, J. et MNET, K., «T.V.A. – Jurisprudence Seeling – commentaires approfondis de l'article 41 de la loi-programme du 27 décembre 2006», *R.G.F.*, 2007, n° 6, 25-32; voir Anvers, 28 juin 2011, *F.J.F.*, N° 2012/26.

part active dans la gestion ou l'utilisation de l'immeuble donné en location⁸³⁷.

L'intervention des agences immobilières ou agences de voyages qui interviennent en leur nom propre dans la location de maisons et résidences de vacances est exemptée de T.V.A.⁸³⁸.

La mise à disposition d'espace pour y effectuer de la publicité est, en règle, considérée pour la T.V.A. comme une prestation de service de publicité. L'ancienne exemption pour la mise à disposition de certains immeubles par nature est donc supprimée⁸³⁹.

Constituent des biens immeubles, les biens qui sont composés de constructions incorporées au sol, qui ne sont pas aisément démontables et déplaçables⁸⁴⁰. La Cour de justice a décidé que la location d'une péniche aménagée pour l'habitation, qui est située à un emplacement délimité identifiable et qui est destinée à être affectée durablement comme restaurant, tombe également sous les conditions d'application pour l'exonération immobilière⁸⁴¹.

Une relation juridique dans le cadre de laquelle une personne se voit accorder le droit d'occuper et d'utiliser, y compris de manière exclusive, un bien public, à savoir des zones du domaine maritime, pour une durée déterminée et moyennant une rémunération, relève de la notion de «location de biens immeubles»⁸⁴².

Par contre, la concession à titre onéreux du droit de pratiquer la pêche, en vertu d'un contrat de location conclu pour une durée de dix ans, par le propriétaire du plan d'eau pour lequel ce droit a été accordé ainsi que par le titulaire du droit de pêche dans un plan d'eau relevant du domaine public, ne constitue pas un affermage ni une location de biens immeubles, dans la mesure où cette concession ne confère pas le droit d'occuper le bien immeuble concerné et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit⁸⁴³.

La rémunération qu'un entrepreneur reçoit en vertu d'un contrat d'exploitation par lequel il met à la disposition d'un exploitant un hôtel n'est pas soumise à la T.V.A. dans la mesure où cette rémunération est dépendante du chiffre d'affaires obtenu et est, par conséquent, au moins indirectement, liée à la durée d'utilisation de l'immeuble⁸⁴⁴. Dans le même sens en ce qui concerne la location d'un fonds de commerce, voir note de bas de page⁸⁴⁵.

Selon l'administration, toute mise à disposition d'un immeuble est une opération exemptée⁸⁴⁶. Toutefois, cette notion est souvent difficile à distinguer d'autres opérations taxables telles que la concession du droit d'exercer une activité professionnelle, de l'entreposage ou de la concession d'occupation précaire, l'occupation de *business center*, etc. Cette matière est propice aux planifications fiscales et constitue une source de conflits avec l'administration. La Cour d'appel de Gand donne, dans son arrêt du 8 novembre 2000, un éclairage sur la discussion relative à la distinction entre une location immobilière et le droit d'exercer une activité professionnelle. La Cour décide qu'au niveau de la convention, il faut simplement vérifier si elle est ou non qualifiée comme une location immobilière. Si la convention n'est pas qualifiée comme une location immobilière, elle tombe *ipso facto* hors du champ d'application de l'exemption, qui doit être interprétée de manière restrictive. Vu la portée générale de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du C.T.V.A., il faut, le cas échéant, considérer l'opération comme un service T.V.A. imposable, indépendamment du fait qu'elle répond ou non aux conditions pour l'application de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 6^o du C.T.V.A.⁸⁴⁷

La jurisprudence ultérieure s'est ralliée à cette position. Un autre arrêt de la Cour d'appel à Gand montre

⁸³⁷ *Q R*, Chambre, 2007-2008, n° 034, p. 8504-8505, *Q* n° 295, Brotcorne, 24 juillet 2008.

⁸³⁸ *Q R*, Ch. repr., 1992-1993, 4426, *Q* n° 421, de Clippelle, 5 février 1993.

⁸³⁹ *Q R*, Ch. repr., 1992-1993, 4426, *Q* n° 421, de Clippelle, 5 février 1993.

⁸⁴⁰ C. J. C. E., 16 janvier 2003, n° 315/00, Rudolf Maierhofer. La location de bâtiments préfabriqués tombe sous l'exonération T.V.A., voir aussi Trib. Anvers, 15 janvier 2003, *Fiscalogue*, 2003, n° 880, 13.

⁸⁴¹ C. J. C. E., 15 novembre 2012, n° C-532/11, Susanne Leichenich, *T.F.R.*, 2013, n° 433, 50.

⁸⁴² C. J. C. E., 25 octobre 2007, n° C-174/06, CQ. GE. P. Srl.; Déc. E.T. n° 110.771 du 22 novembre 2006 en matière de concessions domaniales portuaires et aéroportuaires.

⁸⁴³ C. J. C. E., 6 décembre 2007, n° C-451/06, Gabriele Valderdorff, *J.Q.C.E.*, 26 janvier 2008, n° 2-35, 1712, *Q* n° 1183, de Clippelle, 5 mars 2001.

⁸⁴⁴ Gand, 22 avril 2008, *Fisc. Act.*, n° 25, p. 6-9, 3 juillet 2008.

⁸⁴⁵ Gand, 24 février 2009, *Cour. fisc.*, 09/491, p. 491-496.

⁸⁴⁶ *Q R*, Ch. repr., 1993-1994, 10880, *Q* n° 934, de Clippelle, 25 février 1994; *Q R*, Ch. repr., 1994-1995, 14610, *Q* n° 1270, de Clippelle, 3 novembre 1994; *Q R*, Sénat, 2000-2001, n° 2-35, 1712, *Q* n° 1183, de Clippelle, 5 mars 2001.

⁸⁴⁷ Gand, 8 novembre 2000, *T.F.R.*, 2001, avec note STAS, D., confirmé une fois encore par Trib. Bruxelles, 29 novembre 2000, *Fiscalogue*, n° 787, 5; Trib. Bruges, 9 avril 2001, *BTW percentages*, n° 367, 20; Trib. Bruges, 4 septembre 2001, *Cour. fisc.*, 2000, n° 17, 489.

qu'on doit examiner dans quelle mesure la mise à disposition d'espaces constitue la prestation principale ou si cela ne fait que partie uniquement d'un ensemble de prestations des services⁸⁴⁸. Au sujet des contrats en matière d'exploitation d'hôtels, de restaurants, voir Trib. Bruges⁸⁴⁹.

La jurisprudence de la Cour de justice dans l'affaire *Temco Europe* a toutefois montré qu'on ne peut pas éviter les conséquences négatives de l'exemption pour location immobilière par l'octroi de droits d'usage s'il ressort des faits qu'il s'agit d'une simple mise à disposition passive d'un espace dans un bâtiment⁸⁵⁰. Cela est apparu également dans une jurisprudence plus récente de la Cour de cassation. S'il est clair que l'objet principal de la Convention consiste en la mise à disposition d'un bien immeuble, l'exonération T.V.A. pour location immobilière est en principe applicable⁸⁵¹.

Cette discussion en matière d'application de l'exonération pour location immobilière reste également pertinente pour les concessions sur le domaine public. Alors que dans le passé, il avait été accepté qu'un contrat de concession soit soumis à la T.V.A. parce que cela porte seulement sur des droits « précaires »⁸⁵², l'Administration de la T.V.A. a modifié sa position à l'occasion de la jurisprudence européenne⁸⁵³. Par la suite, le Service des décisions anticipées a accepté que la T.V.A. était d'application si l'on pouvait démontrer de manière suffisante l'immixtion du concédant dans l'exploitation du concessionnaire⁸⁵⁴. La jurisprudence a toutefois décidé qu'une concession, dans la prolongation de la jurisprudence européenne dans l'affaire *Temco*, porte essentiellement sur la mise à disposition d'un bien immobilier et que l'exonération pour location immobilière est en principe applicable⁸⁵⁵. Cela a nouveau donné lieu à une position stricte de l'Administration de la T.V.A. Ce n'est que dans des circonstances spécifiques qu'un contrat de concession reste hors du champ d'application de l'exemption pour location immobilière (par exemple, des concessions dans les zones portuaires).

L'Administration de la T.V.A. a développé elle-même un régime spécifique pour l'exploitation des centres de services et d'entreprises. Pour autant qu'un certain nombre de services minimum soit offert, ce type d'exploitation tombe totalement sous le champ d'application de la T.V.A. et l'exploitation peut exercer une déduction T.V.A. à 100 %⁸⁵⁶. Pour le cas particulier des shoppings center, l'administration de la T.V.A. fait, par contre, une distinction entre (i) la mise à disposition d'espaces privés aux exploitants des commerces, avec application de l'exonération T.V.A. et (ii) la mise à disposition d'espaces communautaires avec application de la T.V.A. Pour l'exercice de la déduction T.V.A., l'administration T.V.A. a développé des règles détaillées⁸⁵⁷.

Le C.T.V.A. contient toutefois un certain nombre d'exclusions à l'exonération pour l'exploitation immobilière:

- La location d'emplacement pour le stationnement de véhicules.

Sont visés par-là la location de toutes les surfaces destinées au stationnement des véhicules, y compris les garages fermés. Ces locations ne sauraient être exclues du bénéfice de l'exemption pour «location de biens immeubles» si elles sont étroitement liées à la location de biens immeubles destinés à un

⁸⁴⁸ Gand, 30 mars 2004, *T.F.R.*, 2004, 977- 982 avec note LI BERT, F. et HUYBERECHTS, I.; Trib. Liège, 4 septembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/142; pour une jurisprudence plus restrictive, voir Trib. Bruges, 23 décembre 2003, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° BR1 03/21; voir: Anvers, 13 mars 2012, *Fiscal ogue*, 2012, n° 1303, 5. Pour une position plus stricte: Bruxelles 15 avril 2010, *F.J.F.*, N° 2011/232.

⁸⁴⁹ Trib. Bruges, 28 juin 2004, *Fiscal ogue*, 2004, 949, 12; Trib. Gand, 18 décembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/204; Trib. Bruges, 18 juin 2003, *F.J.F.*, N° 2004/ 116.

⁸⁵⁰ C.J.C.E., 18 novembre 2004, n° C-284/03, *Temco Europe SA*, *T.F.R.*, 2005, 87-92 avec note PEETERS, B.; voir Déc. antic. n° 300.091 du 23 décembre 2004; *Q.R.*, n° 773, 2004-2005, 14993-14994, *Q* n° 773, Fournaux, 4 mai 2005; AMAND, C. et VAN HEMELRIJCK, G., «BTW en onroerende verhuur – Het Hof van Justitie verandert zijn rechtspraak. Maar heeft dit wel gevolgen in België?», *A.F.T.*, 2005, 52-55.

⁸⁵¹ Cass., 6 juin 2013 *Temco*, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° C 13/0414; Cass., 4 juin 2010, *Mons Expo*, *F.J.F.*, N° 2011/50.

⁸⁵² Voir notamment *Q.R.*, Ch. repr., n° 105, 1993-1994, 10880, *Q* n° 934, DE CLIPPELE, 25 février 1994.

⁸⁵³ C.J.C.E., 25 octobre 2007, n° C-174/ 06, *CO.GE.P.*, *T.F.R.* 2008, n° 333, 45.

⁸⁵⁴ Déc. Ant. n° 600.298, 29 mai 2007 et n° 700.102, 29 janvier 2008.

⁸⁵⁵ Anvers, 13 mars 2012, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° A 12/0249; Mons, 16 décembre 2011, *F.J.F.*, N° 2013/115.

⁸⁵⁶ *Q.R.* n° AFER 39/2005 (ET 108.816), 27 septembre 2005.

⁸⁵⁷ *Q.R.* n° 34/2012, 29 octobre 2012.

autre usage⁸⁵⁸.

La mise à disposition, par le bailleur, de chalets, bungalows, etc. (immeubles par nature), construits sur un terrain qui est sa propriété et qui a été aménagé ou non comme terrain de camping, est une location immobilière. Si le propriétaire du terrain accorde un droit de superficie et que les chalets, bungalows, etc., sont construits par une autre personne que le propriétaire, il n'y a pas de prestation de services imposable, même si l'endroit sur lequel ils ont été construits fait partie d'un terrain de camping⁸⁵⁹.

La location d'un emplacement pour bateau dans un port de plaisance est qualifiée comme la location d'emplacement pour le stationnement de véhicules⁸⁶⁰.

- La mise à disposition d'emplacement pour l'entreposage de biens.

Cette exception est interprétée de manière stricte par l'administration. La T.V.A. ne s'applique que pour autant que ces bâtiments aient été conçus ou érigés comme des emplacements pour l'entreposage de biens⁸⁶¹. L'exemption s'applique si, dans le même bâtiment, un espace de vente ou un espace de bureau est également prévu. L'administration de la T.V.A. admet toutefois que la mise à disposition est soumise à la T.V.A. si l'espace de bureau dans le bâtiment est prévu pour la gestion des biens entreposés, pour autant que la surface de ce bureau n'excède pas 10 % de la superficie totale. Mais la jurisprudence montre qu'une combinaison d'une location immobilière exonérée et d'une mise à disposition taxée d'emplacement pour l'entreposage dans un même bâtiment est quand même possible⁸⁶². Le juge n'est pas lié par la terminologie utilisée par les parties pour l'application du régime fiscal mais il doit tenir compte de l'intention commune des parties concernées⁸⁶³.

- Une autre jurisprudence va même plus loin et considère qu'en cas d'usage mixte d'un bien immobilier, on doit s'intéresser à la destination principale. Si cette destination principale est la mise à disposition d'emplacement pour l'entreposage, c'est la location complète qui est soumise à la T.V.A.⁸⁶⁴.

- La fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants et la mise à disposition d'emplacements pour le camping. La législation nationale d'un Etat membre peut considérer les opérations d'hébergement pour une courte durée de personnes autres que des proches comme des opérations d'hébergement effectuées dans le cadre de secteurs ayant une fonction analogue au secteur hôtelier⁸⁶⁵. La durée de la location n'est pas l'élément déterminant permettant de distinguer l'activité de location immobilière exonérée, de l'activité de services hôteliers qui rentre dans le champ d'application de la T.V.A.⁸⁶⁶.

Cependant, la mise à disposition d'une infrastructure hôtelière doit être considérée comme une location immobilière⁸⁶⁷.

Sont assujettis à la T.V.A., les établissements qui fournissent systématiquement à chaque client, pour un prix global, une prestation comprenant à la fois la mise à disposition d'un logement meublé, l'accueil des hôtes sur place en tout cas durant une bonne partie de la journée et, selon la formule retenue par l'exploitant, un au moins des services complémentaires suivants: (i) l'entretien et le nettoyage réguliers du logement meublé durant le séjour, (ii) la fourniture et le renouvellement du linge de maison en cours de séjour ou (iii) la fourniture de petit déjeuner dans les chambres ou dans la salle à manger de l'établissement⁸⁶⁸.

- La location-financement immobilière.

Le leasing immobilier consenti par une entreprise quelconque, lorsque cette entreprise édifie, fait

⁸⁵⁸ C. J. C. E., 13 juillet 1989, n° C-173/88, Henriksen, *Rec.*, 2763, *F. J. F.*, N° 1989/272; Déc. n° E. T. 106.904 du 31 mars 2004.

⁸⁵⁹ *Q. R.*, Ch. repr., 1992-1993, 2 mars 1993, 5585, *Q* n° 456, de Clippelle.

⁸⁶⁰ C. J. C. E., 3 mars 2005, n° C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadehavn; Gand, 27 avril 2004, *T. F. R.*, 2005, p. 181-185 avec note HEYRMAN, K.

⁸⁶¹ Déc. n° E. T. 84.364, 29 septembre 1995, *Rev. T. V. A.*, n° 119, 69-72; Trib. Anvers, 12 septembre 2005; *Fisc. Act.*, 2007, 23, 1.

⁸⁶² Trib. Anvers, 11 avril 2003, *Fisc. Act.*, 2003, n° 26, 1-3; Bruxelles, 20 mars 2008, *F. J. F.*, N° 2009/87; Trib. Gand, 8 mai 2008, *Cour. fisc.*, 2008/657.

⁸⁶³ Anvers, 21 mars 2006, *Fisc. Koer.*, 2006, 642.

⁸⁶⁴ Trib. Bruxelles, 19 mai 2004, *Cour. fisc.*, 2004/569-573; voir Déc. n° E. T. 108.597 du 13 janvier 2005; Trib. Namur, 8 mars 2006.

⁸⁶⁵ C. J. C. E., 12 février 1998, n° C-346/95, *E. Blasi, Rec.*, I-481.

⁸⁶⁶ Cass., 22 juin 2012, F. 11.0090. F., ESL-Ontwikkeling, *F. J. F.*, N° 2012, 292.

⁸⁶⁷ Gand, 8 septembre 2009, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° G 09/0924.

⁸⁶⁸ *Q. R.*, Sénat, 2 juillet 2002, n° 2-56, 3083, *Q* n° 1865, Nyssens, 4 février 2002.

édifier ou acquiert, avec paiement de la T.V.A., le bâtiment sur lequel porte le contrat en question, et que le preneur en leasing loue le bien en vue de l'utiliser pour une activité exercée en tant qu'assujetti. Le Roi précise les conditions auxquelles le contrat de leasing doit satisfaire, particulièrement en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet, de même que les droits et obligations du bailleur (A.R. n° 30). Vu certains abus que permettait une lacune dans les dispositions de l'A.R. n° 30 (cf. en matière de reconstitution du capital *via* des loyers périodiques avec option d'achat⁸⁶⁹), l'A.R. n° 30 a été adapté à partir du 27 janvier 2005⁸⁷⁰. La reconstitution du capital investi doit se faire désormais intégralement *via* les loyers périodiques et ceci au plus tard à l'expiration d'un délai de 15 années. Vu que lors de l'acquisition d'un bâtiment avec terrain y attenant soumise à la T.V.A., le terrain est aussi soumis à la T.V.A., les frais se rapportant au terrain sont censés compris dans le 'capital investi' à reconstituer⁸⁷¹.

- La cession à titre onéreux, d'un contrat de leasing visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code, constitue une prestation de services soumise à la taxe⁸⁷².
 - La location de coffres-forts.
 - La location d'outillages et de machines fixés à demeure⁸⁷³.
 - La mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports⁸⁷⁴. Cela comprend toute mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports, indépendamment du fait que l'assujetti ait ou non la qualité d'exploitant de ports, de voies navigables et d'aéroports⁸⁷⁵.
4. La loi du 6 juillet 1994 a supprimé l'article 44, § 3, 2°, c) du C.T.V.A., avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1993. Cette disposition prévoyait une possibilité d'option permettant d'assujettir la location immobilière à la T.V.A. A défaut d'arrêté royal définissant la forme du choix, la manière dont il doit être exercé et les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de bail, cette disposition n'est jamais entrée en vigueur⁸⁷⁶.

Les Etats membres sont libres de supprimer, par une loi postérieure, un droit d'option d'appliquer la T.V.A. et de revenir ainsi à la règle de base qui prévoit l'exemption de la taxation pour les opérations d'affermage et de location de biens immobiliers. Il revient à la juridiction nationale de juger si une violation des principes de la protection de la confiance légitime ou de la sécurité juridique a été commise par l'abolition rétroactive d'une loi dont l'arrêté d'exécution n'a pas été adopté⁸⁷⁷.

§ 3. CONTRATS D'ÉDITION

5657

art. 44 § 3 3° C.T.V.A.

Les contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou compositeurs sont exemptés de la T.V.A. par l'article 44, § 3, 3° du C.T.V.A.⁸⁷⁸

⁸⁶⁹ Voir à ce propos *Q R*, Ch., 1999-2000, n° 31, 3649-3650, *Q* n° 251, Letermé; 3 mars 2000 *Q R*, Ch., 2000-2001, n° 48, 5705-5707, *Q* n° 412, Letermé; 3 juillet 2000, *Q R*, Ch., 2002-2003, n° 163, 21004-21007, *Q* n° 1219, Mberman 24 janvier 2003.

⁸⁷⁰ A.R., 10 janvier 2005, *M B*, 27 janvier 2005; Déc. E.T. 109.235 du 14 juin 2005; STAS, D., «BTW welke impact heeft de recente aanpassing van de definitie van onroerende financieringshuur?» *A.F.T.*, 2005/11, 3-10; Circ. n° A.F.E.R. 10 du 12 avril 2007; STAS, D. «Onroerende leasing en BTW», in *Onroerende leasing - Leasing immobilier*, Larcier, 2007.

⁸⁷¹ Selon le Ministre des finances: *Q R*, Sénat 2010-2011, *Q* n° 5-2170, Tommelein, 21 avril 2011, commenté par MASSIN, I., «Leasing immobilier: qu'en est-il du terrain 'attenant' ?», *Fiscologue*, 2011, n° 1273, 10.

⁸⁷² Circ. n° 10, 2007, point 77.

⁸⁷³ Art. 13 B b), 3) de la Sixième Directive T.V.A.

⁸⁷⁴ Loi du 31 juillet 2009 visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M B*, 6 août 2009.

⁸⁷⁵ VERHERSTRAETEN, *Q* n° 4228 Verherstraeten, 11 mai 2011, Commission des Finances de la Chambre.

⁸⁷⁶ Cass., 2 juin 2005, www.cass.be.

⁸⁷⁷ C.J.C.E., 3 décembre 1998, n° 381/97, Belgocodex, *Rec.*, 1-8153, C.J.C.E., 29 avril 2004, n° C-487/01 et C-7/02, Gemeente Leusden, Holin Groep.

⁸⁷⁸ *Q R*, Chambre, 2009-2010, n° 102, p. 93-84, *Q* n° 108, Brotcorne, 16 décembre 2009.

- Seules les personnes physiques peuvent avoir la qualité d'auteur⁸⁷⁹.
- Un contrat d'édition sous-entend l'obligation de publication⁸⁸⁰.
- Journalistes indépendants et correspondants de quotidiens⁸⁸¹.

§ 4. SERVICES FINANCIERS

5658

- Bibliographie
- Association belge des banques, *La taxe sur la valeur ajoutée et les banques*, 1972.
 - DHAEYER, B., *Le régime fiscal du contrat de factoring*, Unité de droit économique, U.C.L., 1978.
 - VAN HILTEN, M.E., *Bancaire en financiële prestaties in de Europese B.T.W.*, Kluwer, Fiscale Monografieën, n° 3, 1992, Deventer, Kluwer.
 - LANDON, P., *VAT and the City*, CCH, Kingston upon Thames, 1993.
 - *A Study of Methods of Taxing Financial and Insurance Services*, European Commission, 1996.
 - HUTCHINGS, G., *Les opérations financières et bancaires et la taxe sur la valeur ajoutée*, Collection Etudes, série Concurrence-Rapprochement des législations, n° 22, Bruxelles, 1973.
 - PARDON, J., «L'application de la T.V.A. aux opérations bancaires en Belgique», *Rev. banque*, n° 340, 1975, 571.
 - LEJOLY, R., «Les opérations sur les créances», *R.G.F.*, 1991, 296.
 - ACARD, C. et NOUGAGYREDE, D., «Fiscalité des produits dérivés», *EFE*, 1996.
 - DE WIT, G. et VANDEMAELE, J., «Belgian Coordination Center and VAT», *Intertax*, 1996, 168-186.
 - NEVELSTEEN, L. et VAN DEN PLAS, R., «Collectieve beleggingsinstellingen en B.T.W.: een analyse», *A.F.T.*, 2002, n° 3, 125-140.
 - PHILIPPE, D.-E., «Le régime fiscal du contrat de factoring», *R.G.F.*, 2009, n° 09, 14-32.

Avant d'aborder le commentaire sur les différents services financiers, signalons que la Commission européenne a lancé le 28 novembre 2007 une proposition de Directive en ce qui concerne le traitement T.V.A. des services d'assurance et des services financiers (Directive COM (2007) 747). Par cette initiative, la Commission vise à moderniser et à simplifier la réglementation actuelle. En vue d'une interprétation uniforme des différentes notions, la Commission a déposé, en outre, à la même date, une proposition de Règlement du Conseil (COM (2007) 746).

art. 44 § 3 4° C.T.V.A.

1. Les opérations d'assurance et de réassurance sont exemptées de la T.V.A., en ce compris les services connexes, effectués par les courtiers et mandataires, à l'exception toutefois de l'expertise en dommage (art. 44 § 3 4° C.T.V.A.).

Dans le cas d'une opération en matière d'assurance, il est caractéristique que l'assureur se charge, moyennant le paiement préalable d'une prime, de procurer à l'assuré, en cas de réalisation du risque couvert, la prestation convenue lors de la conclusion du contrat. Un Etat membre ne peut pas restreindre la portée de l'exemption des opérations d'assurance aux seules prestations effectuées par les assureurs autorisés par le droit national à exercer l'activité d'assureur⁸⁸². L'engagement d'une compagnie d'assurances d'exercer, en contrepartie d'une rémunération, les activités d'une filiale, ne constitue pas une

⁸⁷⁹ *Rev. T.V.A.*, 1973, n° 11, Déc. n° 366; Trib. Bruxelles, 14 octobre 1988, *Cour. fisc.*, 1989, 89, 124.

⁸⁸⁰ *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 83, Déc. n° 882.

⁸⁸¹ *Grc.* n° 8 de 1993.

⁸⁸² *C.J.C.E.*, 25 février 1999, n° C-349/96, *Card Protection Plan*, *J.O.C.E.*, 1^{er} mai 1999, C-121/3; *R.G.F.*, 1999/4, 187-190.

opération d'assurance exemptée de la T.V.A.⁸⁸³.

Lorsqu'une société de leasing intervient dans les dommages aux véhicules qu'elle donne en location, à concurrence de la franchise de l'assurance couvrant la responsabilité civile, cette société de leasing effectue des opérations d'assurance exemptées⁸⁸⁴. La Cour de justice a décidé que l'on est en présence d'une opération d'assurance exemptée distincte si une société de leasing assure elle-même le bien faisant l'objet du leasing et refacture le coût exact de l'assurance au preneur de leasing, l'opération constitue une opération d'assurance distincte⁸⁸⁵.

Il n'est pas indispensable que la prestation que l'assureur s'est engagé à fournir en cas de sinistre consiste en un paiement d'une somme d'argent, cette prestation pouvant aussi être constituée par des activités d'assistance, soit en espèces, soit en nature⁸⁸⁶.

L'exemption des «prestations de services afférentes à des opérations d'assurance» (Sixième Directive: courtiers et agents d'assurance) est limitée aux activités où sont présents les aspects essentiels de la fonction d'intermédiation en assurance, tels que la recherche de prospects et la mise en relation de ceux-ci avec l'assureur. L'exemption ne s'applique donc pas à une entreprise qui exerce les activités de «back office» d'un assureur⁸⁸⁷.

La circonstance qu'un courtier ou un intermédiaire d'assurance entretient non pas un rapport direct avec les parties au contrat d'assurance ou de réassurance à la conclusion duquel il contribue, mais seulement un rapport indirect avec ces dernières par l'entremise d'un autre assujetti, qui est lui-même en relation directe avec l'une de ces parties et auquel ce courtier ou cet intermédiaire d'assurance est lié contractuellement, ne s'oppose pas à ce que la prestation fournie par ce dernier soit exonérée de la T.V.A.⁸⁸⁸.

Pour les prestations fournies par les courtiers ou les mandataires, veuillez vous référer à la décision suivante⁸⁸⁹.

Une cession à titre onéreux, par une société établie dans un Etat membre à une compagnie d'assurances établie dans un Etat tiers, d'un portefeuille de contrats de réassurance vie impliquant, pour cette dernière, la reprise, avec l'accord des assurés, de l'ensemble des droits et des obligations résultant de ces contrats ne constitue pas une opération exemptée en matière d'assurances⁸⁹⁰.

art. 44 § 3 5°

C. T. V. A.

2. L'octroi et la négociation de crédits et la gestion de crédits par celui qui les a octroyés sont exemptés de la T.V.A. (art. 44 § 35° C.T.V.A.).

Le fournisseur de biens ou de prestations de services qui autorise son client à surseoir au paiement du prix, moyennant le paiement d'intérêts, octroie un crédit exonéré⁸⁹¹.

L'octroi de crédits à des taux d'intérêts usuraires est également exonéré de la T.V.A. même si le fait de demander des intérêts usuraires est pénalement punissable⁸⁹².

La circonstance qu'un assujetti analyse la situation patrimoniale de clients prospectés par ses soins en vue de leur procurer des crédits ne fait pas obstacle à la reconnaissance d'une prestation de négociation de

⁸⁸³ C. J. C. E., 8 mars 2001, n° C-240/99, Försäkningsaktiebolaget Skandia.

⁸⁸⁴ Bruxelles, 25 mars 2004, *T. F. R.*, 2004, 1073-1075 avec note VANBIERVLI ET, F.

⁸⁸⁵ C. J. C. E., 17 janvier 2013, n° C-224/11, BGZ Leasing, *T. F. R.*, 2013, n° 437, 234.

⁸⁸⁶ C. J. C. E., 7 décembre 2006, n° C-13/06, Commission des Communautés européennes c. République hellénique; *F. J. F.*, N° 2008/128.

⁸⁸⁷ C. J. C. E., 3 mars 2005, n° C-472/03, Arthur Andersen & Co. Accountants es., *A. F. T.*, 2005, p. 37-40 avec note NEVELSTEEN, L. et L'HEUREUX, Ph.; voir aussi C. J. C. E., 20 novembre 2003, C-8/01, Taksatorringen, *R. G. F.*, 2004, n° 4, 22-24, commenté par HENRIQU, S.; Déc. n° E. T. 103.851/2 du 14 novembre 2006.

⁸⁸⁸ C. J. C. E., 3 avril 2008, n° C-124/07, *J. C. M. Beheer BV*; Mbons L., «Intermédiaires d'assurance: quel rapport avec les parties? Les nouvelles limites fixées par la jurisprudence européenne à l'exonération de T.V.A.», *Bull. Ass.*, 2008, n° 364.

⁸⁸⁹ Déc. n° E. T. 103.851/3 du 20 janvier 2007.

⁸⁹⁰ C. J. C. E., 22 octobre 2009, aff. C-09/1234, *Swiss Re*.

⁸⁹¹ C. J. C. E., 27 octobre 1993, n° C-281/91, *Mys en De Winter's Bouwen Aanningsbedrijf*, *Rec.*, I-5405; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109; *F. J. F.*, N° 1994/71.

⁸⁹² Déc. C. J. C. E., 9 août 2010, C-259/10 et C-260/10, *The Rank Group plc*.

crédits exonérée si, à la lumière des éléments d'interprétation qui précèdent, la prestation de négociation de crédits offerte par ledit assujetti doit être considérée comme étant la prestation principale à laquelle la prestation de conseil patrimonial est accessoire, de sorte que cette dernière partage le sort fiscal de la première. Par ailleurs, la Cour de justice a jugé que la circonstance qu'un assujetti n'est lié contractuellement à aucune des parties à un contrat de crédit à la conclusion duquel il a contribué et n'entre pas directement en contact avec l'une de ces parties ne fait pas obstacle à ce que ledit assujetti fournisse une prestation de négociation de crédits exonérée⁸⁹³.

art. 44 § 3 6° C. T. V. A.

3. La négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties, ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits, sont exemptées de la T.V.A. (art. 44 § 3 6° C.T.V.A.).

La notion de «prise en charge d'engagements» exclut du champ d'application de cette disposition des engagements autres que financiers, tels que l'engagement de rénovation d'un bien immeuble⁸⁹⁴.

art. 44 § 3 7° C. T. V. A.

4. Les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances, sont exemptées de la T.V.A. (art. 44 § 3 7° C.T.V.A.).

Les produits financiers perçus par une entreprise de gestion d'immeubles en rémunération de placements, effectués pour son propre compte, de fonds versés par les copropriétaires ou les locataires, sont des rémunérations de prestations de services exemptées⁸⁹⁵.

L'affacturage, avec ou sans recouvrement, est une prestation de service qui ne tombe pas sous l'exemption. Il faut en effet considérer le factoring comme le recouvrement de créances, ce qui l'exclut explicitement de l'exemption⁸⁹⁶. Les avances de fonds par des sociétés de factoring à leurs clients doivent toutefois être considérées comme des opérations de crédit distinctes et indépendantes qui sont exemptées de la T.V.A.⁸⁹⁷. Par contre, lorsqu'un opérateur achète, à ses propres risques, des créances douteuses à un prix inférieur à leur valeur nominale, il n'effectue pas une prestation de services à titre onéreux lorsque la différence entre la valeur nominale desdites créances et le prix d'achat de celles-ci reflète la valeur économique effective des créances en cause au moment de leur cession⁸⁹⁸.

Lorsque l'activité d'une entreprise consiste à encaisser de l'argent auprès de la banque de patients qui ont souscrit à un service de soins permanent d'un dentiste et à transférer les fonds au dentiste, après retenue d'une commission, cette entreprise preste un service soumis à la T.V.A., à savoir le recouvrement de créances⁸⁹⁹.

En ce qui concerne les bureaux de recouvrement de créances, voir la note⁹⁰⁰.

Le transfert définitif ou temporaire des droits au paiement des aides aux revenus des agriculteurs prévues par la Politique Agricole Commune entre deux exploitants agricoles s'analyse comme une cession de créance exemptée⁹⁰¹.

⁸⁹³ C. J. C. E., 21 juin 2007, n° C-453/05, Volker Ludwig; *F. J. F.*, N° 2008/155.

⁸⁹⁴ C. J. C. E., 19 avril 2007, n° C-455/05, Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH.

⁸⁹⁵ C. J. C. E., 11 juillet 1996, n° C-306/94, Régie dauphinoise, *Rec.* 1996, I-3695, *F. J. F.*, N° 96/169.

⁸⁹⁶ C. J. C. E., 2 juin 2003, n° C-305/01, Finanzamt Groß-Gerau c. MKG Kraftfahrzeugefactory GmbH, *T. F. R.*, 2003, 1021 avec note DE MUNTER, M.; VAN DER CORPUT, C., «Who makes what supply? The inverted world of MKG», *International VAT Monitor*, 2003, 465.

⁸⁹⁷ Déc. n° E.T. 106.246 du 1^{er} avril 2005, *Q R*, Ch., 2004-2005, n° 69, 11457-11457, *Q* n° 604, Visieur, 18 janvier 2005; PHILIPPE, D.-E., «Le régime fiscal du contrat de factoring», *R. G. F.* 2009, n° 9, 14.

⁸⁹⁸ C. J. U. E., 27 octobre 2011, n° C-93/10, GFKL Financial Services AG, *T. F. R.* 2012, n° 413, 39. Pour un commentaire: VAN DER CORPUT, W., «Conversion of Supplies under EU VAT Law», *International VAT Monitor* 2012, n° 1, 8; KIRSCH, S. et GAMTQ, P., «Aperçu des implications T.V.A. en matière de cession de créances douteuses», *Act. fisc.* 2012, n° 9, 7-11 et MURRE, D. et THOMPSON, C., «Geen belastbare dienst bij overdracht schuldvorderingen aan markt waarde», *Intern. Fisc. Act.* 2011, n° 10, 1.

⁸⁹⁹ C. J. C. E., 28 octobre 2010, aff. C-175/09, AXA UK plc (Denplan), *F. J. F.*, N° 2011/98, *J. Q. C. E.*, 18 décembre 2010, n° 346, 13.

⁹⁰⁰ *Q R*, Ch. repr., 2003-2004, n° 13, 1812, *Q* n° 16 FOURNAUX, 1^{er} septembre 2003.

⁹⁰¹ Déc. n° E.T. 110.607 du 3 février 2006.

La Cour de justice a également jugé que «les termes d'opérations, y compris les négociations concernant les dépôts de fonds [et les] paiements» doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne visent pas la prestation de services rendue par un mandataire, agissant pour le compte d'un mandant exerçant une activité de prise de paris sur des courses de chevaux et d'autres événements sportifs, consistant en ce que ce mandataire accepte les paris au nom du mandant, enregistre les paris, confirme au client, par la remise du ticket, que le pari est conclu, récolte les fonds, paie les gains, assume seul la responsabilité, vis-à-vis du mandant, de la gestion des fonds récoltés ainsi que des vols et/ou des pertes d'argent et perçoit une rémunération sous la forme d'une commission de la part de son mandant en rémunération de cette activité»⁹⁰².

art . 44 § 3 8° C. T. V. A.

5. Les opérations de paiement et d'encaissement, y compris la négociation, à l'exception du recouvrement de créances, sont exemptées de la T.V.A. Le prestataire peut également opter pour la taxation de ces opérations (art. 44 § 3 8° C.T.V.A.).

La mise à disposition d'un système informatique et d'informations financières à une banque est une activité soumise à la T.V.A. L'exemption des services financiers ne dépend pas de la qualité du prestataire, de leur exécution par voie manuelle ou électronique, ou encore de l'identité du client. Les opérations concernant les virements et les paiements et les opérations portant sur des actions et autres titres, incluent les opérations effectuées par un centre informatique si ces opérations présentent un caractère distinct et qu'elles sont spécifiques et essentielles pour les opérations exonérées.

Par virement, on vise une opération consistant en l'exécution d'un ordre de transfert d'une somme d'argent d'un compte bancaire à un autre. Il se caractérise notamment par le fait qu'il entraîne le changement de la situation juridique et financière existant, d'une part, entre le donneur d'ordre et le bénéficiaire et, d'autre part, entre ceux-ci et leur banque respective ainsi que, le cas échéant, entre banques. L'opération qui entraîne la modification est le seul transfert des fonds indépendamment de sa cause: le virement étant seulement un moyen de transférer des fonds, les aspects fonctionnels sont décisifs pour déterminer si une opération constitue un virement. L'élément déterminant est la nature des prestations de services fournies. Un service sera qualifié de financier lorsque la responsabilité du prestataire n'est pas limitée aux aspects techniques et qu'elle s'étend aux éléments caractéristiques et essentiels de l'opération. L'interprétation de la Cour rejoint celle de l'administration luxembourgeoise qui considère que les contrats de sous-traitance en matière financière sont exemptés s'ils portent sur des services «finis». Par services finis, elle entend la délivrance, par le sous-traitant, de services de gestion au prestataire principal, le rôle de ce dernier se limitant strictement à refacturer lesdits services en tant que tels aux autres organismes financiers⁹⁰³.

C'est pour cette raison que les prestations de services consistant en l'envoi sécurisé d'ordres pour réaliser des paiements et des opérations sur titres entre établissements financiers, ne sont pas des prestations de services exonérées. Cela s'applique aux «services SWIFT». Le transfert protégé d'information n'est pas un élément essentiel et caractéristique d'une opération de paiement⁹⁰⁴.

art . 44 § 3 9°

C. T. V. A.

6. Les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection, sont exemptées de la T.V.A. (art. 44 § 3 9° C.T.V.A.).

Sont considérés comme objets de collection (rubrique XXI, tableau A, A.R. n° 20), les monnaies frappées en or, argent ou autres métaux, de même que les billets qui ne sont pas normalement utilisés comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique.

art . 44 § 3 10° C. T. V. A.

7. Les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et

⁹⁰² C. J. C. E. , n° C-231/07, C-232/07, Tiercé Ladbroke SA Derby SA, 14 mai 2008.

⁹⁰³ C. J. C. E. , 5 juin 1997, n° C-2/96, Sparekassenes Datacenter, Rec. , I- 3017.

⁹⁰⁴ C. J. C. E. , 28 juillet 2011, aff. C-350/10, Nordea Pankki Suomi Oyj, J. O. C. E. , 28 octobre 2011, n°298, 9.

autres titres, à l'exception de titres représentatifs de marchandises, sont exemptées de la T.V.A. (art. 44 § 3 10° C.T.V.A.).

La T.V.A. grevant les frais qu'entraîne l'acquisition de participations dans une autre société n'est pas déductible puisqu'il s'agit d'une opération portant sur des actions, laquelle est exemptée en vertu de l'article 44, § 3, 10° du C.T.V.A.⁹⁰⁵. Cette position est contestable (voir n° 5915)⁹⁰⁶. Si l'acquisition d'une participation se fait dans le but de créer une synergie industrielle, les frais exposés à cet effet sont liés à l'activité assujettie à la T.V.A. du repreneur et donnent par conséquent droit à la déduction T.V.A. A la lumière de l'arrêt *Cibo*, l'administration belge de la T.V.A. devra revoir sa position. Conformément à cet arrêt, les dépenses d'un holding pour les différentes prestations de services dans le cadre des opérations de prise de participations dans une filiale, font partie de ses coûts généraux et il peut bénéficier pour ces dépenses du droit à la déduction de T.V.A.⁹⁰⁷.

L'émission d'actions représentatives du capital n'est qu'une simple opération interne de financement qui se situe en dehors du champ d'application de la T.V.A.⁹⁰⁸.

La T.V.A. ayant grevé les frais de conseil et d'audit, et plus généralement, les dépenses exposées par une entreprise dont toute l'activité est soumise à la T.V.A., en vue de céder des titres d'autres sociétés qu'elle détient en portefeuille, n'est pas déductible, encore que le produit de la vente de ces titres servirait aussitôt à l'exercice de l'activité imposable de l'entreprise cédante. Cependant, s'il peut être démontré que les frais exposés pour une opération exonérée ne sont pas incorporés dans le prix demandé pour l'opération exonérée, et donc inversement, qu'ils font partie des frais généraux compris dans le prix d'opérations taxables, la T.V.A. est dans ce cas déductible⁹⁰⁹.

Les termes «opérations portant sur les titres» visent des opérations susceptibles de créer, de modifier ou d'éteindre les droits et obligations des parties sur des titres. Les termes «négociation portant sur les titres» ne visent pas les services se limitant à fournir des informations sur un produit financier et, le cas échéant, à réceptionner et à traiter les demandes de souscription des titres correspondants, sans les émettre⁹¹⁰. Une garantie d'émission par laquelle une entreprise s'engage à acquérir toutes les actions qui ne seraient pas souscrites par le marché à l'expiration d'une période déterminée, est exonérée en tant qu'opération portant sur des titres⁹¹¹. Toutefois, on peut se demander si cette prestation de service ne doit pas être plutôt considérée comme une obligation de garantie, prestation qui est également exonérée.

En réponse à une question parlementaire, le Ministre des finances reconnaît en la matière l'interprétation large de la notion de «négociation portant sur les titres» en se contentant de renvoyer aux considérations les plus importantes de la Cour de justice dans l'arrêt *CSC Financial Service*⁹¹².

Les conventions en matière de gestion de patrimoine tombent sous l'exclusion en matière de garde et de gestion des actions ou parts et ne sont par conséquent pas exemptées de la T.V.A.⁹¹³. La Cour de justice de l'Union européenne a confirmé que la gestion d'un portefeuille individuel (gestion de fortune individuelle) ne tombe pas sous l'exemption de T.V.A.⁹¹⁴.

La décision n° E.T. 110.775 du 28 février 2006 prévoyait que les certificats verts devaient être considérés comme des titres négociables visés par l'article 44, § 3, 10° du C.T.V.A. La cession de ces certificats était par conséquent exemptée de T.V.A. Cependant, l'administration est revenue sur sa décision et considère dorénavant que les certificats verts s'apparentent plutôt à des droits similaires à des droits de licence et

⁹⁰⁵ *Manuel T.V.A.*, n° 336; *Q.R.*, Ch. repr., 1997-1998, n° 145, 19957, *Q* n° 1335, *Mchel*; *Q.R.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 75, 8464. *Q* n° 525, *Desimpel*, 29 novembre 2000.

⁹⁰⁶ *Cf.* Trib. adm. Poitiers, 25 février 1999, *R.G.F.*, 1999, 27/6.

⁹⁰⁷ C.J.C.E., 27 septembre 2001, n° C-16/00, *Cibo Participations SA*, *T.F.R.*, 212, 1148, avec note STAS, D.

⁹⁰⁸ *Q.R.*, Ch. repr., 1996-1997, n° 66, 20 janvier 1997, 8810, *Q* n° 652, *Mchel*, *Rev. T.V.A.*, n° 127, 295.

⁹⁰⁹ *Q.R.*, *Chambre*; 2009-2010, n° 102, p. 107-110, *Q* n° 299, *Brotcorne*, 12 janvier 2010; C.J.C.E., aff. C-29/08, *AB SKF*, 29 octobre 2009.

⁹¹⁰ C.J.C.E., 13 décembre 2001, n° C-235/00, *CSC Financial Services*, *F.J.F.*, N° 2002/37; C.J.C.E., 5 juillet 2012, n° C-259/11, *DTZ Zadelhoff vof*.

⁹¹¹ C.J.C.E., 10 mars 2011, aff. C-540/09, *Skandinaviska Enskilda Banken AB Mörsgrupp*, *J.Q.C.E.*, 7 mai 2011, n° 139, 8.

⁹¹² *Q.R.*, Sénat 2003-2004, n° 3-6, 422-423, *Q* n° 3-5, *Nyssens*, 8 août 2003.

⁹¹³ C.J.C.E., 13 décembre 2001, n° C-235/00, *CSC Financial Services*, *F.J.F.*, N° 2002/37. *Contra*: STAS, D. et HELLEPUTTE, C.A.H., «Emissions d'actions nouvelles et déductions de la T.V.A.», *Bank Fin. R.* 2006, n° 11, 107-113.

⁹¹⁴ C.J.U.E., 19 juillet 2012, n° C-44/11, *Deutsche Bank AG*, *J.Q.U.E.* 23 septembre 2012, n° 295, 7.

qu'il est incorrect d'encore les considérer comme des titres négociables. Cette décision est entrée en vigueur le 1^{er} avril 2008⁹¹⁵. Les certificats d'énergie thermique ou de cogénération doivent être traités de la même manière que les certificats verts⁹¹⁶.

art. 44 § 3 11° C.T.V.A.

8. Les opérations effectuées par les organismes de placement collectif visés par la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement et des organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle (art. 44 § 3 11° C.T.V.A.⁹¹⁷).

Selon le Ministre des finances, les opérations de gestion d'organismes de placement collectif peuvent être subdivisées en trois catégories:

- les services de gestion financière;
- les services de gestion administrative;
- les services matériels et techniques⁹¹⁸.

L'exemption de T.V.A. s'applique uniquement aux prestations de gestion financière et administrative, vu que seules ces dernières sont imposées par la législation financière et par la F.S.M.A. (anciennement C.B.F.A.) aux organismes de placement collectif.

La Cour de justice, par ses interventions successives, a répondu à plusieurs questions fondamentales en matière T.V.A. et de fonds d'investissement (statut T.V.A., notion de gestion, pouvoir d'appréciation des Etats membres dans la définition des fonds situés sur leur territoire, etc.)⁹¹⁹.

Les opérations effectuées par une sicafi en relation à ses investissements (biens immobiliers) ne tombent pas sous l'exemption de l'article 44, § 3, 11° du C.T.V.A. et doivent suivre leur propre régime de T.V.A.⁹²⁰. Au sujet de l'application de l'exemption pour les services prestés par les réviseurs d'entreprises, les comptables et les experts comptables d'organismes de placements collectifs, voir⁹²¹.

Les prestations qui ont pour objet la fourniture de conseils juridiques et fiscaux ne bénéficient pas, en principe, de l'exemption, sauf si la législation et la réglementation venaient à considérer comme éléments spécifiques et essentiels de la gestion et/ou en vertu du principe selon lequel l'accessoire suit le principal⁹²². De même, la fourniture de conseils par un tiers en faveur d'une société de gestion d'un fonds commun de placement tombe sous l'exemption⁹²³.

⁹¹⁵ Déc. n° E. T. 113.522 du 26 février 2008.

⁹¹⁶ Déc. n° E. T. 110.775/2 du 24 avril 2006.

⁹¹⁷ DE MINTER, M., «Organismes de placement collectif: portée de l'exemption», *Fi scol oque*, 1998, n° 674, 5; NEVELSTEEN, L. et VAN DEN PLAS, R., «Collectieve bel eggingsinstellingen en B.T.W.: een analyse», *A. F. T.*, n° 3, mars 2002, 125-140; Crc. n° AAF 3 du 15 février 2007.

⁹¹⁸ *Q R*, Sénat, 2000-2001, n° 1-40, *Q*, n° 650, de Cippelle, 15 mai 2000.

⁹¹⁹ C. J. C. E., 21 octobre 2004, n° C-8/03, Banque Bruxelles Lambert S.A. (BBL); C. J. C. E., 4 mai 2006, n° C-169/04, *Abbey National plc.*; C. J. C. E., 28 juin 2007, n° C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc.*; GASPAROTTO, B. et KIRSCH, S., «L'irrésistible exonération T.V.A. des fonds d'investissement» Agéfi, Luxembourg, septembre 2007; GASPAROTTO, B., KIRSCH, S. et LESAGE, Th., «Extension aux SICAR des règles de T.V.A. relatives aux fonds d'investissement? Analyse à l'aune de la jurisprudence européenne», *ACE Magazine*, n° 6.

⁹²⁰ *Q R*, Sénat, 1998-1999, n° 1-99, 5246, *Q* n° 1510 DELCROIX, 27 novembre 1998.

⁹²¹ *Q R*, Ch., 2003-2004, n° 15, 2146-2147, *Q* n° 20, Fournaux; 1^{er} septembre 2003, *Q R*, Ch., 2003-2004, n° 15, 2145, *Q* n° 15, Fournaux, 1^{er} septembre 2003.

⁹²² *Voy. circulaire* n° A. F. E. R. 22/2008 (E. T. 113.316) du 17 juin 2008 pour les organismes de financement de pensions; Van Robbroeck N., «Het belastingregime van een CFP: het plaatje raakt ingevuld», *Fi sc. Act.*, p 6-13, 8 octobre 2008.

⁹²³ C. J. C. E., 7 mars 2013, n° C-275/11, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH*, *T. F. R.*, 2013, n° 441, 406.

La portée de l'exemption de la gestion des organismes de financement de pensions a été réduite dans la circulaire n° 22 du 17 juin 2008. Celle-ci reprend les principaux principes en matière de gestion des OPC et les adapte eu égard à la jurisprudence européenne, aux OFP⁹²⁴.

Selon la Cour de justice, ne tombe pas sous l'exemption, la gestion d'un fonds de placement dans lequel les actifs d'un règlement de pension sont rassemblés dans la mesure où les membres ne supportent pas le risque qui est lié à la gestion de ce fonds et dans la mesure où les cotisations de l'employeur au règlement de pension sont pour lui un moyen de respecter ses obligations légales à l'égard de ses travailleurs salariés⁹²⁵.

La Belgique connaît toutefois une exemption T.V.A. spécifique pour la gestion des fonds de pension qui sont organisés sous la forme d'un organisme de financement de pensions (O.F.P.).

§ 5. TIMBRES-POSTE, JEUX ET PARI S

5661

art. 44 § 3 12° C.T.V.A.

Les livraisons, à leur valeur faciale, de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement à l'intérieur du pays, de timbres fiscaux et d'autres valeurs similaires sont exemptées de la T.V.A. (art. 44 § 3 12° C.T.V.A.).

5662

art. 44 § 3 13° C.T.V.A.

Les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sont exemptés de la T.V.A. sous réserve des conditions et limites déterminées par le Roi (art. 44 § 3 13° C.T.V.A.).

Ainsi, l'octroi par un organisateur, à titre onéreux, du droit de participer à une compétition sportive à laquelle sont liés des prix ou primes, est visé par la présente exemption et échappe donc à l'application de la taxe. La T.V.A. sur l'achat des prix n'est pas déductible⁹²⁶.

L'organisateur d'une course cycliste n'a aucun droit à déduction de la T.V.A. étant donné que ce type d'activité est exempté de T.V.A.⁹²⁷.

Les intermédiaires agissant dans des prises de paris ne peuvent pas bénéficier de l'exemption⁹²⁸. Cependant, quand un opérateur économique intervient comme véritable commissionnaire et qu'il agit en nom propre, mais pour le compte de l'organisateur, cet intermédiaire-commissionnaire peut appliquer l'exemption⁹²⁹. Dans le même sens, la Cour de justice a jugé que la prestation de services de *call centre*, effectuée au bénéfice d'un organisateur de paris par téléphone et qui inclut l'acceptation des paris au nom de l'organisateur par le personnel du prestataire desdits services, ne constitue pas une opération de paris et, dès lors, ne peut pas bénéficier de l'exemption de la T.V.A.⁹³⁰.

Pour un commentaire, voir circulaire n° 6 de 1994.

⁹²⁴ *Q.R.*, Ch. repr. 2003-2004, n° 13, *Q* n° 19, FOURNAUX, 1^{er} septembre 2003.

⁹²⁵ C.J.C.E., 7 mars 2013, n° C-424/11, *Wheels*, *T.F.R.*, 2013, n° 441, 406.

⁹²⁶ Anvers, 21 février 2012, *Cour. fisc.*, 2012, n° 5, 287; *Q.R.*, Ch. repr., n° 042, 2008-2009, 11270, *Q* n° 389, BROTCORNE, 8 octobre 2008.

⁹²⁷ Trib. Anvers, 7 décembre 2007, *La Lettre T.V.A.*, 08/17-2.

⁹²⁸ Trib. Bruxelles, 28 février 2003, *Fiscalog*, 2003, n° 911, 11.

⁹²⁹ C.J.C.E., 14 juillet 2011, aff. C-464/10, *Pierre Henfling, Raphaël David et Koenraad Tanghe* (Tercé Franco-Belge sa), *J.Q.C.E.*, 10 septembre 2011, n° 269, 17.

⁹³⁰ C.J.C.E., 13 juillet 2006, n° C-89/05, *United Utilities plc*.

Une législation nationale qui prévoit que l'exploitation de tous les jeux et appareils de jeux de hasard est exonérée de la T.V.A. lorsqu'elle est effectuée dans des casinos publics agréés, alors que l'exercice de cette même activité par des opérateurs autres que les exploitants de tels casinos ne bénéficie pas de cette exemption est contraire aux dispositions de la Sixième Directive⁹³¹.

§ 6. SERVICES POSTAUX

5662, 50

art. 44 § 3 14° C.T.V.A.

La S.A. bpost est assujettie à la T.V.A. à partir du 1^{er} janvier 2005. L'article 44, § 3, 14° du C.T.V.A. instaurait à partir du 1^{er} janvier 2005 une exemption pour les «services publics postaux», ce sont les services postaux qui sont confiés à la S.A. bpost en tant que «prestataire de service universel⁹³²».

La notion de «services public postaux» doit être interprétée en ce sens qu'il vise des opérateurs, publics ou privés, qui s'engagent à assurer dans un Etat membre la totalité ou une partie du service postal universel (tel qu'il est défini à l'article 3 de la Directive n° 97/67/CE du Parlement européen et du Conseil, du 15 septembre 1997, concernant les règles communes pour le développement du marché intérieur des services postaux de la Communauté et l'amélioration de la qualité du service, telle que modifiée par la Directive n° 2002/39/CE du Parlement européen et du Conseil, du 10 juin 2002). Par ailleurs, l'exemption s'applique à des prestations de services et à des livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des transports de personnes et des télécommunications, que les services publics postaux effectuent en tant que tels, à savoir au titre de leur qualité d'opérateur qui s'engage à assurer dans un Etat membre la totalité ou une partie du service postal universel. Elle ne s'applique pas à des prestations de services ni à des livraisons de biens accessoires à ces prestations dont les conditions ont été négociées individuellement⁹³³.

Depuis le 1^{er} janvier 2012, il n'est plus requis qu'il s'agisse d'activités de services postaux 'publics', mais l'exemption s'applique à tous les prestataires de services postaux qui s'engagent à assurer la totalité ou une partie du service postal universel, lorsque ces prestations de services concernent des services postaux universels tels que définis à l'article 142 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques⁹³⁴.

Sect i on I I I .

Opérations exemptées, mais taxables sur option

5662, 60

Bibliographie – DE BROE, L., «Onroerende leasing en B.T.W.», *Not. Fisc. M.*, 1990, 237-255.

⁹³¹ C. J. C. E., 17 février 2005, n° C-453/02 et n° C-462/02, Linneweber et Akritidis; *J. O. C. E.*, 16 avril 2005, 93, 1.

⁹³² Loi-Programme du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002, deuxième édition; Déc. n° E.T. 76.901 du 7 janvier 2005.

⁹³³ C. J. C. E., 23 avril 2009, n° C-357/07, TNT Post UK Ltd.

⁹³⁴ Art. 2 loi du 5 avril 2011 visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée. *M.B.*, 21 avril 2011.

§ 1. OPÉRATIONS PORTANT SUR DES IMMEUBLES

5663

art. 44 § 3 1° et 2° b) C.T.V.A.

Sont exemptés, sous réserve d'option préalable par l'assujetti:

- la livraison d'un bâtiment neuf, les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur des bâtiments neufs si elles sont effectuées dans le délai-T.V.A.
Pour les conditions de l'option, voir A.R. n° 14. La Cour de justice a dû se prononcer sur la question de savoir si, en cas de livraison de bâtiments, l'option en faveur de la taxation T.V.A. peut être limitée aux bâtiments, à l'exclusion du sol y attaché. Dans son arrêt du 8 juin 2000, la Cour a décidé que, conformément aux règles communautaires, l'option doit porter, «de manière indissociable, sur les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attaché»⁹³⁵. Sur la base de cet arrêt et de l'avis demandé au Comité T.V.A., la cession de terrains adjacents (c'est à dire simultanément à la livraison d'un bâtiment neuf à des fins de T.V.A., par un vendeur professionnel ou par un contribuable occasionnel), la livraison des terrains sera soumise à la T.V.A. depuis le 1^{er} janvier 2011⁹³⁶. Une décision administrative précise les modalités pratiques du régime modifié⁹³⁷;
- le leasing immobilier consenti par une entreprise quelconque, lorsque cette entreprise édifie, fait édifier ou acquiert, avec paiement de la T.V.A., le bâtiment sur lequel porte le contrat en question, et que le preneur en leasing loue le bien en vue de l'utiliser pour une activité exercée en tant qu'assujetti; le Roi précise les conditions auxquelles le contrat de leasing doit satisfaire, particulièrement en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet, de même que les droits et obligations du bailleur (A.R. n° 30).

Vu l'importance d'une telle convention de location et sa durée, il a été décidé qu'un donneur en leasing a la qualité d'assujetti sur la base de l'article 18, § 2 et de l'article 4 du C.T.V.A., même s'il ne conclut qu'une seule fois une telle convention de location-financement⁹³⁸.

§ 2. OPÉRATIONS DE PAIEMENT ET D'ENCAISSEMENT

5664

Les opérations de paiement et d'encaissement, y compris la négociation sont taxables sur option⁹³⁹.

⁹³⁵ C. J. C. E., 8 juin 2000, n° C-400/98, *Breitschl, F. J. F.*, N° 2000/187; *T. F. R.*, n° 198, 2001, 303, avec note STAS, D.; VAN STEENWINKEL, J. et THEISSEN, A., «VAT Treatment of Conveyances of Buildings and the Land on Which They Stand», *International VAT Monitor*, 2001, 25; VAN MELKEBEKE, P., «Belgisch systeem van verkopen van onroerend goed onder het stelsel van de BTW onder vuur», *Nieuwsbrief Notariaat*, 2001, n° 3, 4.

⁹³⁶ Art. 146 Loi-programme du 23 décembre 2009, *M.B.*, 20 décembre 2009.

⁹³⁷ Déc. n° E.T. 119.318, 28 octobre 2010.

⁹³⁸ C. r. c. n° 10, 2007, point 53.

⁹³⁹ Pour les formalités voir C. r. c. n° 18 du 26 octobre 1979, *Rev. T. V. A.*, 1980, n° 43, 23.

§ 3. OPÉRATIONS EN MATIÈRE D'OR D'INVESTISSEMENT

5665, 10

art. 44bis C.T.V.A.

Le taux réduit de 1 % pour l'or d'investissement est abrogé et remplacé, à partir du 1^{er} janvier 2000, par une exemption spécifique pour la livraison, l'acquisition intracommunautaire et l'importation d'or d'investissement (art. 44bis C.T.V.A.). En ce qui concerne la livraison intracommunautaire et l'exportation, aucune immunisation n'est prévue. Ces opérations tombent sous le régime d'exemption normal des articles 39 et 39bis du C.T.V.A. Cette exemption s'applique également aux prestations fournies par des intermédiaires qui n'agissent pas sous les conditions de l'article 13, § 2 du C.T.V.A., et qui interviennent dans la livraison d'or d'investissement pour leur mandant⁹⁴⁰.

5665, 20

art. 44 § 1^{er} al. 2 et 3 C.T.V.A.

Les assujettis qui produisent de l'or d'investissement ou transforment de l'or en or d'investissement, d'une part, et, d'autre part, les assujettis qui fournissent normalement de l'or à destination industrielle, peuvent, pour autant qu'il s'agisse d'une livraison locale à un autre assujetti, opter pour l'application de la T.V.A. (art. 44bis § 1^{er} al. 2 et 3 C.T.V.A.). Cette option peut également être exercée par des intermédiaires qui n'agissent pas sous les conditions de l'article 13, § 2 du C.T.V.A.

Septième partie Déduction de la taxe

Chapitre I

Principes généraux

- Bibliographie
- VANDENBERGHE, L., *Aftrek en teruggaaf van B.T.W.*, Anvers, Intersentia, 1998.
 - DE NEEF, G., «Enkele beschouwingen bij het recht op B.T.W.-aftrek», in WAECKELBERGH, W., *Fiscaal Praktijkboek 1995-96, Indirecte belastingen*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen, 1996, 377-416.
 - PEETERS, H., «Het recht op aftrek van de B.T.W.», *Fiskofoon*, 1994, n° 127, 195-201.
 - SEPULCHRE, V., «Ouverture du droit à déduction de la T.V.A. en amont et assujettissement mixte dans la jurisprudence européenne: évolution ou révolution en 2000 et en 2001?», *R.G.F.*, 2001, 254-281 et 293-313.
 - SEPULCHRE, V., «Les exclusions de déduction de la T.V.A. et la revente de biens», *R.G.F.*, 2002, 303-313.
 - VANDEBERGH, H., «Aftrek en herziening van de aftrek van BTW in de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie», *T.F.R.*, 2008, n° 345, 675-711.

5700

La T.V.A. se caractérise essentiellement par le régime des déductions. Il vise à libérer entièrement l'entrepreneur de la taxe due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques. C'est par le jeu des déductions qu'il est possible d'éviter tout cumul d'impôt et d'atteindre ainsi la plus grande neutralité.

⁹⁴⁰ Cir. n° 3, 12 octobre 2000.

La déduction de la taxe est un droit qui est accordé, sur la base de l'article 45 du C.T.V.A., à tout assujetti qui a effectivement cette qualité et qui agit comme tel pour récupérer, suivant des règles strictes, la T.V.A. sur certaines dépenses et charges supportées dans le cadre de l'activité qu'il exerce (la T.V.A. déductible ou la T.V.A. payée en amont)⁹⁴¹. Pour que le droit à la déduction puisse naître, il est important, par conséquent, que l'intéressé agisse en tant qu'assujetti⁹⁴². Le fait qu'une entreprise ne soit pas encore enregistrée comme assujetti au moment de la naissance du droit à la déduction, n'a pas d'influence sur le droit matériel à la déduction⁹⁴³.

La déduction s'opère en imputant la T.V.A. déductible sur la T.V.A. qu'il a portée en compte à ses clients (la T.V.A. due). Seul le solde doit être versé au Trésor. Lorsque le montant de la T.V.A. déductible excède celui de la T.V.A. due, l'assujetti est en situation de crédit d'impôt vis-à-vis de l'Etat (art. 47 C.T.V.A.) et ce crédit lui sera remboursé, à sa demande, et sous certaines conditions (art. 76 § 1^{er} C.T.V.A.).

Le droit à déduction n'est pas exercé séparément pour chaque opération, mais s'opère globalement dans la déclaration T.V.A. que l'assujetti est tenu de déposer périodiquement.

art. 76 § 2 C.T.V.A.

art. 9 § 2

A.R. n° 4

art. 7

A.R. n° 31

Les assujettis établis à l'étranger qui n'ont pas en Belgique d'établissement stable ni de représentant responsable peuvent exercer leur droit à déduction par voie de restitution (art. 76 § 2 C.T.V.A.; art. 9 § 2 A.R. n° 4; art. 7 A.R. n° 31⁹⁴⁴,⁹⁴⁵). Cette forme de récupération existe aussi pour les assujettis occasionnels au sens de l'article 8, § 1^{er}, 2 et 3 du C.T.V.A.

5702

Les particularités en matière de déduction de la taxe en amont sont réglées par l'A.R. n° 3 du 10 décembre 1969.

⁹⁴¹ Gand, 29 septembre 1986, *F.J.F.*, N° 1987/196, 344; voir aussi Gand, 26 mars 1987, *F.J.F.*, N° 1988/147.

⁹⁴² C.J.C.E., 2 juin 2005, aff. C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, *F.J.F.*, N° 2006/13; C.J.C.E., 30 mars 2006, aff. C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, *F.J.F.*, N° 2007/100.

⁹⁴³ C.J.C.E., 21 octobre 2010, aff. C-385/09, *Nidera Handelssocieta*, *F.J.F.*, N° 2011/97.

⁹⁴⁴ Cir. n° 30, 5 décembre 1975, n° 6, 10 mars 1981, n° 4, 24 février 1988 et n° 1, 9 mars 1998.

⁹⁴⁵ L'assujetti étranger qui dispose d'un établissement stable dans un autre Etat membre, récupère dans cet Etat membre la T.V.A. par le biais du droit à la déduction et non *via* la procédure de restitution de la Huitième Directive. Ceci s'applique aussi pour la T.V.A. qui a été facturée à l'assujetti et pour laquelle l'établissement stable n'est pas intervenu (C.J.C.E., 16 juillet 2009, aff. C-244/08, *Commissio n/Italie*, *T.F.R.*, 2009, n° 369, 865).

Chapitre II

Naissance du droit à déduction

Sect i o n I .

Moment

5703

art. 2

A.R. n° 3

Le droit à déduction naît au moment même où la T.V.A. déductible est devenue exigible (art. 2 A.R. n° 3).

Le droit à déduction s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Toute limitation du droit à déduction a une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doit s'appliquer de manière similaire dans tous les Etats membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la Directive⁹⁴⁶.

Est un assujetti pouvant exercer des droits à déduction quiconque accomplit des actes d'investissement étroitement liés et nécessaires à une activité taxable^{947, 948}.

Le droit à déduction reste acquis lorsque l'assujetti, en raison de circonstances étrangères à sa volonté, n'a jamais utilisé les biens et services pour effectuer des opérations taxées, pour autant qu'il ait eu l'intention, étayée par des données objectives, de démarrer une activité économique soumise à la T.V.A., et pour autant que cette intention ait été de bonne foi, et cela même si cette activité n'a jamais débuté. Cette intention n'est plus prouvée dès qu'il est établi que l'activité projetée a échoué⁹⁴⁹. Le cas échéant, la livraison d'un bien d'investissement au cours de la période de régularisation peut donner lieu à une régularisation de la déduction. Dans les situations frauduleuses ou abusives dans lesquelles l'intéressé a feint de vouloir déployer une activité économique particulière, mais a cherché en réalité à faire entrer dans son patrimoine privé des biens pouvant faire l'objet d'une déduction, l'administration fiscale peut demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites puisque ces déductions ont été accordées sur la base de fausses déclarations⁹⁵⁰. Un droit à déduction ne peut être exercé que si la personne concernée est un assujetti et si les biens et les services pour lesquels on invoque ce droit sont utilisés par l'assujetti à un stade ultérieur pour ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens ou ces services sont fournis par un autre assujetti⁹⁵¹.

En pratique, la déduction ne s'opère que dans la déclaration T.V.A. qui se rapporte à la période au cours de laquelle le droit à déduction est né, ou dans une déclaration T.V.A. qui est introduite dans les trois années civiles qui suivent l'année civile à laquelle la taxe à déduire est devenue exigible (art. 4 A.R. n° 3).

Sect i o n II .

⁹⁴⁶ C. J. C. E., 6 juillet 1995, n° C-62/93, BP Soupergaz, *Rec.*, I-1883.

⁹⁴⁷ C. J. C. E., 14 février 1985, n° 268/83, Rompelman, *Rec.*, I-655; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, 737. Voir pour une application: Trib. Louvain, 2 janvier 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 396.

⁹⁴⁸ De même, la T.V.A. sur des frais exposés dans le cadre de la préparation à l'extension d'une activité entre en considération pour la déduction (Gand, 10 novembre 2010, *Fiscologie*, 2010, 14).

⁹⁴⁹ Gand, 7 mars 2006, *T.F.R.*, 309, 1^{er} novembre 2006, 801. Voir aussi Anvers 13 novembre 2007, *R.A.G.B.* 2008, n° 18, 1153.

⁹⁵⁰ C. J. C. E., 29 février 1996, aff. 110/94, Inzo, *Rev. T.V.A.*, 122, 696; C. J. C. E., 15 janvier 1998, n° C-37/95, Ghent Coal Terminal, *F.J.F.*, N° 1998/39; C. J. C. E., 8 juin 2000, n° C-400/98, Breitsohl, *F.J.F.*, N° 2000/187, *T.F.R.*, n° 198, 2001, 303, avec note STAS, D.; *A.F.T.*, n° 11, 2000, 474; *R.W.*, 2001-2002, n° 6, 2001, 212; C. J. C. E., 21 mars 2000, n° C110/98 et C-147/98, Gabalfrisa, *Rec.*, I-1577; C. J. C. E., 3 mars 2005, n° C-32/03, I/S Fini H

⁹⁵¹ C. J. C. E., 6 décembre 2012, n° C-285/11, Bonik, *T.F.R.*, 2013, n° 437, 230; C. J. C. E., 18 juillet 2013, n° C-124/12, Maritza, *J.Q.C.E.C.*, 7 septembre 2013, n° 260, 12.

Conditions de forme

§ 1. LI VRAI SONS DE BIENS ET PRESTATIONS DE SERVICES

5704

En ce qui concerne la T.V.A. acquittée sur les biens et les services qui lui sont fournis, l'assujetti doit être en possession de l'original de la facture qui lui a été remise.

- La Directive T.V.A. fait en principe dépendre l'exercice du droit à déduction de la production de l'original de la facture ou du document qui, suivant les critères fixés par l'Etat membre concerné, est considéré comme en tenant lieu⁹⁵². Une facture *pro forma* n'est, par conséquent, pas un document sur la base duquel le droit à la déduction peut être exercé⁹⁵³.
- Lorsque l'original de la facture est égaré ou détruit accidentellement, il faut demander un double de la facture au fournisseur ou au prestataire de service. Cette copie de la facture doit être en tout point conforme à la facture originale et doit être complétée par la mention suivante: «Double délivré à la demande du client pour remplacer l'original égaré ou détruit – circulaire T.V.A. 10/1974». Sur la base de ce document muni de la mention requise, on peut bénéficier de la déduction T.V.A.
- Dès lors qu'un assujetti qui est établi dans un Etat membre a la possibilité de prouver son droit au remboursement de la T.V.A. en produisant un duplicata ou une photocopie de la facture (lorsque l'original lui est parvenu et a ensuite été perdu sans qu'une telle perte lui soit imputable), une telle possibilité doit également être reconnue à l'assujetti qui n'est pas établi dans cet Etat membre lorsque la transaction qui est à l'origine de la demande de remboursement a eu lieu et qu'il n'y a pas de risque de demandes de remboursement ultérieures⁹⁵⁴.
- Le droit à déduction doit être exercé au titre de la période de déclaration au cours de laquelle la livraison des biens ou la prestation des services a été effectuée et au cours de laquelle l'assujetti est en possession de la facture⁹⁵⁵.

En ce qui concerne la T.V.A. acquittée sur une opération qui est assimilée à une livraison par l'article 12, § 1^{er}, 3 et 4 du C.T.V.A. ou à un service assimilé par l'article 19, § 2, 1^o ou § 3 du C.T.V.A., il doit établir le document visé à l'article 3 de l'A.R. n^o 1 (voir n^o 5813) et reprendre la T.V.A. dans sa déclaration.

Si le cocontractant du fournisseur ou du prestataire de services est tenu de payer lui-même la T.V.A. (report de taxation), il doit être en possession d'une facture délivrée par eux et avoir acquitté la T.V.A. de la manière prescrite. Selon la Cour de justice, il n'est toutefois pas requis dans ce cas, pour l'exercice du droit à la déduction, d'être en possession d'une facture qui reprend toutes les mentions prescrites⁹⁵⁶. Le principe de la neutralité fiscale exige que la déduction de la taxe acquittée en amont soit permise, si les conditions matérielles pour le droit à la déduction sont remplies. Il en va également ainsi lorsque le fournisseur – *émetteur de la facture* – ne s'est à tort pas (encore) fait enregistrer à des fins T.V.A.⁹⁵⁷.

5705

⁹⁵² C. J. C. E., 5 décembre 1996, n^o 85/95, *J. Reisdorf, Rev. T. V. A.*, n^o 128, 476.

⁹⁵³ *Q R*, Chambre 2008-2009, n^o 059, 86-89, *Q* n^o 276, CLAES, 2 février 2009.

⁹⁵⁴ C. J. C. E., 11 juin 1998, n^o 361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, Rec.*, I-3495.

⁹⁵⁵ C. J. C. E., 29 avril 2004, n^o C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GrbH, F. J. F.*, N^o 2006/12.

⁹⁵⁶ C. J. C. E., 1^{er} avril 2004, n^o C-90/92, *Bockemühl*.

⁹⁵⁷ C. J. C. E., 22 décembre 2010, aff. C-438/09, *Bogusław Juliusz Dankowski*, F. J. F., N^o 2011/188.

Les factures doivent être sincères et la T.V.A. doit être légalement due.

- Facture antidatée⁹⁵⁸.
- Factures fictives⁹⁵⁹.
- L'administration de la T.V.A. peut se fonder sur des pièces d'un dossier pénal et sur les déclarations du redevable pour prouver le caractère fictif des livraisons et le caractère inexact des factures, et partant refuser la déduction de la T.V.A.⁹⁶⁰.
- Factures avec T.V.A., en violation du report de perception sur le cocontractant⁹⁶¹.
- Factures avec de la T.V.A. qui n'est pas due sur la base de l'article 11 du C.T.V.A.⁹⁶².
- Pour pouvoir exercer son droit à la déduction T.V.A., l'assujetti doit également pouvoir prouver la réalité de l'opération sur laquelle porte la facture⁹⁶³.
- Le droit à la déduction de la taxe payée en amont est limité à la T.V.A. qui est effectivement due⁹⁶⁴.
- Sur le droit à déduction et l'abus de droit⁹⁶⁵.
Le droit à déduction ne peut être dénié à un assujetti seulement sur la base de la constatation qu'en amont ou en aval, une fraude ou des irrégularités ont été commises, sauf si on peut démontrer que l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il y avait fraude ou irrégularités⁹⁶⁶.
- A l'égard du droit à la déduction et les assujettis de bonne foi impliqués dans un carrousel T.V.A.⁹⁶⁷. Un prix d'acquisition anormalement bas n'indique pas automatiquement la participation à une fraude T.V.A.⁹⁶⁸.

5708

Les factures et les documents doivent être établis conformément aux arrêtés d'exécution (réguliers quant à la forme).

- L'exercice du droit à déduction peut dépendre de la mention sur la facture d'éléments qui sont étrangers à la nature, à l'essence et à l'objet de la facture: pas d'incompatibilité avec le droit fiscal européen⁹⁶⁹.

⁹⁵⁸ Voir Anvers, 26 mars 1985, *F.J.F.*, N° 1985/148; *Rev. T.V.A.*, 1986, n° 70, 40.

⁹⁵⁹ Voir Gand, 24 juin 1988, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 84, 37; VANDEBERGH, H., «Aftrek van ten onrechte gefactureerde B.T.W.», *T.F.R.*, 1990, 189 et www.monKEY.be, Module Btw Vandewinkel e, «Vermelding van BTW op een factuur maakt deze opeisbaar in hoofde van degene die de factuur heeft uitgereikt».

⁹⁶⁰ Gand, 29 septembre 1997, *F.J.F.*, N° 1998/56.

⁹⁶¹ C.J.C.E., 13 décembre 1989, n° 342/87, *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 93, 37; www.monKEY.be, Module Btw Vandewinkel e, «Geen recht op aftrek voor «fictieve» handelingen»; *Rec. C.J.C.E.*, 1989, 4227; Trib. Bruxelles, 11 avril 2002, *Cour. fisc.*, 2002, n° 12, 437.

⁹⁶² Liège, 2 novembre 1989, *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 95, 226, *F.J.F.*, N° 1991/139; Trib. Liège, 10 mars 1989, *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 95; Liège, 10 mars 1990, *F.J.F.*, N° 1990/117.

⁹⁶³ Liège, 2 juin 1998, *F.J.F.*, N° 2000/175; Trib. Anvers, 23 juin 2008, *Acc. & Fisc.*, 2008, n° 43.

⁹⁶⁴ C.J.C.E., 13 décembre 1989, *Genius Hbl d'ing. Rev. T.V.A.*, 1991, n° 93, 37; Trib. Bruxelles, 11 avril 2002.

⁹⁶⁵ C.J.C.E., 21 février 2006, n° C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, *F.J.F.*, N° 2006/160; C.J.C.E., 21 février 2006, n° C-255/02, Halifax plc, *F.J.F.*, N° 2006/161; C.J.C.E., 21 février 2006, n° C-419/02, BUPA Hospitals Ltd, *F.J.F.*, N° 2006/162; STAS, D., «Veldra een anti-misbruikbepalingszake BTW?», *T.F.R.*, 2004, 463-467; SEPULCHRE, V., «Les réalités économiques en T.V.A.: peut-on subjectiver la T.V.A. selon les intentions des parties?», *R.G.F.*, 2004, n° 2, 0-21.

⁹⁶⁶ C.J.C.E., 12 janvier 2006, nos C-355/03 et C-484/03, Optigen e.a., *F.J.F.*, N° 2006/165; C.J.C.E., 6 juillet 2006, nos C-439/04 et C-440/04, Kittel et Recolta Recycling, *F.J.F.*, N° 2007/250; C.J.C.E., 21 juin 2012, nos C-80/11 et C-142/11, Mahageben en Peter David, *T.F.R.*, 2012, n° 425, 681; C.J.C.E., 6 décembre 2012, n° C-285/11, Bonik, *T.F.R.*, 2013, n° 437, 230; C.J.C.E., 6 septembre 2012, n° C-324/11, Toth, *T.F.R.*, 2012, n° 429, 901; C.J.C.E., 31 janvier 2013, n° C-643/11, LVK – 56, *T.F.R.*, 2013, n° 437, 235.

⁹⁶⁷ Cass. 10 octobre 2000, *F.J.F.*, N° 2003/237; Liège, 13 juin 2003, *F.J.F.*, N° 2004/21; *Q* n° 272, VI SEUR, 20 février 2004, *QR*, Ch. repr., n° 28, 2003-2004, 13 avril 2004, 4350, *Cour. fisc.*, 2004, 506-510; AMAND, C., «Déduction de la T.V.A. par un acheteur de bonne foi impliqué dans un carrousel T.V.A.», *R.G.F.*, 2004, n° 3, 8-31. Voir aussi: Trib. Nvelles, 14 avril 2008, *F.J.F.*, N° 2009/140.

⁹⁶⁸ Cass. 25 février 2013.

⁹⁶⁹ C.J.C.E., 14 juillet 1988, affaires jointes n° 123/87 et 330/87, Jeunehomme, *Fisc. Koer.*, 1988, 88,402 avec le commentaire de VANDEBERGH, H., *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 95, 175; SEUTIN, P., «Réflexions sur la facture et l'exercice du droit à déduction de la T.V.A.», *R.G.F.*, 1991, 259; VANDEBERGH, H., «De factuur en de aftrek van B.T.W.», *T.F.R.*, 1991, 136.

- Les Etats membres peuvent refuser le droit à déduction lorsque les factures sont incomplètes, même si ces factures sont complétées après la décision du refus de la déduction par le biais de la transcription de données d'où il ressort que les opérations facturées ont effectivement eu lieu⁹⁷⁰.
- Les mentions nécessaires pour assurer la perception de la T.V.A. et son contrôle par l'administration ne doivent pas, par leur nombre ou leur technicité, rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction⁹⁷¹.
- Selon une certaine jurisprudence, la T.V.A. figurant sur des factures qui sont irrégulières quant à la forme, peut être néanmoins portée en déduction lorsqu'il n'existe aucun doute sur la réalité des opérations facturées⁹⁷².
- Il appartient au juge de fond d'examiner si les mentions manquantes sur des factures étaient nécessaires pour permettre à l'administration de la T.V.A. de considérer que le droit à déduction ne pouvait pas être exercé⁹⁷³.
- A propos d'éléments inexacts et manquants sur une facture⁹⁷⁴.
- L'obligation de détenir une facture conforme ne permet pas à l'assujéti de compléter les mentions essentielles à la lumière d'autres documents en vue de fonder son droit à la déduction⁹⁷⁵.
- Le document qui doit être établi par le preneur de certains services ou par l'acquéreur intracommunautaire en l'absence d'une facture, ne donne pas droit à la déduction de T.V.A. dans le chef de l'acquéreur intracommunautaire. Le preneur du service doit attendre une facture du prestataire de service s'il veut pouvoir exercer son droit à la déduction de T.V.A.⁹⁷⁶.
- Les factures qui ne contiennent que la mention «pour prestations rendues» peuvent être des factures régulières⁹⁷⁷.
- Une Cour d'appel ne peut suppléer à l'absence de la mention de la date de livraison en invoquant qu'il ressort d'une enquête administrative menée par l'administration que le fournisseur livrait habituellement le bien en même temps qu'il encaissait le prix⁹⁷⁸.

Le droit à la déduction peut être exercé sur la base d'une facture qui a été envoyée par télécopie ou en format pdf, pour autant que toutes les conditions matérielles et formelles soient respectées⁹⁷⁹.

Lorsqu'une facture émise par un fournisseur ne contient pas toutes les mentions devant y figurer obligatoirement, la Cour de cassation estime que le droit à déduction doit être rejeté même lorsque l'acquéreur prouve avoir payé la taxe à ses fournisseurs, qu'il établit l'identité de ces derniers, de sorte que l'absence des mentions obligatoires n'a pas empêché l'administration de contrôler le versement effectif de la T.V.A. par les fournisseurs.⁹⁸⁰

⁹⁷⁰ C. J. C. E., 8 mai 2013, n° C-271/12, Petroma, *T. F. R.*, 2013, n° 445, 614.

⁹⁷¹ C. J. C. E., 14 juillet 1988, n° 123/87 et 330/87, *Jeunehomme, Rec.*, 4517; *Rev. T. V. A.*, 1991, 187; C. J. C. E., 18 juillet 2013, n° C-78/12, Evita-K, *J. Q. C. E. C.*, 7 septembre 2013, n° 260, 11.

⁹⁷² Trib. Courtrai, 13 mai et 2 septembre 1991, *Fisc. Koer.*, 1991, 91/469 et 91/545.

⁹⁷³ Gand, 17 novembre 1997, *F. J. F.*, N° 1997/293, 645.

⁹⁷⁴ Voir Cass., 4 décembre 1989, *Cour. fisc.*, 1990, 90/350; Cass., 7 juin 1996, *F. J. F.*, N° 1996/188; Cass., 19 septembre 1996, *F. J. F.*, N° 1996/245; Trib. Anvers, 23 janvier 1986, *F. J. F.*, N° 1986/206; Trib. Anvers, 21 novembre 1986, *F. J. F.*, N° 1987/169; Trib. Anvers, 21 novembre 1986, *F. J. F.*, N° 1987/195; Gand, 15 septembre 1986, *F. J. F.*, N° 1987/194; Liège, 25 novembre 1987, *F. J. F.*, N° 1988/172; Trib. Charleroi, 20 septembre 1988, *F. J. F.*, N° 1989/65, *Rev. T. V. A.*, 1991, n° 94, 99; Liège, 7 avril 1989, *F. J. F.*, N° 1990/116; *Rev. T. V. A.*, 1991, n° 95, 215; Trib. Anvers, 28 février 2003, *Fiscologie* 2003, 904, 11, Trib. Gand, 13 mars 2003, *Cour. fisc.*, 2003, 511; Trib. Bruxelles, 15 mai 2003, *Fiscologie* 2003, 904, 11.

⁹⁷⁵ Cass., 13 octobre 2000, *T. F. R.*, 2001, n° 200, 429, avec note DEREZ, B.

⁹⁷⁶ *Q R*, Sénat, n° 2-35, 1710. *Q* n° 834, Nyssens, du 12 octobre 2000.

⁹⁷⁷ Trib. Bruges, 18 juin 2002, *Cour. fisc.*, 2002, n° 16, 534; *contra* Trib. Bruges, 18 novembre 2003, *F. J. F.*, N° 2004/234.

⁹⁷⁸ Cass., 7 juin 1996, *F. J. F.*, N° 1996/188.

⁹⁷⁹ *Q R*, *Chambre* 2010-2011, n° 40, 3, *Q* n° 0239, Brotcorne, 21 janvier 2011.

⁹⁸⁰ Cass., 19 septembre 1996, *F. J. F.*, N° 1996/245.

On peut sérieusement douter de la pérennité de cette jurisprudence, alors qu'une jurisprudence de la Cour de justice se base clairement sur une application moins stricte des conditions formelles.

Tout d'abord, la Cour avait déjà décidé dans le passé que lorsque le cocontractant doit acquitter la T.V.A. sous l'application du report de taxation, il ne doit pas, pour l'exercice du droit à déduction, être en possession d'une facture qui contient toutes les mentions réglementaires⁹⁸¹. Il en va également ainsi lorsqu'un contribuable ne satisfait pas à certaines conditions formelles, comme la correction obligatoire des factures originales suite à une instauration rétroactive d'un report de taxation⁹⁸².

Dans la circulaire n° AAF 7/2007, l'administration a déclaré que ce principe était applicable à tous les cas de report de paiement. Elle met ainsi un terme à sa position traditionnelle et (trop) formaliste en la matière⁹⁸³.

Factures émises par des tziganes lors de la vente de voitures d'occasion⁹⁸⁴.

Un assujetti a été contrôlé à plusieurs reprises, sans que des objections aient été émises à l'égard de factures irrégulières en la forme. L'administration rejette ensuite rétroactivement la déduction pour le motif que le cocontractant n'a pas versé la T.V.A. qu'il a reçue. L'administration se voit refuser ce droit d'action sur la base de la violation du principe de la sécurité juridique⁹⁸⁵.

Pour un cas où aucun report de taxation n'était d'application, la Cour a décidé que le droit de déduction pouvait être refusé aux motifs que la facture initiale comportait une date d'achèvement de la prestation de services erronée et qu'il n'existait pas une numérotation continue de la facture rectifiée ultérieurement et de la note de crédit annulant la facture initiale. Rien n'empêche la déduction de la taxe acquittée en amont si les conditions matérielles de la déduction sont remplies et que, avant l'adoption de la décision par l'autorité concernée, l'assujetti a fourni à cette dernière une facture rectifiée, indiquant la date exacte à laquelle ladite prestation de services a été achevée⁹⁸⁶. La Cour reconnaît toutefois, dans un autre arrêt, que rien ne s'oppose à ce qu'un Etat membre limite temporairement le montant du droit à déduction de la taxe acquittée en amont pour les assujettis qui n'ont pas respecté une formalité d'inscription de leurs ventes en comptabilité, à la condition que la sanction ainsi prévue respecte le principe de proportionnalité⁹⁸⁷.

La Cour de justice attache une grande importance aux circonstances concrètes, à savoir la question de savoir si une correction éventuelle d'une facture est intervenue ou non

⁹⁸¹ C. J. C. E., 1 avril 2004, aff. C-90/02, Bockemühl, *F. J. F.*, N° 2004/255, *Cour. fisc.*, 2004, n° 11, 511.

⁹⁸² C. J. C. E., 30 septembre 2010, aff. C-392/09, Uszodaépítő, *J. O. C. E.*, 20 novembre 2010, n° 317, 10, *T. F. R.*, 2010, n° 389, 877.

⁹⁸³ *Qrc.* n° AAF 7/2007 (AAF/2004-0580-AFER/2006-0444), 7 mai 2007.

⁹⁸⁴ Trib. Anvers, 23 avril 1986, *F. J. F.*, N° 88/16, *Cour. fisc.*, 1987, 232; confirmé par Anvers, 29 novembre 1988, *Cour. fisc.*, 1989, 362; VANDEBERGH, H., *BTW vraagstukken*, Anvers, Kl uwer Recht swet en schappen, 1987, 57.

⁹⁸⁵ Anvers, 29 novembre 1988, pourv. rej. par Cass., 27 mars 1992, *Rev. T. V. A.*, 1995, n° 115, 779; Anvers, 18 janvier 1994, *F. J. F.*, N° 1994/126.

⁹⁸⁶ C. J. C. E., 15 juillet 2010, aff. C-368/09, Pannon Gép Centrum *J. O. C. E. C.*, 11 septembre 2010, n° 246, 11.

⁹⁸⁷ C. J. C. E., 29 juillet 2010, aff. C-188/09, Prof aktor Kul esza, Frankowski, Józwi ak, Olowski, *J. O. C. E. C.*, 11 septembre 2010, n° 246, 7.

après l'intervention des autorités de la T.V.A. Les Etats membres peuvent rejeter le droit à déduction si les factures sont incomplètes et que ces factures n'ont été complétées qu'après la décision de refus de la déduction T.V.A.⁹⁸⁸.

5709

Les factures doivent être libellées au nom de l'assujetti auquel les biens et services sont fournis.

L'administration n'admet pas qu'une société de fait déduise la T.V.A. perçue sur les frais (voiture, téléphone, électricité, etc.) qui ont été facturés à ses associés⁹⁸⁹. Ce point de vue administratif est quelque peu nuancé à l'égard des opérations concernant les biens et les services qui, en raison de leur nature, ne peuvent être utilisés que pour les activités de la société de fait⁹⁹⁰.

L'entreprise qui fait livrer, pour son propre compte, à l'un de ses employés des biens pour les besoins de son exploitation, peut déduire la T.V.A. qui lui est facturée en propre dès lors que les biens en cause sont utilisés exclusivement à des fins professionnelles⁹⁹¹. N'est par contre, en règle, pas déductible, la T.V.A. qui grève les frais relatifs au véhicule d'un dirigeant ou d'un membre du personnel d'une entreprise assujettie⁹⁹².

A propos de la facturation à des entreprises en restructuration⁹⁹³.

Lorsque différentes autorités font effectuer conjointement des travaux et qu'elles désignent l'une d'entre elles pour recevoir toutes les factures de l'entrepreneur, les autres autorités peuvent déduire la T.V.A. sur leur part moyennant l'établissement d'un décompte détaillé établi par l'autorité représentante⁹⁹⁴.

Lorsque deux conjoints achètent un bien d'investissement, le conjoint copropriétaire qui utilise une partie de ce bien exclusivement à des fins professionnelles a le droit de déduire la totalité de la taxe qui pèse sur la partie du bien qu'il utilise pour sa société, pour autant que le montant porté en déduction n'exécède pas la part du contribuable dans la copropriété. Pour ce droit à la déduction, une facture adressée aux conjoints qui constituent la communauté suffit, sans qu'une distinction ne soit nécessaire. Aucune ventilation n'est exigée⁹⁹⁵.

§ 2. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

5710

En ce qui concerne la T.V.A. prélevée sur les acquisitions intracommunautaires, l'assujetti doit être en possession d'une facture, ou à défaut de celle-ci, du document visé à l'article 9, § 1^{er} de l'A.R. n° 1 (voir n° 5815) et il doit reprendre la T.V.A. dans la déclaration se rapportant à la période où elle est devenue exigible.

En ce qui concerne la T.V.A. prélevée sur une opération qui est assimilée à une

⁹⁸⁸ C. J. C. E., 8 mai 2013, n° C-271/12, *Petroma*, *T. F. R.*, 2013, n° 445, 614.

⁹⁸⁹ *Q R*, Sénat, 1972, n° 28, 1249, 30 août 1972, *Q* n° 137, *Verbist*, et Sénat, 1976-1977, n° 23, 783, 22 février 1977, *Q* n° 65, *Verbist*, *Rev. T. V. A.*, 1973, n° 10, 82 et 1977, n° 31, 444. Voir aussi *Q R*, Ch. repr., 1980-1981, 3979, 5 juillet 1981, *Q* n° 291, *Willems*, *Rev. T. V. A.*, 1981, n° 51 La position de l'administration est e.a. partagée par *Gand*, 30 janvier 1986, *Rev. T. V. A.*, 1987, n° 77, 220; *F. J. F.*, N° 1988/222 et par *Gand*, 21 décembre 1993, *Cour. fisc.*, 1994, 257; *Trib. Louvain*, 6 octobre 2000, *Fiscalog* 2000, 773, 12.

⁹⁹⁰ Déc. E.T. 56.038, commentée par *MARCKX, J.*, *Cour. fisc.*, 1987, 401.

⁹⁹¹ C. J. C. E., 8 mars 1988, n° 165/86, *Intiem Rec.*, 1988, 1-1471; *Trib. Anvers*, 19 avril 1996, *Act. fisc.*, 1996, 38, 15.

⁹⁹² *Q R*, Sénat, 1998, n° 1-77, 4043, 14 juillet 1998, *Q* n° 1048, *Hatry*.

⁹⁹³ Voir *Q R*, Ch. repr., 1997-1998, n° 129, 28 janvier 1998, 17798, *Q* n° 1210, *Fournaux*, *Cour. fisc.*, 1998, 356.

⁹⁹⁴ *Q R*, Ch. repr., 2001-2002, n° 115, 19 mars 2002, 13979, *Q* n° *Bellot*, 29 octobre 2001.

⁹⁹⁵ C. J. C. E., 21 avril 2005, n° C-25/03, *HE*; Déc. n° E.T. 17.998 du 14 avril 1976, *Rev. T. V. A.*, n° 26, 221.

acquisition intracommunautaire par l'article 25^{quater}, il doit être en possession de la pièce visée à l'article 5, § 2 de l'A.R. n° 1 et reprendre la T.V.A. dans la déclaration se rapportant à la période où elle est devenue exigible.

§ 3. IMPORTATIONS

5711

Un document d'importation désignant l'assujetti comme destinataire et constatant le paiement de la taxe est nécessaire. Lorsque l'importateur acquitte la T.V.A. au moyen du report de taxation, la T.V.A. à l'importation ne peut être portée en déduction que si elle est déclarée (grille 57).

Chapitre III Etendue du droit à déduction

Section I.

Destination présumée des biens et des services reçus

§ 1. ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE TAXÉE OU DONNANT DROIT À DÉDUCTION

5712

Le système de la T.V.A. prévoit la déduction immédiate de la taxe en amont ayant grevé les biens et services qui ont été fournis à un assujetti des biens qu'il a importés ou des acquisitions intracommunautaires de biens qu'il a effectuées dans la mesure où il les utilise pour effectuer une ou plusieurs opérations mentionnées à l'article 45, § 1^{er}, 1° à 3° du C.T.V.A., à savoir⁹⁹⁶:

- des opérations taxées;
- des opérations exonérées en vertu des articles 39 à 42 (sixième partie, chapitre II);
- des opérations réalisées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays⁹⁹⁷.

Il ne s'étend pas à une taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture⁹⁹⁸.

Lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas, suivant la Cour de justice, le droit de déduire la T.V.A. acquittée en amont, même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée⁹⁹⁹. Il en va autrement lorsque les dépenses exposées sont qualifiées comme des frais généraux¹⁰⁰⁰.

⁹⁹⁶ C. J. U. E., 6 octobre 2009, n° C-267/08, SPÖ Landesorganisationskartell, *F. J. F.*, N° 2010/67; Cass., 8 avril 2011, *F. J. F.*, N° 2012/27.

⁹⁹⁷ Voir pour une application en matière des services de télécommunication prestés par une entreprise italienne à une entreprise irlandaise: C. J. C. E., 2 juillet 2009, aff. C-377/08, EGN BV – Filiale Italiana, *J. O. C. E. C.*, n° 205, 10.

⁹⁹⁸ C. J. C. E., 13 décembre 1989, n° 342/87, Genius Holding, *Rec.*, p. 4227; *Rev. T. V. A.*, 1991, n° 93, 37; Trib. Bruxelles, 11 avril 2002, *Act. fisc.*, 2003, n° 11, 6-8, *Cour. fisc.*, 2002, n° 12.

⁹⁹⁹ C. J. C. E., 6 avril 1996, n° C-9/94, BLP Group, *Rec.*, I-983; *Rev. T. V. A.*, 1996, n° 119, 187.

¹⁰⁰⁰ C. J. C. E., 29 octobre 2009, aff. C-29/08, AB SKF, *A. F. T.*, 2010, n° 8-9, 71.

En revanche, si les frais relatifs aux biens ou aux services acquis font partie des frais généraux d'un assujetti et constituent comme tels des éléments du prix de ses produits, alors il y a une cohérence directe avec l'ensemble de l'activité professionnelle de l'assujetti et le droit à la déduction s'applique pour autant que tous les actes de l'assujetti dans le cadre de son activité professionnelle soient des activités taxées¹⁰⁰¹ (voir n° 5715).

La Cour de cassation a décidé qu'est déductible la T.V.A. que supporte une personne qui exploite un commerce de chevaux dans le cadre de sa participation à des concours hippiques, vu que la participation aux concours hippiques a un impact positif sur la valeur vénale des chevaux et s'inscrit dans le cadre de la promotion de l'activité de vente des chevaux et de la station de monte¹⁰⁰².

N'est pas déductible la T.V.A. qui est due sur les commissions, facturées par un bureau d'affaires, pour l'intervention dans une vente unique exemptée d'un bien immobilier. Le fait que le produit de cette vente puisse ne pas être pris en compte pour le calcul du prorata général ne porte pas atteinte à la règle générale de l'article 45 du C.T.V.A.¹⁰⁰³.

Par ailleurs, une opération exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur d'un Etat membre en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la Sixième Directive n'ouvre pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont en vertu de l'article 17, paragraphe 3, sous b), de cette Directive, même lorsqu'elle constitue une opération intracommunautaire, et que cette opération est soumise à la T.V.A. dans l'Etat membre de destination¹⁰⁰⁴.

5713

Les opérations qui sortent du champ d'application de la T.V.A. ne donnent aucun droit à déduction de la T.V.A. ayant grevé directement les frais qui s'y rapportent exclusivement¹⁰⁰⁵. En ce qui concerne les opérations qui tombent en dehors du champ d'application de la T.V.A., on ne peut pas invoquer le système correctif des services taxables fictifs (*cf.* art. 19 C.T.V.A.) pour, malgré tout, déduire immédiatement et intégralement la T.V.A.¹⁰⁰⁶. Dans ce cas, il ne naît en effet jamais de droit à la déduction.

art. 1^{er}
A. R. n° 3

Le droit à déduction dépend donc de la destination que l'assujetti donne aux biens et aux services qu'il a reçus¹⁰⁰⁷ (art. 1^{er} A.R. n° 3). Au moment où il exerce son droit à déduction, il doit lui-même établir si les biens et services sont ou non destinés à réaliser une ou plusieurs opérations visées à l'article 45, § 1^{er}, 1° à 3° du C.T.V.A.

La circonstance que des biens d'investissement ne soient pas immédiatement affectés, dès leur acquisition, pour les besoins de son activité économique, n'empêche pas l'exercice de la déduction T.V.A.¹⁰⁰⁸. Et le fait que les biens d'investissement et/ou les

¹⁰⁰¹ C. J. C. E., 8 juin 2000, n° C-98/98, *M d l and Bank*, *A. F. T.*, 2000, 11, 474-477; *F. J. F.*, N° 2000/189 et *R. G. F.*, 2000, 11, 350-353, avec note de HENRI ON, S.; SEPULCHRE, V., «Ouverture du droit à déduction de la T.V.A. en amont et assujettissement mixte dans la jurisprudence européenne: évolution ou révolution en 2000 et en 2001?», *R. G. F.*, n° 8, 2001, 254-281 (partie I) et n° 10, 293-313 (partie II); C. J. C. E., 22 février 2001, n° C-408/98, *Abbey National*, C. J. C. E., 27 septembre 2001, n° C-16/00, *Obbo Participations SA*, *T. F. R.*, 212, 1148, avec note de STAS, D., *F. J. F.*, N° 2001/250; C. J. C. E., 26 mai 2005, n° C-465/03, *Kretztechnik AG*, THIRION, B., «Droit à déduction de la T.V.A.: le concept du lien direct et immédiat: un principe à géométrie variable?», *R. G. F.*, 2004, n° 12, 22-28.

¹⁰⁰² Cass., 13 octobre 2000, *Fiscalog* 2000, 776, 1-2.

¹⁰⁰³ Cass., 27 novembre 1997, *Cour. fisc.*, 1998, 234.

¹⁰⁰⁴ C. J. C. E., 7 décembre 2006, n° C-240/05, *Eurodent* *al F. J. F.*, N° 2008/129.

¹⁰⁰⁵ C. J. C. E., 13 mars 2008, aff. C-437/06, *Securenta*, *J. Q. C. E.*, 9 mai 2008, n° 116, 7.

¹⁰⁰⁶ C. J. C. E., 12 février 2009, aff. C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, *J. Q. C. E. C.*, 4 avril 2009, n° 82, 6.

¹⁰⁰⁷ C. J. C. E., 23 avril 2009, aff. C-460/07, *Sandra Puffer*, *J. Q. C. E. C.*, 20 juin 2009, n° 141, 190.

¹⁰⁰⁸ C. J. U. E., 22 mars 2012, n° C-153/11, *Klub OOD*, *J. D. E.* 2012, n° 189, 171.

travaux d'adaptation soient utilisés d'abord temporairement à des fins privées n'entraîne pas non plus l'extinction du droit à la déduction¹⁰⁰⁹.

Lorsqu'un bâtiment a été construit et qu'il ressort du plan qu'il était entièrement affecté à des fins professionnelles, mais qu'il apparaît ensuite que le deuxième étage qui, d'après ce plan, devait être divisé en trois salles de démonstration, a en réalité construit comme logement, la T.V.A. qui se rapporte à cet étage a été indûment déduite¹⁰¹⁰.

La T.V.A. sur les frais qu'un pharmacien a exposés pour la construction d'un logement supplémentaire dans le bâtiment dans lequel il exploite son officine, est déductible parce que les faits montrent que le logement supplémentaire n'est utile que pour l'exploitation de son officine, à savoir une manière de satisfaire à l'obligation d'accomplir des services de garde. De tels frais ne peuvent pas être considérés comme des «frais de réception» au sens de l'article 45, § 3, 4^o C.T.V.A.¹⁰¹¹.

Si un «vendeur professionnel» achète des bâtiments en vue de les vendre sous le régime de la T.V.A., il bénéficie du droit à la déduction T.V.A. indépendamment du fait que les bâtiments étaient donnés en location libre de T.V.A. jusqu'à la vente en tant que telle¹⁰¹².

Lorsque, dans un immeuble, une partie est aménagée pour l'habitation, il y a lieu de vérifier si cette partie de l'immeuble est destinée ou est utilisée à la vente des produits de l'assujetti. L'affectation et l'usage requis doivent être justifiés par des éléments objectifs¹⁰¹³. Un tel critère objectif pour déterminer dans quelle mesure la T.V.A. sur l'acquisition d'un bien immobilier utilisé tant à des fins privés et que professionnelles est déductible, peut consister en la valeur locative, telle que déterminée par un expert d'immobilier, respectivement de la partie privée et de la partie professionnelle. Ce critère de la valeur économique doit être privilégié à celui de la superficie, car il correspond en principe mieux à la réalité¹⁰¹⁴.

La T.V.A. payée sur un planeur et une caravane n'est pas déductible dans la mesure où il n'y a pas de rapport prouvé entre les deux achats et le prétendu usage à des fins publicitaires¹⁰¹⁵.

Parmi les données sur la base desquelles les autorités fiscales doivent examiner si un assujetti a acquis des biens pour les besoins de ses activités économiques, figure la nature du bien visé. Si ce bien ou service est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques qu'à des fins privées, il conviendra d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue de retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence. La comparaison entre, d'une part, les conditions dans lesquelles l'intéressé exploite effectivement le bien et, d'autre part, celles dans lesquelles s'exerce habituellement l'activité économique correspondante peut constituer l'une des méthodes de vérifier si l'activité concernée est accomplie en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence. De même, l'importance de la clientèle et le montant des recettes peuvent être pris en compte, avec d'autres éléments, lors de cet examen¹⁰¹⁶.

Pour déterminer si la T.V.A. grevant les travaux d'assainissement de sites pollués est déductible, il convient tout d'abord de vérifier si les travaux d'assainissement et de dépollution présentent un lien direct et immédiat avec une opération particulière en aval effectuée postérieurement à ces travaux. Si tel est le cas, les taxes grevant ces travaux ne sont déductibles que dans la mesure où cette opération en aval est soumise à la T.V.A. Ainsi, si les terrains assainis et dépollués font l'objet d'une livraison exemptée de la T.V.A. par l'article 44, § 3, 1^o, a) du C.T.V.A., les taxes ayant grevé ces travaux d'assainissement ne sont pas déductibles. A défaut d'un tel lien direct et immédiat avec une opération particulière en aval et si les terrains assainis et dépollués continuent à être utilisés pour les besoins de l'activité économique de l'assujetti, il convient de considérer que ces travaux présentent malgré tout un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité de l'assujetti et que les taxes ayant grevé ces travaux sont déductibles selon les règles applicables aux frais généraux de cet assujetti. Il en est en principe de même si les terrains assainis restent dans le patrimoine économique de l'assujetti dans

¹⁰⁰⁹ C. J. U. E., 19 juillet 2012, n° C-334/10, X, *J. Q. U. E.* 29 septembre 2012, n° 295, 3.

¹⁰¹⁰ Gand, 7 septembre 1994, *R. W.*, 1994-1995, n° 38, 1296.

¹⁰¹¹ Gand, 20 mai 2008, *Cour. fisc.*, 2008, 621.

¹⁰¹² Trib. Bruxelles, 8 février 2002, *T. F. R.*, 2003, 285, avec note LI BERT, F.

¹⁰¹³ Trib. Bruxelles, 17 octobre 1996, *F. J. F.*, N° 1997/28.

¹⁰¹⁴ Gand, 19 janvier 2010, *Cour. fisc.*, 2010, 402.

¹⁰¹⁵ Bruxelles, 21 juin 2001, *BTW percentages*, 372, 6.

¹⁰¹⁶ C. J. C. E., 26 septembre 1996, aff. C-230/94, *Renate Enkler, Rec.*, I-4517.

l'attente d'une nouvelle affectation ou utilisation, qui n'est pas encore déterminée au moment des travaux. Si toutefois, dans cette dernière situation, les terrains assainis ou dépollués font en définitive l'objet d'une livraison exemptée de la taxe, la T.V.A. ayant grevé ces travaux est déduite à tort si bien que cette taxe doit être naturellement reversée¹⁰¹⁷.

La T.V.A. sur les commissions de vente et les autres frais exposés en vue de la vente d'appartements par un constructeur professionnel, se rapportent partiellement à la vente du terrain y adossé. Étant donné que la vente du terrain n'est pas soumise à la T.V.A., la T.V.A. sur les commissions ne peut pas être entièrement portée en déduction¹⁰¹⁸. Le Tribunal de première instance de Bruges n'est pas d'accord. Renvoyant à l'arrêt Breitsohl¹⁰¹⁹, il décide que l'exemption de la T.V.A. pour la livraison du terrain qui est indissociablement lié au bâtiment et qui est vendu avec lui, est inconciliable avec la Directive T.V.A. Ce principe applicable à la perception de la T.V.A. sur les bâtiments et les terrains y adossés, s'applique également à la déduction de la T.V.A. À ce titre, la T.V.A. grevant les frais de commission et de publicité, et qui se rapportent tant à la vente du terrain qu'à la valeur de construction des bâtiments, est intégralement déductible. La décision citée a été confirmée par la Cour d'appel de Gand¹⁰²⁰. Cet arrêt de Cour d'appel de Gand a toutefois été cassé par la Cour de cassation. Cette dernière a décidé que le droit à la déduction au prorata de la T.V.A. devait être limité au prorata, dans la mesure où l'acquisition du terrain n'a pas eu lieu avec application de la T.V.A.¹⁰²¹. Depuis le 1^{er} janvier 2011¹⁰²², l'acquisition du terrain est soumise à la T.V.A. lorsque ce dernier est adossé au bâtiment neuf acquis avec application de la T.V.A. Si le terrain a été acheté avec T.V.A., la T.V.A. qui greève les frais qui y sont liés est déductible.

5714

Il résulte de l'article 45, § 1^{er}, que l'assujéti doit fournir lui-même la preuve de l'existence du droit à déduction. En d'autres termes, il doit démontrer que les livraisons et services reçus ont été utilisés pour réaliser des opérations donnant droit à la déduction¹⁰²³.

art. 46 et 48 § 1^{er} C. T. V. A.

Si un assujéti est par avance certain que certains biens et services seront utilisés pour d'autres opérations que celles énumérées à l'article 45, § 1^{er}, il ne peut pas exercer de déduction¹⁰²⁴. Si un montant de T.V.A. entre partiellement en ligne de compte pour la déduction (utilisation mixte à des fins privées et professionnelles ou à d'autres fins que celle de l'activité économique), le montant déductible doit faire l'objet d'une détermination provisoire (art. 48 § 1^{er} C.T.V.A.). La déduction partielle dans le chef d'un assujéti partiel (art. 46 C.T.V.A.) est traitée aux n^{os} 5732 et s.

5715

Peu importe que certaines dépenses ou charges professionnelles ne contribuent qu'indirectement à effectuer les opérations visées à l'article 45, § 1^{er}. Ainsi, la T.V.A. versée sur les biens d'investissement et frais généraux est déductible sauf si la déduction est limitée ou exclue par la loi.

La T.V.A. grevant les frais de déménagement des cadres étrangers est déductible suivant les règles normales,

¹⁰¹⁷ Décision n^o E. T. 111.708 du 3 octobre 2006; *Q R*, Ch., 2005-2006, n^o 133, 6245-26247.

¹⁰¹⁸ Trib. Gand, 22 septembre 2008, *Cour. fis.*, 2008, 689, note KELL, L.

¹⁰¹⁹ C. J. C. E., 8 juin 2000, aff. C-400/98, Breitsohl, *F. J. F.*, N^o 2000/187.

¹⁰²⁰ Trib. Bruges, 4 février 2009, *Acc. & Fisc.* 2009, n^o 10, www.monKEY.be, Jurisprudence, n^o BR1 09/1628; Gand, 9 mars 2010, www.monKEY.be, Jurisprudence, n^o G 10/326, *F. J. F.*, N^o 2011/207.

¹⁰²¹ Cass., 20 octobre 2011, F.10.0088.N, commenté dans BUELENS, B., «Cassatie pleit voor consequente toepassing Breitsohl-doctrine», *Fisc. Act.* 2011, n^o 41, 1-4.

¹⁰²² Art. 142 Loi-programme 23 décembre 2009, *M.B.*, 30 décembre 2009, éd. 1.

¹⁰²³ Voir www.monKEY.be, Mdule Btw Vandewinkel e.

¹⁰²⁴ *Q R*, Chambre, 2007-2008, n^o 017, 2921-2923, *Q* n^o 123, Claes, 29 avril 2008, www.monKEY.be, Sources; Anvers, 1^{er} avril 2008, *Fiscologie*, 2008, n^o 1134, 11.

pour autant que l'employeur supporte ces frais de déménagement dans le cadre d'une activité économique d'assujetti avec droit à déduction¹⁰²⁵.

Ce régime est strict. La déduction de la T.V.A. relative à tous les autres coûts mentionnés dans le Com. IR est exclue (p. ex. l'intervention d'une agence immobilière pour rechercher un logement, l'aménagement de l'habitation, etc.)¹⁰²⁶.

La Cour de justice a précisé que l'exercice de la déduction de la T.V.A. sur des frais relatifs à la mise à disposition de membres du personnel ne peut être limité s'il existe un lien direct et immédiat avec les activités économiques exercées¹⁰²⁷.

Un assujetti qui a constitué un fonds de pension en faveur de ses travailleurs peut déduire la T.V.A. qui grève les frais relatifs à la gestion de ce fonds de pension¹⁰²⁸.

Les dépenses qu'une entreprise cédante expose dans le cadre d'une cession, neutre sur le plan de la T.V.A., d'une (partie d'une) universalité de biens, sont qualifiées de frais généraux qui sont indissociablement liés à l'ensemble de l'activité économique du cédant avant la cession. En fonction de la situation T.V.A. de l'entreprise cédante avant la cession, la T.V.A. sur ces dépenses seront alors totalement ou partiellement déductibles¹⁰²⁹. Dans le même sens, il existe un droit à déduction dans le chef d'une société de personnes créée dans le seul but de constituer une société de capitaux et dont la seule opération en aval a été la cession de l'universalité des biens¹⁰³⁰.

La jurisprudence accepte qu'il y ait un droit à déduction de la T.V.A. sur les frais relatifs à la cessation d'une activité, même si aucune opération de sortie n'est encore effectuée dans le cadre de cette activité¹⁰³¹. La Cour de justice l'a confirmé: une personne qui a cessé une activité commerciale, mais qui continue de payer le loyer et les charges afférents au local ayant servi pour cette activité, en raison du fait que le contrat de location contient une clause de non-résiliation, est considérée comme un assujetti et elle peut déduire la T.V.A. sur les montants ainsi acquittés, pour autant qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité commerciale et que l'absence d'intention frauduleuse ou abusive est établie¹⁰³².

Les dépenses d'un holding pour les différentes prestations de services dans le cadre des opérations de prise de participations dans une filiale, font partie de ses frais généraux. Il peut bénéficier pour ces dépenses du droit à la déduction de T.V.A.¹⁰³³. Cependant, lorsqu'un assujetti exerce à la fois des activités économiques, taxées ou exonérées, et des activités non-économiques ne relevant pas du champ d'application de la Directive T.V.A., la déduction de la T.V.A. ayant grevé les dépenses liées à l'émission d'actions et de participations tacites atypiques n'est admise que dans la mesure où ces dépenses peuvent être imputées à l'activité économique de l'assujetti¹⁰³⁴.

La T.V.A. ayant grevé les frais de conseil et d'audit exposés par une entreprise lors de l'émission d'actions ou d'obligations ou en vue de contracter un emprunt est déductible, dans la mesure où les fonds récoltés ou les sommes empruntées sont affectés à la poursuite ou à l'extension d'une activité économique ouvrant droit à

¹⁰²⁵ *Q R*, Ch. repr., 1997-1998, n° 143, 19679.

¹⁰²⁶ Déc., E.T. 102.730, 13 décembre 2002; *Q R*, Ch. repr., 1997-1998, n° 143, 19.679; LAMPARELLI, T., «Déduction T.V.A. des frais exposés à la décharge de cadres étrangers», *R G F*, 2003, n° 10, 8.

¹⁰²⁷ C. J. C. E., 18 juillet 2013, n° C-124/12, Maritza, *J. O. C. E. C.*, 7 septembre 2013, n° 260, 12.

¹⁰²⁸ C. J. C. E., 18 juillet 2013, n° C-26/12, PPG Holdings bv, *J. O. C. E. C.*, 7 septembre 2013, n° 260, 10.

¹⁰²⁹ C. J. C. E., 22 février 2001, n° C-408/93, Abbey National PLC, *A. F. T.*, 2001, n° 5, 248, avec note STAS, D.; *R G F*, n° 8, 2001, 282, avec note RIVERA, E.; déc. n° E.T. 111.708 du 3 octobre 2006.

¹⁰³⁰ C. J. C. E., 29 avril 2004, n° C-137/02, Faxworld Vorgründungsgesellschaft; Anvers, 23 avril 2013.

¹⁰³¹ Trib. Namur, 4 février 2004, Trib. Bruxelles, 20 février 2004, MASSIN, I., «La T.V.A. sur les frais de cessation d'activité est déductible», *Fiscalogues*, 2004, n° 937, 7-8; *contra* Trib. Louvain, 3 juin 2005, *Fiscalogues* 2005, n° 988, 14-15.

¹⁰³² C. J. C. E., 3 mars 2005, n° C-32/03, *I/S Fini H T. F. R.*, 2005, 287, 780.

¹⁰³³ C. J. C. E., 27 septembre 2001, n° 16/00, Qbo Participations SA, *T. F. R.*, 2001, 212, 1148, avec note STAS, D., *F. J. F.*, N° 2001/250.

¹⁰³⁴ C. J. C. E., 13 mars 2008, n° C-437/06, Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, C. J. C. E., 6 septembre 2012, n° C-496/11, Portugal Telecom, *T. F. R.*, 2013, n° 429, 903.

déduction¹⁰³⁵. La Cour de justice a confirmé que les dépenses exposées dans le cadre d'une émission d'actions sont des frais généraux qui donnent droit à la déduction de la T.V.A. dans la mesure où l'intégralité des opérations effectuées par cet assujéti dans le cadre de son activité économique constitue des opérations taxées¹⁰³⁶. Cependant, la Cour a également jugé que les coûts de services de conseil auxquels un assujéti a eu recours aux fins de la détermination du montant d'une créance faisant partie du patrimoine de son entreprise et liée à une vente d'actions antérieure à son assujétissement à la taxe sur la valeur ajoutée ne présentent pas, à défaut d'éléments de nature à établir que lesdits services trouvent leur cause exclusive dans l'activité économique, au sens de ladite Sixième Directive, exercée par l'assujéti, un lien direct et immédiat avec cette activité et n'ouvrent, par conséquent, pas droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qui les a grevés¹⁰³⁷. Au sujet du droit à la déduction de T.V.A. en cas de vente des actions ou parts, voir¹⁰³⁸.

Il y a un droit à la déduction de la T.V.A. relative aux biens et à la prestation des services relatifs au transport gratuit de et vers les aéroports par un tour-opérateur étant donné que ces biens et ces services sont destinés à l'activité économique du tour-opérateur, qui consiste en la vente de voyages organisés¹⁰³⁹.

Une société qui est chargée de l'exploitation d'une voie navigable peut déduire la T.V.A. sur les frais relatifs à la construction d'un pont surplombant cette voie navigable si le lien avec l'activité imposable est suffisamment démontré, même si les ponts sont par ailleurs utiles à la circulation routière¹⁰⁴⁰.

L'octroi du droit à la déduction aux assujétis en ce qui concerne certaines livraisons de carburant à des non-assujétis, est contraire aux dispositions de la Sixième Directive¹⁰⁴¹.

La T.V.A. sur les frais en matière de sécurisation personnelle de gérants menacés n'est pas déductible parce qu'il n'existe aucun lien direct et immédiat entre les frais encourus et l'activité taxable de l'assujéti¹⁰⁴². Il en va de même pour la T.V.A. sur les frais d'un avocat exposés dans le cadre d'une procédure pénale contre l'administrateur d'une société¹⁰⁴³.

Un promoteur immobilier a le droit de porter en déduction la T.V.A. qui grève les travaux d'infrastructure, qui ont été imposés au promoteur comme condition pour l'obtention du permis de bâtir et qui devaient être cédés à titre gratuit. En effet, pour ces frais, on peut partir de l'idée qu'ils ont été repris dans la détermination du prix et qu'ils ont donc un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujéti¹⁰⁴⁴.

La Cour d'appel de Bruxelles a jugé que le lien direct et immédiat de la dépense d'investissement litigieuse et l'activité doit s'apprécier *in concreto* et l'administration n'a en aucun cas le droit de porter un jugement sur l'opportunité de la dépense ou de l'importance de la dépense. C'est ainsi que la Cour de cassation a admis la déduction de la T.V.A. relative à l'achat d'une installation stéréo par un artiste peintre et exploitant de chambres d'hôtes, assujéti à la T.V.A.¹⁰⁴⁵.

¹⁰³⁵ *Q.R.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-25, 31 octobre 2000, 1176. *Q* n° 651, de Clippel e, 15 mai 2000.

¹⁰³⁶ C. J. C. E., 26 mai 2005, n° C-465/03, Kretztechnik AG, voir aussi Trib. Gand, 24 octobre 2002, *Fiscalog* 2002, n° 868, 3.

¹⁰³⁷ C. J. C. E., 8 février 2007, n° C-435/05, Investrand B.V.

¹⁰³⁸ C. J. C. E., 29 avril 2004, n° C-77/01, *EDM Hoge Raad der Nederlanden*, 9 juillet 2004, *T.F.R.*, 2005, 180-181; Trib. Louvain, 26 mars 2004, *Cour. fisc.*, 2004/429-433, AMAND, C. et DE RI CK, F., «Is de BTW op kosten gerelateerd aan de verkoop van aandelen aftrekbaar?», *T.F.R.*, 2005, 155-160, C. J. C. E., 29 octobre 2009, aff. C-29/08, AB SKF, *A.F.T.*, 2010, n° 8-9, 71, *J.O.C.E.*, 19 décembre 2009, n° 312, 3.

¹⁰³⁹ Trib. Anvers, 10 octobre 2003, *T.F.R.*, 2004, 269-273, avec note VANBIERVLIET, F.

¹⁰⁴⁰ Déc. n° E.T. 81.726 – E.T. 99.372, 9 août 2001.

¹⁰⁴¹ C. J. C. E., 10 mars 2005, n° C-33/03, Commission c. Royaume-Uni.

¹⁰⁴² Anvers, 30 janvier 2008, *La lettre T.V.A.* 2009, n° 5, 2.

¹⁰⁴³ C. J. C. E., 21 février 2013, n° C-104/12, Wölfraam Becker, *T.F.R.*, 2013, n° 441, 404.

¹⁰⁴⁴ Cass., 26 février 2010, F.09.0007.F, *Cour. fisc.*, 2010, 477; voir à ce sujet Déc. n° E.T. 109.060, 15 mars 2006; *Q.R.*, Chambre, 2005-2006, n° 122, 23800-23802, *Q*, n° 1258 WATHELET, 2 mai 2006; *Q.R.*, Chambre, 2011-12, n° 63, 130, *Q*, n° 289, DE DONNEA, 27 mars 2012.

¹⁰⁴⁵ Bruxelles, 5 octobre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/113.

5716

art. 48 C.T.V.A.

Comme il n'est pas toujours évident dans la pratique de savoir quelle sera la destination réelle des biens et services fournis, on se contente de leur destination présumée. Lorsqu'un assujéti ne peut présumer avec certitude l'affectation qui sera donnée aux biens, la déduction de la taxe doit être admise¹⁰⁴⁶. Lorsque par la suite, il est établi que la destination véritable est différente de la destination présumée, la déduction opérée peut ou doit être rectifiée par voie de révision (art. 48 C.T.V.A.). Cette rectification a parfois lieu d'une façon indirecte par l'imposition d'un prélèvement (livraison à soi-même). Dans ce cas, aucune révision ne doit être opérée.

Suivant la Cour de cassation, il faut faire une distinction entre, d'une part, le cas dans lequel les biens ne sont que partiellement utilisés comme moyens d'exploitation, et dont la part relative de l'utilisation professionnelle ne varie pas au fil du temps, et, d'autre part, le cas dans lequel l'affectation professionnelle des biens change au cours de la période de révision. Ce n'est que dans ce dernier cas qu'existe la possibilité de révision. Pour les biens dont l'utilisation professionnelle est limitée depuis le début, et qui ne change pas au cours de la période de révision, la déduction de la T.V.A. est simplement limitée en fonction de l'affectation professionnelle du moyen professionnel, et il n'y a pas lieu d'appliquer les règles en matière de révision¹⁰⁴⁷.

Toutefois, à la lumière de la jurisprudence européenne, cette jurisprudence de cassation ne peut pas être maintenue. Le contribuable qui utilise des biens pour une activité économique (qui donne droit à la déduction) a au moment de l'acquisition de ces biens droit à la déduction de la taxe payée en amont, aussi faible que soit la proportion de l'utilisation à des fins professionnelles. Une règle ou une pratique administrative imposant une restriction générale du droit à déduction en cas d'utilisation professionnelle limitée, mais néanmoins effective, constitue une dérogation à l'article 17 de la Sixième Directive et n'est valable que s'il est satisfait aux exigences de l'article 27, paragraphe 5, de la Sixième Directive¹⁰⁴⁸. Les corrections en ce qui concerne la partie non-professionnelle doivent s'effectuer par le biais de la révision de la T.V.A. déduite ou *via* le mécanisme des prélèvements/services à soi-même¹⁰⁴⁹. L'avantage qui en résulte en terme de cash flow – *étalement dans le temps de la T.V.A. due* – n'a pas été considéré par la Cour de justice comme inconciliable avec le principe communautaire d'égalité¹⁰⁵⁰.

5716, 10

art. 45 § 1 qui n'qui es C.T.V.A.

Ces principes de la jurisprudence de la Cour européenne ne sont plus d'actualité à partir du 1^{er} janvier 2011, vu qu'à partir de cette date, tant la Directive T.V.A. que la

¹⁰⁴⁶ *Q R*, ch., 2007-2008, n° 017, 2921-2923, *Q* n° 123, Claes, 29 avril 2008.

¹⁰⁴⁷ Cass., 27 septembre 2001, *Fisc. Act.*, 2001, n° 39, 6.

¹⁰⁴⁸ C.J.C.E., 11 juillet 1991, n° C-97/90, *Lennartz*, *Rec.* 1991, I-3795; C.J.C.E., 8 mai 2003, n° 0296/00, *Wolfgang Seeling*, *F.J.F.*, N° 2003/217, *A.F.T.* 2004, n° 2, 75; C.J.C.E., 14 juillet 2005, n° C-434/03, *P. Charles et T. S. Charles-Tijmens*; C.J.C.E., 23 avril 2009, aff. C-460/07, *Sandra Puffer*, *J.O.C.E.C.*, n° 141, 190; Trib. Liège 12 février 2004, *Fisc. Act.*, 2004, n° 24, 4-6; Trib. Liège, 1^{er} juin 2004, *F.J.F.*, N° 2005/111.

¹⁰⁴⁹ Suivant la Cour d'appel de Gand, la base d'imposition (les dépenses exposées) doit être calculée en fonction de la longévité économique du bien d'investissement et non en fonction du délai de révision. Voir Gand 9 septembre 2008, *T.F.R.* 2009, n° 354, 90.

¹⁰⁵⁰ C.J.C.E., 23 avril 2009, aff. C-460/07, *Sandra Puffer*, *J.O.C.E.C.*, n° 141, 190.

législation belge, ont été adaptées¹⁰⁵¹.

Pour tous les biens et services dont le fait générateur de la T.V.A. s'est présenté après le 31 décembre 2010, l'assujetti est tenu de limiter immédiatement la déduction T.V.A. au prorata de l'utilisation pour son activité professionnelle. Les modifications ultérieures de la proportion privée/professionnelle doivent être corrigées au moyen de révisions.

Cette déduction 'proportionnelle' *'ab initio'* est obligatoire pour tous les biens et services qui, et dans la mesure où, ils appartiennent au patrimoine de l'entreprise et où ils sont utilisés de manière mixte (privée et professionnelle)¹⁰⁵². Ce qui précède implique que les biens et services loués ne sont pas visés par l'article 45, § 1 *quinquies* C.T.V.A. Ils sont en effet considérés comme des biens d'investissement dans le chef du bailleur (par ex. la société de leasing).

Cette limitation du droit à déduction a un impact important sur les biens et services qu'un employeur met à la disposition de son travailleur au titre d'éléments du paquet salarial. Notez du reste que les autorités fiscales belges estiment que la prestation de travail ne peut pas être considérée comme une contrepartie¹⁰⁵³, de même que le déplacement du domicile au lieu de travail avec une voiture de société est considéré comme une utilisation 'privée'. En particulier pour ce qui concerne les voitures de société que l'assujetti-employeur possède en propriété, la question se pose de savoir quel est le rapport avec la limitation de déduction de l'article 45, § 2 C.T.V.A., les deux limitations de déduction visant à tenir compte de l'utilisation privée des voitures, mais où l'utilisation privée de l'article 45, § 2 C.T.V.A. est irréfragablement présumée être de 50 %. L'administration fiscale part d'une application cumulée des deux limitations de déduction, en ce sens qu'une déduction de T.V.A. en matière de véhicules ne peut jamais dépasser 50 %, même lorsque l'assujetti peut démontrer de manière indubitable que l'utilisation professionnelle dépasse les 50 %¹⁰⁵⁴.

Vu l'impact important de cette législation – *en particulier sur les voitures d'entreprise* – de même que l'imprécision qui entoure son caractère applicable, l'application de la décision administrative a été temporairement suspendue¹⁰⁵⁵. La suspension ne s'applique toutefois pas pour les biens d'investissement immobiliers qui ont été acquis à partir du 1^{er} janvier 2011¹⁰⁵⁶.

5717

art. 49 1° C.T.V.A.

Compte tenu de l'article 49, 1° du C.T.V.A., l'administration belge estimait qu'un

¹⁰⁵¹ Directive 2009/162/UE du Conseil modifiant la Directive T.V.A., *J. O. C. E. L.* 15 janvier 2010; Loi du 29 décembre 2010, *M.B.* 31 décembre 2010. Voir e.a. SORI ANO, A. et NOI RHOMME, P., «Ordinateur, GSM et voiture: plus de T.V.A. sur les avantages de toute nature», *Act. Fisc.*, 2010, n° 43, 2.

¹⁰⁵² Déc. n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011.

¹⁰⁵³ *Contra*: VANDEBERGH, H., «De heffing van BTW over voordelen van alle aard en het privégebruik van bedrijfsgoederen – anno 2011», *T.F.R.*, 2011, n° 401, 376-397.

¹⁰⁵⁴ Déc. n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011.

¹⁰⁵⁵ Voir OPREEL, J., «Voordelen van alle aard en btw. fiscus publiceert beslissing in afwachting van addendum», *Fisc. Act.* 2012, n° 2, 1; MASSI N, I., «Privégebruik bedrijfswagens: 'oude' regeling geldt nog voor 2011», *Fiscal ogue* 2012, n° 1278.

¹⁰⁵⁶ Voir LAMPARELLI, T., «La T.V.A. et la déduction des biens 'immobiliers' à usage mixte: nouvelles règles effectivement applicables depuis le 1^{er} janvier 2011!», *L.F.B.* 2012, n° 154, 1.

assujetti pouvait déduire une partie de la T.V.A. versée sur un bien d'investissement qu'il a acquis et utilisé à un moment où il n'était pas encore assujetti¹⁰⁵⁷.

Ce point de vue ne semblait pourtant pas conforme aux dispositions de la Directive T.V.A. Les articles 184 et suivants de la Directive T.V.A., en matière de révision de la T.V.A. déduite, ne contiennent, en effet, aucune disposition concernant la naissance d'un droit à la déduction. Suivant la jurisprudence de la Cour, cette disposition se limite à déterminer la méthode de calcul pour la révision de la déduction initiale, ce qui fait qu'elle ne saurait donc donner naissance à un droit à déduction, ni transformer la taxe acquittée par un assujetti en relation avec ses opérations non taxées en une taxe déductible¹⁰⁵⁸. Sur base de ceci, un organisme de droit public qui achète un bien d'investissement en tant qu'autorité publique, et par conséquent en qualité de non-assujetti, et qui par la suite vend ce bien en qualité d'assujetti, ne bénéficie pas, dans le cadre de cette vente, d'un droit à régularisation en vue d'opérer une déduction de la T.V.A. acquittée lors de l'achat de ce bien¹⁰⁵⁹. L'administration a, par conséquent, adapté sa position en la matière à partir du 1^{er} juillet 2005¹⁰⁶⁰. Se référant à la jurisprudence européenne, le Ministre des finances affirme que lorsqu'une personne physique ou une personne morale a acheté un bien en qualité de non-assujetti, qu'elle acquiert ensuite la qualité d'assujetti et qu'elle utilise ce bien comme bien d'investissement pour son activité économique, il ne lui est pas permis de déduire totalement ou partiellement la taxe grevant l'acquisition de ce bien¹⁰⁶¹.

Cette position nouvelle a surtout entraîné des discussions en matière de récupération de la T.V.A. sur les travaux d'égouttage qu'une commune aurait fait exécuter. Les communes qui ne font pas elles-mêmes la livraison d'eau potable, mais qui assurent la collecte et le transport des eaux usées, sont soumises à la T.V.A. Ces communes ont acquis de ce fait la qualité d'assujetti. C'est pourquoi elles ont aussi droit, en principe, à la déduction. Beaucoup de communes ont décidé de réclamer, pour cette raison, la restitution de la T.V.A. acquittée en amont sur ces investissements antérieurement exécutés relatifs au réseau d'égouttage, sur la base de l'ancienne décision administrative du 10 novembre 1976.

Comme nous l'avons signalé ci-avant, il est requis que la commune dispose de la qualité d'assujetti' au moment où la T.V.A. déductible est due. Suivant la position administrative, cette qualité naît au moment où les communes ont conclu une convention avec les sociétés de distribution d'eau potable pour la collecte et les évacuations de l'eau potable. Le fisc avait toutefois retiré la décision précitée du 10 novembre 1976 *via* la décision du 20 décembre 2005 et ceci avec effet rétroactif au 1^{er} juillet 2005. Par conséquent, les communes qui avaient pu signer les contrats avant le 1^{er} juillet 2005, pouvaient encore invoquer l'ancienne décision de 1976; les communes qui n'ont signé la convention qu'après le 1^{er} juillet 2005, ne le pouvaient plus. Comme

¹⁰⁵⁷ Déc. E. T. 18.235, 10 novembre 1976; *Q R*, Sénat, 1981-1982, 5, 115, *Q* n° 25, 26 janvier 1982, Jorissen, *Rev. T. V. A.*, 1982, n° 53.

¹⁰⁵⁸ C. J. C. E., 11 juillet 1991, n° C-97/90, Lennartz, *Rec.*, 1991, I-03795; *Q R*, Ch. repr., n° 028, 2007-2008, 7177-7180, *Q* n° 122, Claes, 29 avril 2008.

¹⁰⁵⁹ C. J. C. E., 2 juin 2005, n° C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen; *F. J. F.*, N° 2006/13. STAS, D., «Rui me toepassing 'positieve btw-herziening bedrijfsmiddel en' behoort tot het verdel en», *Act. f. i. s. c.*, 2006, n° 4.

¹⁰⁶⁰ Déc. n° E. T. 110.412, 20 décembre 2005.

¹⁰⁶¹ *Q R*, Chambre 2007-2008, n° 028, 7177-7180, *Q* n° 122, Claes, 29 avril 2008. Pour un commentaire de la position administrative: BUELENS B., «Btw-herzieningen bij stijgend bedrijfsmatig gebruik: blijft fiscus van twee walletjes eten?», *Fisc. Act.*, 2008, n° 38, 4.

cette décision du 20 décembre 2005 n'a été publiée que le 13 janvier 2006, le Tribunal de première instance de Bruges a décidé que la nouvelle position administrative ne pouvait s'appliquer qu'à partir du 13 janvier 2006. Les communes qui disposaient de la qualité d'assujetti avant la date de publication peuvent, par conséquent, encore invoquer l'ancienne décision du 10 novembre 1976. En décider autrement violerait le principe général de la non-rétroactivité des dispositions fiscales¹⁰⁶².

5717, 10
art. 45 § 1^{er} 4° et 5° C.T.V.A.

Certains assujettis dont les activités sont normalement exonérées sans droit à déduction peuvent néanmoins exercer cette déduction s'ils effectuent les opérations suivantes énumérées à l'article 45, § 1, 4° et 5° du C.T.V.A.:

- des opérations visées à l'article 44, § 3, 4° à 10°, à condition que le cocontractant soit établi en dehors de l'UE, 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 l'Union;
- des prestations de courtage ou de mandat se rapportant aux opérations visées à l'alinéa précédent.

§ 2. ACTIVITÉS EXEMPTÉES ACCESSOIRES À DES ACTIVITÉS PRINCIPALES

5718
art. 13 A.R. n° 3

Les activités immobilières ou financières exemptées de T.V.A. n'ont pas d'influence sur la déduction de la T.V.A. si elles sont accessoires à des activités taxées (art. 13 A.R. n° 3).

La vente par une entreprise de construction d'immeubles réalisés pour son propre compte ne saurait être qualifiée d'«opération accessoire immobilière» au sens de cette disposition vu que cette activité constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de son activité taxable en matière de construction¹⁰⁶³.

Les produits financiers perçus par une entreprise de gestion d'immeubles en rémunération de placements, effectués pour son propre compte, de fonds versés par les copropriétaires ou les locataires, sont des rémunérations de prestations de services exemptées et sont donc à inclure dans le dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction. De plus, la perception des intérêts constituait le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable du syndic. Par conséquent, les placements du syndic ne sauraient être qualifiés d'opérations accessoires qui ne devraient pas influencer la déduction de la T.V.A. (art. 13 A.R. n° 3), mais bien une activité financière exemptée de T.V.A. Par conséquent, en cas d'application du prorata général de déduction par régie, ces revenus de placements devaient être mentionnés au dénominateur de la fraction¹⁰⁶⁴.

Les opérations financières sont considérées comme des opérations accessoires pour autant qu'elles n'impliquent qu'une utilisation très limitée de biens ou de services pour lesquels la T.V.A. est due. Le fait que des revenus supérieurs à ceux produits par l'activité indiquée comme principale par l'entreprise concernée sont générés par de telles opérations ne saurait à lui seul exclure la qualification de celles-ci comme «opérations

¹⁰⁶² Trib. Bruges, 8 décembre 2009, *Cour. fisc.*, 2010, 431. Voir dans un sens comparable: Trib. Gand, 18 janvier 2011, *Fiscalogues*, 2011, n° 1269, 11; Trib. Hasselt, 18 mars 2010, *F.J.F.*, N° 2010/298. Pour un commentaire du contexte sur un plan plus européen: SZTANKO, D., «Provision of infrastructure to public authorities under EU VAT», *Int. VAT Monitor* 2011 (jan/feb), 17.

¹⁰⁶³ C.J.C.E., 29 octobre 2009, aff. C-174/08, *NCC Construction Danmark*, *F.J.F.*, N° 2010/69.

¹⁰⁶⁴ C.J.C.E., 11 juillet 1996, n° C-306/94, *Régie dauphinoise*, *Rec.* 1996, I-3695; *F.J.F.*, N° 1996/351.

accessoires»¹⁰⁶⁵.

§ 3. CONCESSION D'UN DROIT DE SUPERFICIE OU D'USUFRUIT

5719

Le tréfoncier qui concède un droit de superficie sur lequel se trouve un bâtiment neuf pour l'application de la T.V.A. peut déduire la totalité de la T.V.A. grevant les frais de construction du bâtiment:

- si le prix réclamé pour la constitution du droit de superficie atteint au moins 95 % du prix de construction du bâtiment en pleine propriété, dans la mesure où le droit est établi pour une durée inférieure à 10 ans;
- si le prix réclamé atteint au moins 97,5 % du prix de la construction du bâtiment en pleine propriété, dans la mesure où le droit est établi pour une période égale ou supérieure à 10 ans¹⁰⁶⁶.

Une solution similaire est applicable en cas de cession d'un usufruit¹⁰⁶⁷.

§ 4. CADEAUX COMMERCIAUX DE FAIBLE VALEUR ET ÉCHANTILLONS

5720

La déduction est autorisée pour les cadeaux commerciaux de faible valeur (moins de 50,00 EUR, T.V.A. exclue)¹⁰⁶⁸.

N'entre pas en considération pour la déduction, la taxe grevant l'achat de boissons spiritueuses qui sont destinées à être remises gratuitement aux clients, même lorsqu'il s'agit de leur faire des cadeaux de faible valeur¹⁰⁶⁹.

Les fleurs qu'un commerçant offre à l'un de ses clients à l'occasion d'un mariage constituent un cadeau d'usage. La taxe grevant l'achat de ces fleurs est dès lors déductible lorsque le prix d'achat n'atteint pas 500 BEF (ancien montant)¹⁰⁷⁰.

La déduction de la T.V.A. grevant les achats de fleurs qu'une entreprise offre lors des funérailles d'une personne qu'elle occupait, n'est autorisée que si le défunt était uniquement membre du personnel appointé ou salarié de l'entreprise. Le même raisonnement vaut pour la T.V.A. grevant les achats de fleurs ou de cadeaux que cette entreprise offre à l'occasion du mariage d'une personne qu'elle occupe. Par contre est rejetée, la déduction de la T.V.A. grevant tous les coûts se rapportant aux achats de fleurs et de cadeaux offerts lors de la naissance d'un enfant d'un membre du personnel ou du décès d'un parent, même proche, d'un tel membre. Ces fleurs ou cadeaux ne peuvent être considérés comme des frais de nature sociale ni comme frais de cadeaux de faible valeur, car ils ne sont pas offerts dans le cadre de relations professionnelles¹⁰⁷¹.

¹⁰⁶⁵ C. J. C. E., 29 avril 2004, n° C-77/01, EDM STAS, D., «EDM het finale holidingarrest», *T. F. R.*, 2004, 775-781; WOLF, R. A., «EDM New guidence from Luxembourg», *International Vat Monitor*, 2004, 251-255.

¹⁰⁶⁶ *Q R.*, Ch. repr., 1994-1995, 13476, *Q* n° 710, de Clippelle, 22 septembre 1993; *Q R.*, Ch., 2005-06, n° 125, 24557-24558, *Q* n° 1276, Devlies, 8 mai 2006.

¹⁰⁶⁷ *Q R.*, Sénat, 1989-90, 2271, *Q* n° 249, Vander Borgh, 24 août 1990, *Rev. T. V. A.*, 1990, n° 92, 519.

¹⁰⁶⁸ *Rev. T. V. A.*, 1976, n° 25, Déc. n° 571, 151; Circ. n° 103 du 31 décembre 1970, § 37. Ce montant s'applique à partir du 1^{er} janvier 2001 (voir «Adaptation des dispositions administratives en matière de menus cadeaux et avantages sociaux», <http://fiscus.fgov.be>); antérieurement, ce montant s'élevait à 12,50 EUR ou 500 BEF.

¹⁰⁶⁹ Déc. n° E. T. 9.974, 13 janvier 1972, *Rev. T. V. A.*, n° 6, 198; Cass., 21 décembre 2012, *T. F. R.*, 2013, 357 et s.

¹⁰⁷⁰ Déc. n° E. T. 12.155, 14 juillet 1972, *Rev. T. V. A.*, n° 9, 528.

¹⁰⁷¹ Déc. n° E. T. 25.192, 23 février 1977, *Rev. T. V. A.*, n° 29, 247.

Lorsqu'un assujetti fait don, à des victimes d'une catastrophe, de biens qu'il destinait normalement à la vente, ces biens ne peuvent être considérés comme des échantillons. Mais si le prix d'achat des biens donnés, ou, à défaut de prix, leur valeur normale est inférieure, par don, à 500 BEF (ancien montant), T.V.A. non comprise, le régime qui est applicable en T.V.A. aux cadeaux de faible valeur, peut être appliqué. Dans ce cas, il n'y a lieu ni à révision de déduction ni au prélèvement prévu par l'article 12, § 1, 3° du C.T.V.A.¹⁰⁷².

La déduction est permise pour les frais de démonstration et pour les frais réalisés pour une distribution gratuite d'échantillons, dans la mesure où leur coût est admis en frais généraux par les contributions directes. On peut sérieusement douter de la conformité d'une éventuelle limitation avec la Directive T.V.A.

Les échantillons distribués gratuitement ne tombent pas sous la règle du prélèvement, à condition qu'ils contiennent les mêmes produits fabriqués ou vendus par l'entreprise qui les distribue. Un échantillon commercial est défini par la Cour de justice comme un spécimen d'un produit qui vise à promouvoir les ventes de celui-ci et qui permet d'évaluer les caractéristiques et qualités de ce produit sans donner lieu à une consommation finale autre que celle qui est inhérente à de telles opérations de promotion¹⁰⁷³. Lorsqu'ils sont offerts dans le même emballage que celui des biens destinés à la vente, l'assujetti doit veiller à pouvoir fournir la preuve que ces produits ont été utilisés pour ces démonstrations et n'ont pas été vendus.

Sect i o n 11.

Dé l a i p e n d a n t l e q u e l l e d r o i t à d é d u c t i o n p e u t ê t r e e x e r c é

5721

art. 4 A.R. n° 3

En pratique, la déduction ne s'opère que dans la déclaration T.V.A. qui se rapporte à la période au cours de laquelle le droit à déduction est né. Le droit à déduction peut toutefois encore être exercé dans une déclaration T.V.A. relative à une période suivante déposée avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la taxe à déduire est devenue exigible¹⁰⁷⁴.

Le délai de prescription relatif à l'exercice du droit à déduction s'élevait, avant l'entrée en vigueur de l'article 4 modifié de l'A.R. n° 3, à deux ans après la période au cours de laquelle le droit était né. Après l'expiration de ce délai, le droit à déduction pouvait toutefois encore être exercé dans les cinq ans à partir de la naissance du droit à déduction, moyennant une demande écrite et l'autorisation du service de contrôle local¹⁰⁷⁵.

Le nouveau délai de prescription du droit à déduction constitue une mise à niveau par rapport au délai de recouvrement ordinaire de trois ans, ce qui avait déjà été annoncé lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle procédure fiscale. Si le droit à la déduction était né avant le 7 juillet 2003, mais qu'il n'était pas encore été exercé à cette date, l'ancien délai et les anciennes procédures restaient d'application. Dans le cas où le droit à la déduction est né après le 6 juillet 2003, c'est par contre le nouveau délai qui s'applique¹⁰⁷⁶.

¹⁰⁷² Déc. n° E. T. 22.421, 29 janvier 1976, *Rev. T. V. A.*, n° 25, 151.

¹⁰⁷³ C. J. C. E., 30 septembre 2010, aff. C-581/08, EM Group Ltd, *J. O. C. E.*, 20 novembre 2010, n° 317, 7, *T. F. R.*, 2010, n° 389, 876.

¹⁰⁷⁴ Art. 4 A.R. n° 3, tel que modifié par l'A.R. du 16 juin 2003, *M. B.*, 27 juin 2003.

¹⁰⁷⁵ Circ. n° 29 de 1975.

¹⁰⁷⁶ 21.04.04/1 – Informations et communications (A.F.E.R. – T.V.A.).

La Cour de justice de l'Union européenne a précisé que la Directive permet que l'assujetti puisse exercer le droit à la déduction de la T.V.A. à un moment ultérieur, mais les autorités publiques nationales peuvent prévoir des délais de forclusion encadrant l'exercice du droit à déduction pour autant que ceux-ci ne rendent pas excessivement difficile ou pratiquement impossible l'exercice de ce droit¹⁰⁷⁷.

Chapitre IV Limitation du droit à déduction

5723

Toute limitation du droit à déduction conféré aux assujettis doit, en raison de son incidence sur la charge fiscale, s'appliquer de manière similaire dans tous les Etats membres et suppose, en conséquence, une disposition communautaire l'autorisant expressément¹⁰⁷⁸. En l'absence d'une telle disposition, ce droit à déduction doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont¹⁰⁷⁹.

La Directive T.V.A. prévoit un régime de transition pour les limitations du droit à la déduction qui existaient dans l'Etat membre concerné à l'époque de l'entrée en vigueur de la Directive T.V.A. Sur la base de la clause de 'stand still'¹⁰⁸⁰, les limitations qui existaient à ce moment peuvent être maintenues, pour autant que ces limitations n'aient pas de portée générale, à savoir une limitation qui s'applique à toute dépense exposée pour l'acquisition des biens quel que soit sa nature ou son but. La clause de 'stand still' n'autorise que les limitations existantes qui portent sur des biens ou services spécifiques. C'est pourquoi, est contraire à la Directive T.V.A., un régime national qui limite d'une manière générale le droit à déduction dans la mesure où l'achat de biens a été subsidié par des fonds publics¹⁰⁸¹. Est contraire à la Directive T.V.A., la législation nationale qui exclut de manière générale le droit à déduction de la T.V.A. sur toutes les rémunérations qui sont payées à une entreprise établie dans un «paradis fiscal»¹⁰⁸².

Sect ion I.

Véhicules utilisés au transport de personnes

5724

art. 45 § 1*qui nquies* et § 2 C.T.V.A.

Conformément à l'article 45, § 2 du C.T.V.A., la déduction ne peut en aucun cas

¹⁰⁷⁷ C. J. U. E., 12 juillet 2012, n° C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD, *J. O. U. E.* 22 septembre 2012, n° 287, 4.

¹⁰⁷⁸ C. J. C. E., 23 avril 2009, aff. C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltet öket Gyártó kft., *J. O. C. E. C.*, n° 141, 16.

¹⁰⁷⁹ C. J. C. E., 21 septembre 1988, n° 50/87, Commission c. France, *Rec.*, 4797; *F. J. F.*, N° 1990/64; *Rev. T. V. A.*, 1996, n° 119, 163; C. J. C. E., 6 juillet 1995, n° C-62/93, BP Soupergaz, *Rec.* 1995, I-1883.

¹⁰⁸⁰ Art. 176, al. 2, Directive 2006/112/CE (anciennement: art. 17, al. 6 Sixième Directive).

¹⁰⁸¹ C. J. C. E., 23 avril 2009, aff. C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltet öket Gyártó kft., *J. O. C. E. C.*, n° 141, 16; C. J. C. E., 23 avril 2009, aff. C-460/07, Sandra Puffer, *J. O. C. E. C.*, n° 141, 190.

¹⁰⁸² C. J. C. E., 30 septembre 2010, aff. C-395/09, Casis East, *J. O. C. E.*, 20 novembre 2010, n° 317, 10, *T. F. R.*, 2010, n° 389, 877.

dépasser 50 % de la T.V.A. acquittée lors de la livraison, de l'importation et de l'acquisition intracommunautaire de véhicules automobiles servant au transport par route de personnes et/ou de marchandises, et pour les biens et les services se rapportant à ces véhicules¹⁰⁸³.

- Même si le véhicule est utilisé à des fins exclusivement professionnelles, la déduction reste limitée à 50 %. La T.V.A. non déductible lors de l'achat ou de l'importation constitue un élément de la valeur d'acquisition ou de placement qui entre en ligne de compte pour la détermination du montant de l'éventuelle plus-value ou moins-value imposable¹⁰⁸⁴.
- En cas d'utilisation mixte, la quotité d'utilisation professionnelle des frais de voiture est établie d'après celle retenue en matière d'impôts sur les revenus pour le dernier exercice d'imposition contrôlé. Ensuite, la déduction ne doit faire l'objet d'une révision que lorsque la différence entre la quotité provisoirement appliquée et celle définitivement admise atteint 10 % ou plus.
- Lorsque la proportion de l'utilisation mixte est de plus de 50 % pour l'usage privé, la déduction est, sur base des règles normales, limitée à la partie de l'usage privé qui dépasse 50 % (par exemple, déduction de 2/7 pour une voiture qui est utilisée 2 jours par semaine pour des besoins professionnels).
- L'article 45, § 2 du C.T.V.A. doit être appliqué malgré le fait que l'avantage de toute nature soit soumis à la T.V.A.¹⁰⁸⁵.
- La T.V.A. sur les coûts de construction et d'entretien relatifs à un garage pour le personnel est entièrement déductible¹⁰⁸⁶. La limitation de déduction ne s'applique pas non plus à la T.V.A. grevant la location ou l'utilisation d'emplacements de parking¹⁰⁸⁷.
- La limitation de la déduction ne vaut que pour les frais qui concernent des voitures qui sont la propriété de l'assujéti qui occasionne ces frais, ou qu'il prend en location, ou qu'il détient en leasing. Il n'y a pas de limitation de la déduction pour les frais de transport par taxi¹⁰⁸⁸ ou pour la location d'un parking sur lequel sont garées les voitures du personnel¹⁰⁸⁹.
- Le droit à déduction est totalement rejeté pour les frais pris en charge par une entreprise et relatifs à une voiture qui est la propriété d'un administrateur, gérant, associé ou employé, même si les factures sont libellées au nom de l'entreprise¹⁰⁹⁰.
- Les frais d'installation d'un mobilophone non portable sont visés à l'article 45, § 2 du C.T.V.A. mais non les frais des communications¹⁰⁹¹.

La limitation de déduction à 50 % ne s'applique en principe pas aux «camionnettes», définies par l'administration dans la circulaire n° 10/1987, telle que modifiée par la circulaire n° 25 du 11 décembre 1999¹⁰⁹² et la circulaire du 6 juin 2006¹⁰⁹³.

¹⁰⁸³ Informations et communications (A.F.E.R. – T.V.A., 1^{er} janvier 2006); Circ. 10/1987 complétée par la Circ. 25/1990. Voir Cass., 15 novembre 2001, *F.J.F.*, N° 2002/57 et Trib. Louvain, 14 juin 2002, *Fiscalog* 2002, n° 868, 3: ces circulaires n'ont pas de force légale et ne peuvent servir que d'indications.

¹⁰⁸⁴ *Q.R.*, Sénat, 1985-1986, n° 163, 831, 12 mars 1986, *Q* n° 143, Van Grenbergen, *Rev. T.V.A.*, 1986, n° 73, 340.

¹⁰⁸⁵ Circ. 4/1996 du 9 mai 1996, *Rev. T.V.A.*, n° 121, 423.

¹⁰⁸⁶ *Q.R.*, Ch. repr., 1993-1994, n° 100, 10108, *Q* n° 921, Van Parijs, 28 mars 1994, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, 703.

¹⁰⁸⁷ *Q.R.*, Ch., 2004-2005, n° 53, 8164-8165, *Q* n° 444, Fournaux, 27 juillet 2004.

¹⁰⁸⁸ *Rev. T.V.A.*, 1973, n° 10, Déc. n° 352, 67.

¹⁰⁸⁹ *Rev. T.V.A.*, 1976, n° 25, Déc. n° 572.

¹⁰⁹⁰ Gand, 30 janvier 1986, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 77, 210, VANDEBERGH, H., *B.T.W-Vraagstukken*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 54; *contra*: Gand, 27 avril 1998, *F.J.F.*, N° 1998/206; Trib. Bruges, 11 décembre 1985, *Cour. fisc.*, 1987, 87/210; C.J.C.E., 8 mars 1988, aff. 165/86, Leesportefeuille intiem CV, *Fiscalog*, 1988, n° 200. Voir aussi: Trib. Anvers, 29 avril 1996, *A.F.T.*, 1996, 38, 15.

¹⁰⁹¹ *Rev. T.V.A.*, 1986, n° 71, Déc. n° 858, 153.

¹⁰⁹² Voir Cass., 15 novembre 2001, *F.J.F.*, N° 2002/57, Trib. Louvain, 14 juin 2002, *Fiscalog* 2002, n° 868, p. 3. Ces circulaires n'ont pas de force légale et ne peuvent servir que d'indications.

¹⁰⁹³

- La distinction entre «véhicules automobiles servant au transport de personnes» pour lesquels la déduction de la T.V.A. est limitée et les autres véhicules pour lesquels la T.V.A. est entièrement déductible, est fort technique¹⁰⁹⁴.
- Les Etats membres n'étant pas autorisés à étendre les limitations de déduction existant selon la législation nationale après l'entrée en vigueur de la Sixième Directive (pour la Belgique, le 1^{er} janvier 1978), les tribunaux ne sont pas tenus par les critères édictés par l'administration de la T.V.A.¹⁰⁹⁵. Les critères de fait utilisés dans les circulaires T.V.A. sont contraires à la Sixième Directive¹⁰⁹⁶.

Conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, la limitation de déduction qui résulte de l'assujettissement mixte du contribuable doit être appliquée en plus de la limitation de déduction à 50 %¹⁰⁹⁷.

5725

Cette disposition n'est toutefois pas applicable aux véhicules automobiles suivants:

- les véhicules d'une masse maximale autorisée supérieure à 3 500 kg;
- les véhicules pour le transport des personnes comportant plus de huit places assises, celle du conducteur non comprise;
Transport de petits paquets par l'exploitant d'une entreprise de taxis: maintien de la déduction complète¹⁰⁹⁸.
Les auto-écoles ne font pas le transport de personnes: la déduction est limitée à 50 %¹⁰⁹⁹. Cette limitation n'est pas inconstitutionnelle¹¹⁰⁰.
- les véhicules spécialement aménagés pour le transport des malades, des blessés et des prisonniers et pour les transports mortuaires;
- 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;
- les véhicules spécialement aménagés pour le camping;
- les véhicules visés à l'article 4, § 2, du C.T.A.;
- les cyclomoteurs et motocyclettes;
- les véhicules destinés à être vendus par un assujetti dont l'activité économique consiste dans la vente de véhicules automobiles;
- 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;

- Mais cette limitation de déduction s'applique par contre aux voitures mixtes, et malgré le fait que celles-ci ont été précédemment cataloguées comme camionnettes par le ministère des Transports Trib. Bruges, 2 avril 2001, *Fiscologie* 2001, 818, 12; Q. O. Moerman F., 24 octobre 2000, Commission des finances de la Chambre, *Fisc. Act.*, 2001, n° 5, 5.

¹⁰⁹⁴ Circ. 10/1987 complétée par la Circ. 25/1990.

¹⁰⁹⁵ C. J. C. E., 8 janvier 2002, n° C-409/99, *Metropol Treuhand en Stadler*.

¹⁰⁹⁶ DE RAEDT, commentaire C. J. C. E., 8 janvier 2002 dans *A. F. T.*, n° 3, mars 2002, p. 141; Anvers, 13 janvier 2003, *Fisc. Act.*, 2004, n° 7, p. 4-6; Trib. Gand, 21 avril 2004, *Fiscologie* 2004, n° 948, p. 10.

¹⁰⁹⁷ Cass., 2 octobre 2003, *F. J. F.*, N° 2004/56.

¹⁰⁹⁸ *Rev. T. V. A.*, 1987, n° 77, Déc. n° 871, 220, Déc., 871, *Cour. fisc.*, 1987, 87, 185; *Q. R.*, Ch. repr., 1990-1991, n° 153, 13090, 28 février 1991, *Q* n° 726, Breyne, 28 février 1991, *Rev. T. V. A.*, 1991, n° 95, 249.

¹⁰⁹⁹ Circ. n° 19 de 1975, *Rev. T. V. A.*, 1976, n° 24; *Q. R.*, Ch. repr., n° 051, 2008-2009, 208-210, *Q* n° 246, Goyvaerts 22 janvier 2009 et *Q. R.*, Chambre 2008-2009, n° 066, 100-101, *Q* n° 518, Jeholet, 15 juin 2009.

¹¹⁰⁰ C. A., 13 février 2002, n° 36/2002, *F. J. F.*, N° 2002/118, critique par VANDENBERGHE, L., dans *Fisc. Act.*, 2002, n° 14, 3.

La portée de cette limitation de la déduction a pendant de longues années été un objet de discussion (la jurisprudence citée ci-dessous l'atteste). Suite à deux arrêts de la Cour de cassation du 19 janvier 2007, l'administration de la T.V.A. a accepté une interprétation moins stricte¹¹⁰¹.

Un loueur (ou donneur de leasing) doit être connu comme tel par le grand public et être accessible par ce dernier. L'exception n'est pas applicable à une société qui se borne à donner des voitures en location à une société sœur¹¹⁰². La location de deux voitures à l'actionnaire principal ne donne pas droit à la déduction complète¹¹⁰³. Un docteur en médecine qui ne donne qu'occasionnellement des autos en location à une société dont il fait lui-même partie et dont il est administrateur n'exerce pas d'activité spécifique de loueur¹¹⁰⁴. Il ne suffit pas que les statuts de la société qui exploitent un garage offrent également la possibilité d'agir comme entreprise de location¹¹⁰⁵.

Un assujetti qui a comme activité la vente de voitures ne peut pas bénéficier du droit à la déduction à concurrence de 100 % pour les voitures que celui-ci achète pour les donner en location¹¹⁰⁶. Une autre jurisprudence accepte à nouveau qu'il suffit que l'assujetti exerce, sur une base organisée et régulière, une activité indépendante consacrée à la location ou la vente d'automobiles. Rien n'empêcherait que l'assujetti exerce différentes activités¹¹⁰⁷.

La limitation de déduction s'applique lorsqu'une entreprise, dont l'une des activités principales est de vendre des voitures, donne ces voitures en location pour une période temporaire à ses futurs clients, dans l'attente d'une livraison d'un véhicule neuf commandé. Les effets de la limitation de déduction peuvent, le cas échéant, être évités ou du moins réduits, moyennant le respect de la circulaire n° 9 du 30 juillet 1985¹¹⁰⁸. Il est cependant accepté, dans certaines circonstances, un droit à déduction à concurrence de 100 % à l'égard des garagistes qui louent des voitures de remplacement à leurs clients¹¹⁰⁹. La Cour d'appel de Bruxelles a décidé que même si le garagiste met gratuitement des voitures de remplacement à la disposition de sa clientèle, la déduction de la T.V.A. sur l'achat de ces voitures doit être autorisée parce qu'en l'espèce la mise à disposition gratuite n'était qu'un moyen de rendre la vente, la réparation et l'entretien des voitures la plus attirante possible¹¹¹⁰.

- les véhicules destinés à être utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes;
- 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

¹¹⁰¹ Cass. 19 janvier 2007, *F.J.F.*, N° 2007/203, Déc. n° E.T. 113.611, 7 novembre 2007; AGACHE, L., «Aftrek BTW op verhuurde wagens: cassatie neemt afscheid van het grote publiek», *T.F.R.*, 2007, n° 323, 500.

¹¹⁰² *Q.R.*, Sénat, 1975-1976, n° 40, 1673, 18 juin 1976, *Q* n° 140, Lagae, 18 juin 1976, *Rev. T.V.A.*, 1976, n° 27, 328.

¹¹⁰³ Bruxelles, 24 novembre 1987, *F.J.F.*, N° 1988/106; *Cour. fisc.*, 1988, 88.645, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87, 292; *contra* Trib. Anvers, 29 avril 1996, *Act.fisc.*, 1996, 38/15.

¹¹⁰⁴ Anvers, 21 septembre 1994, *F.J.F.*, N° 1995/98; voir également Cass., 1^{er} février 1996, *F.J.F.*, N° 1996/79. Dans le cas particulier dans lequel une personne physique associée et gérante d'une société à laquelle elle avait donné durant plusieurs années une voiture en location, moyennant un loyer qui n'avait rien de symbolique, l'administration accepte que la personne physique n'acquiert pas la qualité d'assujetti: *Q.R.*, Chambre 2008-2009, n° 051, 199-201, *Q* n° 206, Brotcorne, 19 janvier 2009, www.monKEY.be, Sources.

¹¹⁰⁵ Anvers, 25 avril 2006, *T.F.R.*, 310, 15 novembre 2006, 852.

¹¹⁰⁶ Gand, 16 septembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/145.

¹¹⁰⁷ Gand, 9 juin 2009, *Fiscalogues*, 2010, n° 1197, 12.

¹¹⁰⁸ *Q.R.*, Sénat, 2000-2001, 4 septembre 2001, 2-40, 2021. *Q* n° 1218, Nyssens, 19 mars 2001; *contra*: voir Anvers, 9 décembre 1996, *BTW practicum* Standaard Uitgeverij, n° 8831.

¹¹⁰⁹ Déc. n° E.T. 113.611 du 7 novembre 2007; Trib. Gand, 7 juin 2001, *Fiscalogues* 2002, 836, 7; Trib. Anvers, 11 avril 2002, *Cour. fisc.*, n° 14, 488; Trib. Anvers, 5 juin 2002, *Fiscalogues* 2002, 862, 10; Trib. Bruxelles, 10 janvier 2003, *Fiscalogues* 2003, 893, 11 et Trib. Anvers, 1^{er} octobre 2003, *Fiscalogues*, 908, 7; Trib. Hasselt, 19 novembre 2003, *T.F.R.*, 2004, 330-336 avec note AGACHE, L.; Trib. Liège, 28 avril 2005, *Fiscalogues* 2005, n° 984, 19; Anvers, 25 avril 2006, commenté dans AGACHE, L., «Aftrek BTW of vervangwagen: zwanenzang van een 'specifieke' economische activiteit», *T.F.R.*, 2006, n° 310, 855-862.

¹¹¹⁰ Bruxelles, 4 février 2010, *Fisc.Act.*, 2010, n° 11, 16.

exemptée par l'article 39bis précité.

5726

Dans l'action en manquement n° C-43/96 introduite par la Commission européenne contre la France, la Commission considère comme fondamentale la reconnaissance du principe du droit à déduction de la T.V.A. sur l'acquisition d'un moyen de transport, lorsque ce bien constitue pour un assujetti l'objet même de son activité. En effet, sans ces biens, l'activité au titre de laquelle l'opérateur économique est assujetti, ne peut tout simplement avoir lieu¹¹¹¹. La Commission estime que cette limitation du droit à déduction ne peut avoir pour objet, ni pour effet, de permettre aux Etats membres de déroger à un des principes essentiels de la Sixième Directive, à savoir la déduction à chaque stade de la T.V.A. payée en amont. Une telle interprétation serait disproportionnée par rapport au but recherché.

Dans son arrêt du 18 juin 1998, la Cour de justice a toutefois décidé que les mots «toutes les exclusions», utilisés à l'article 17, § 6, al. 2, de la Sixième Directive comprennent également les dépenses qui ont un caractère strictement professionnel. Ainsi, cette disposition autorise les Etats membres à maintenir des règles nationales qui excluent le droit à déduction de la T.V.A. afférente aux moyens de transport constituant l'outil même de l'activité de l'assujetti¹¹¹². Cette position a été explicitement confirmée dans l'arrêt *Royscot Leasing Ltd.*, de même que le fait que les Etats membres peuvent maintenir les exclusions du droit à déduction de la T.V.A. jusqu'au moment où le Conseil aura fixé lui-même d'autres prescriptions en vertu de l'article 17, § 6 de la Sixième Directive¹¹¹³.

Une limitation forfaitaire du droit à la déduction de la T.V.A. relatif aux véhicules qui ne sont pas utilisés exclusivement à des fins professionnelles, sur base d'une autorisation du Conseil conformément à la procédure de l'article 27 de la Sixième Directive n'est pas contraire à la Sixième Directive. Le principe de la sécurité juridique s'oppose pourtant à une entrée en vigueur rétroactive de l'autorisation¹¹¹⁴.

5726, 50

La question se pose toutefois de savoir si la nouvelle définition de l'article 45, § 2 du C.T.V.A. à partir du 1^{er} janvier 2006 introduit par l'article 107 de la Loi-programme du 27 décembre 2005¹¹¹⁵ et en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2006, pour mettre fin à un certain nombre de discussions concernant la portée de la limitation de la déduction (p. ex. définition de la camionnette, déduction intégrale de la T.V.A. pour les assujettis dont l'activité économique consiste en la vente et/ou la location de véhicules automobiles) ne constitue pas une extension de l'ancienne limitation de déduction et n'est pas ainsi contraire à ce qu'on appelle la clause standstill de l'article 17 § 6 de la Sixième Directive¹¹¹⁶.

Sect i o n I I .

Li v r a i s o n i n t r a c o m m u n a u t a i r e d e m o y e n s d e

¹¹¹¹ *J. O. C. E.*, 30 mars 1996, n° C-95, 11.

¹¹¹² C. J. C. E., 18 juin 1998, n° 43/96, *Commission c. France*, *Rec.*, 1998, I-3903.

¹¹¹³ C. J. C. E., 5 octobre 1999, n° 305/97, *Royscot Leasing Ltd. v. Veekeoverzicht H.V.J.*, n° 25/99, 16; *T.F.R.*, n° 179, 2000, p. 364, avec note DAUW P. Voir aussi en ce qui concerne la portée de la clause de *stand still* de l'art. 17, 6 Sixième Directive (art. 176 Directive 2006/112/CE): C. J. C. E., 11 décembre 2008, aff. C-371/07, *Danfoss A/S, AstraZeneca A/S, J. O. C. E. C.*, 7 février 2009, n° 32, 7; C. J. C. E., 22 décembre 2008, aff. C-414/07, *Magoora sp. z o. o.*, *J. O. C. E. C.*, 21 février 2009, n° 44, 17 et C. J. C. E., 23 avril 2009, aff. C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio Textil et öket Gyártó kft.*, *J. O. C. E. C.*, 20 juin 2009, n° 141, 16.

¹¹¹⁴ C. J. C. E., 29 avril 2004, n° C-17/01, *Walter Sudholz*.

¹¹¹⁵ Art. 107 Loi du 27 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005.

¹¹¹⁶ LAMPARELLI, T., «Déduction et véhicules automobiles: l'article 45, § 2 'nouveau' du Code de la T.V.A. est arrivé!», *Act. fisc.*, 2006/1, 6; Informations et Communications, 01.01.06/15 A.F.E.R.-T.V.A.; SEPULCHRE, V., «La déduction de la T.V.A. pour les véhicules automobiles – Etat des lieux au 1^{er} janvier 2006», *R.G.F.*, 2006, n° 8, 3-13; en sens contraire CIRC. n° AAF/2005-1124 du 6 juin 2006.

t r a n s p o r t s n e u f s

5727

art. 45 § 2 al. 2 c) C.T.V.A.

En vertu de l'article 45, § 2, al. 2, c, la limitation de la déduction n'est pas applicable aux moyens de transport neufs, au sens de l'article 8*bis*, § 2 (et autres que ceux destinés à être loués ou vendus par un assujetti dont l'activité économique consiste en la location ou la vente de voitures), qui font l'objet d'une livraison intracommunautaire qui est exemptée sur la base de l'article 39*bis*. Dans ce cas, la déduction n'est exercée qu'à l'intérieur des limites et à concurrence du montant de T.V.A. qui serait exigible sur cette livraison si elle n'avait pas été exemptée sur la base de l'article 39*bis* précité.

5728

art. 45 § 1^{er} *bis* C.T.V.A.

Conformément à l'article 45, § 1^{er}*bis* du C.T.V.A., un assujetti occasionnel (tel que visé à l'art. 8*bis*, § 1^{er} C.T.V.A.), un agriculteur soumis au forfait agricole, un assujetti sans droit à déduction, ou un assujetti qui est exempté sur la base du régime des petites entreprises, ne peut porter en déduction la T.V.A. prélevée lors de la livraison, de l'importation ou de l'acquisition intracommunautaire de véhicules neufs qu'il a livrés dans les conditions de l'article 39*bis*, que dans les limites et à concurrence du montant de T.V.A. qui serait dû sur cette livraison si elle n'était pas exemptée sur la base de l'article 39*bis* précité.

Cette règle comporte une double limite du droit à déduction:

- d'une part, en ce qui concerne la nature de la T.V.A. déductible: celle-ci concerne uniquement la T.V.A. prélevée sur l'achat, l'acquisition intracommunautaire ou l'importation d'un moyen de transport neuf; la T.V.A. prélevée sur les biens et services se rapportant à la vente d'un moyen de transport neuf comme les coûts du transport, de publicité, d'intermédiation ne peut être prise en déduction;
- d'autre part, en ce qui concerne le montant de la T.V.A. déductible: celui-ci est calculé en appliquant sur la base imposable de la livraison exemptée, le taux qui serait appliqué pour une telle livraison en Belgique.

Le droit à déduction ne prend naissance qu'au moment de la livraison intracommunautaire effectuée dans les conditions de l'article 39*bis*. Il est exercé au moyen d'une restitution, du fait que la livraison est exemptée de la T.V.A.

Chapitre V Exclusion du droit à déduction

Sect i o n I .

Excl usi ons l ég al es du droi t à déduct i on

5729

art. 45 § 3 à 5 C.T.V.A.

Sur base de l'article 45, § 3 à 5 du C.T.V.A., n'est pas prise en compte pour la déduction, la T.V.A. ayant grevé:

- a. les livraisons et les acquisitions intracommunautaires de tabacs fabriqués;
- b. les livraisons et les acquisitions intracommunautaires de boissons spiritueuses.
La T.V.A. grevant l'achat ou l'importation de ces boissons n'est pas déductible, sauf lorsque les boissons sont destinées à être revendues (fabrication ou négoce de spiritueux) ou à être fournies en exécution d'une prestation de services (consommation sur place, en l'état ou après incorporation dans des plats ou dans d'autres boissons, dans les hôtels, restaurants, clubs privés, etc.);
- c. les frais de logement, de nourriture et de boissons, au sens de l'article 18, § 1^{er}, 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. Ceci vise toute personne intervenant activement dans l'exécution (en vertu de contrats passé avec un tiers), hors de l'entreprise, de tâches généralement matérielles que nécessite en l'espèce la livraison de marchandises, ou encore le montage de machines ou la construction d'immeubles par exemple¹¹¹⁷;
 - par des assujettis qui, à leur tour, fournissent les mêmes services à titre onéreux; dans le cadre de la refacturation de frais de boissons et de restaurant, l'administration exige que les frais soient refacturés de manière distincte. Les frais refacturés de manière forfaitaire ne donnent pas droit à la déduction¹¹¹⁸;
 - sur l'achat de plats et de boissons lorsqu'ils ne s'accompagnent pas d'un quelconque service prodigué par le vendeur: la limitation de déduction n'est en effet applicable qu'à la prestation de service et pas à la livraison de biens¹¹¹⁹;
 - lorsqu'une société de production est amenée à engager des frais de logement, de nourriture et de boissons, au sens de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 10° et 11°, du C.T.V.A., en faveur de membres de son personnel chargés de la production d'un film, la T.V.A. grevant de telles dépenses ne peut être déduite que lorsque ces frais sont exposés pour l'exécution, hors de l'entreprise, d'une prestation de services¹¹²⁰;
 - la déduction est toujours exclue pour les frais de logement et de nourriture qui sont occasionnés pour le fonctionnement interne de l'entreprise, par exemple les frais occasionnés par un club de football à l'occasion de l'entraînement ou de la préparation des compétitions dans ses propres installations ou dans celles du club qui organise la compétition¹¹²¹ ou les frais en raison de l'organisation d'une fête pour les membres du personnel dans un hôtel ou un restaurant¹¹²²;
- Il n'y a pas de droit à la déduction de la T.V.A. sur les frais de restaurant, lorsque ceux-ci sont comptés à la clientèle dans le cadre d'un séminaire, quand pour la participation au séminaire un prix global est facturé où les frais pour le déjeuner ne sont pas distingués¹¹²³;

d. les frais de réception:

Sont visés les frais:

- engagés par une entreprise pour l'accueil, la réception, l'agrément et le délassement des personnes qui sont étrangères à l'entreprise;
- du banquet auquel participent des hôtes payants et des invités auxquels aucun prix n'est réclamé¹¹²⁴.

Sont des frais de réception:

1. l'achat d'un bateau de plaisance pour des croisières avec des clients ou des fournisseurs¹¹²⁵;
2. les frais d'aménagement d'un appartement qui est mis gratuitement à la disposition des clients¹¹²⁶;

¹¹¹⁷ *Q.R.*, Sénat, 1996-1997, n° 47, *Q* n° 240, Miquet, 9 mai 1997, *Rev. T.V.A.*, n° 130, 1009.

¹¹¹⁸ *Q.R.*, Chambre, 1994-1995, n° 144, 15402-15404, *Q* n° 1411, Breyne, 2 février 1995; Voir aussi: Trib. Namur, 19 mars 2008, *Cour. fisc.*, 2008, 601; *Contra*: Trib. Bruxelles, 21 septembre 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 645-650.

¹¹¹⁹ Trib. Bruxelles, 21 septembre 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 645-650.

¹¹²⁰ Déc. n° E.T. 118.072, 24 février 2011.

¹¹²¹ *Rev. T.V.A.*, 1981, n° 48, Déc. n° 750, 274.

¹¹²² *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 15, Déc. n° 455, 196.

¹¹²³ Trib. Bruxelles, 6 juin 2003, *T.F.R.*, 2004, 257, 275.

¹¹²⁴ *Rev. T.V.A.*, 1972, n° 5, Déc. n° 215, 83.

¹¹²⁵ *Rev. T.V.A.*, 1976, n° 25, Déc. n° 569, 150.

3. les dépenses se rapportant à l'organisation de voyages en autocar offerts à des clients potentiels ainsi que des services au cours de ces voyages¹¹²⁷;
4. les frais de construction de locaux destinés à des logements de chauffeurs de firmes étrangères¹¹²⁸:
 - les frais de publicité ne sont pas des frais de réception, par exemple les dépenses liées à l'utilisation de loges et de sièges à des fins commerciales sur les terrains de football et autres établissements sportifs et culturels¹¹²⁹, à condition que les entreprises qui exposent ces frais fassent, au moyen de ces business seats et de ces loges, de la publicité sous une forme ou autre¹¹³⁰;
 - les frais de démonstration ne sont pas des frais de réception, par exemple, la remise d'échantillons ou de produits à déguster (entre autres du vin);
5. la T.V.A. sur les boissons qui sont offertes gratuitement à l'occasion de l'inauguration d'un restaurant, d'un débit de boissons ou d'un établissement similaire ou à l'occasion d'une réception des clients et/ou des fournisseurs, organisée par un tel établissement, n'est pas déductible conformément à l'article 45, § 3, 4^o du C.T.V.A. La situation est différente si un «petit verre» est offert à l'occasion de la fourniture à titre onéreux de repas ou de consommations¹¹³¹;
6. pour apprécier si des dépenses constituent ou non des frais de réception, il faut tenir compte non seulement de leur nature, mais également du contexte dans lequel elles sont exposées. C'est ainsi que les frais exposés par l'exploitant d'un hôtel en vue d'embellir les locaux, d'animer les soirées et le soin apporté à la préparation des repas ne constituent pas des frais de réception¹¹³²;
Une mesure consistant à exclure l'ensemble des dépenses de logement, de réception, de restaurant et de spectacles du droit à déduction de la T.V.A., alors que des moyens appropriés, moins attentatoires à ce principe sont envisageables ou existent déjà dans l'ordre juridique national, n'apparaît pas nécessaire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. La disposition du Conseil qui autorise la République française à prendre une telle mesure est invalide¹¹³³;
7. la Cour de cassation a décidé que les frais à caractère publicitaire ne peuvent être considérés comme des frais de réception et que la T.V.A. sur ces frais est par conséquent déductible¹¹³⁴. Auparavant, les juridictions n'étaient pas unanimes à ce sujet¹¹³⁵. L'administration s'est en principe ralliée à la jurisprudence de la Cour de cassation mais elle a nuancé cette jurisprudence en précisant qu'il n'y a toutefois en aucun cas droit à la déduction de la T.V.A. dans la mesure où ces frais de publicité comprennent aussi des frais de logement, de repas et de boissons¹¹³⁶. Cette position ne peut plus être défendue en toutes circonstances selon la jurisprudence de la Cour de cassation¹¹³⁷. Dans son arrêt du

¹¹²⁶ *Rev. T. V. A.*, 1978, n° 34, Déc. n° 644, 298.

¹¹²⁷ *Rev. T. V. A.*, 1978, n° 37, Déc. n° 677, p. 877; Trib. Anvers, 15 mai 1987, *Rev. T. V. A.*, 1988, n° 81, 249.

¹¹²⁸ Trib. Verviers, 6 juin 1988, *Rev. T. V. A.*, 1989, n° 85; *F. J. F.*, N° 1989/66.

¹¹²⁹ *Rev. T. V. A.*, 1991, n° 94, Déc. n° 940, *Q R.*, Ch. repr., 1993-1994, 8107, 19 octobre 1993, *Q* n° 750, Van den Eynde, 19 octobre 1993, *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 108.

¹¹³⁰ *Q R.*, Ch., 2005-2006, n° 113, 21557-21560, *Q* n° 1064, Devlies, 11 janvier 2006.

¹¹³¹ Déc. n° E. T. 96.920, 30 août 2000, *Rev. T. V. A.*, 145, 139.

¹¹³² Déc., 6 mars 2000, *Rev. T. V. A.*, n° 145, 126.

¹¹³³ C. J. C. E., 19 septembre 2000, n° C-177/99 et C-181-99, Ampafrance SA, A. F. T., n° 2, 2001, 81, avec note STAS, D.

¹¹³⁴ Cass., 8 avril 2005, *Cour. fisc.*, 2005/355; *Q R.*, Ch., 2005-2006, n°113, 21557-21560, *Q* n° 1064, Devlies, 11 janvier 2006.

¹¹³⁵ Trib. Anvers, 16 mai 1995, *Cour. fisc.*, 95/384; Anvers, 15 mars 1999, *F. J. F.*, N° 1999/239; Trib. Bruges, 18 mars 2003, *Fisc. Act.*, 2003, n° 30, 1-2; Trib. Anvers, 19 mars 2003, *Fiscologie* 2003, 912, 10-11; Trib. Liège, 29 avril 2003, *Fiscologie* 2003, 912, 11; Trib. Anvers, 4 juin 2003, *Fiscologie*, 912, 11, Trib. Bruges, 17 juin 2003, *Fiscologie* 2003, 912, 11-12; *Q R.*, Ch. repr., 1999-2000, n° 24, 2737, *Q* n° 129, Fournaux, 24 novembre 1999. Gand, 29 avril 2008, *La lettre T. V. A.* 2008, n° 14, 1; Anvers, 18 décembre 2007, *R G F.* 2008, n° 8, 7. Sui vant le Tribunal de première instance de Louvain, le régime sur le plan de la T.V.A. ne peut pas être étendu comme tel aux impôts sur les revenus (Trib. Louvain 6 mars 2009, *Fiscologie*, 2009, n° 1157, 4).

¹¹³⁶ Déc. E. T. 109.632, 24 juillet 2005; *Q or.* n° 7582, Chabot, 29 juin 2005, *C. R. A.*, Commission des finances de la Chambre, *COM* 665, 23-24; *Q R.*, Ch. repr., n° 8, 2007-2008, 512-515, *Q* n° 53, Devlies, 11 janvier 2008; Trib. Anvers, 9 janvier 2006; *contra*: Gand, 14 février 2006 et Trib. Hasselt 11 février 2009, *Fiscologie*, 2009, n° 1149, 12.

¹¹³⁷ Cass., 11 mars 2010, F.09.0019.N, www.monKEY, Jurisprudence, n° C 10/0544, *Acc. & Fisc.*, 2010, n° 14; *contra*: Déc. n° E. T. 120.663 du 2 décembre 2011. MASSI N. I., «T.V.A. sur les frais de restauration: le fisc refuse toujours la déduction», *Fiscologie* 2011,

11 mars 2010, la Cour décide que d'une part les frais de publicité peuvent s'adresser à d'autres personnes que l'acheteur final et d'autre part que les frais horeca peuvent faire partie de l'évènement et peuvent être qualifiés comme tels comme des frais de publicité. La limitation de déduction de l'article 45, § 3, 3° et 4° du C.T.V.A. n'est alors pas applicable. Le Tribunal de première instance de Hasselt a déjà appliqué ces principes¹¹³⁸. La Cour de cassation a confirmé sa jurisprudence¹¹³⁹;

8. ainsi, lorsque, dans un restaurant d'entreprise, des repas sont offerts gratuitement à des personnes étrangères à l'entreprise (par exemple clients, fournisseurs), les frais engagés à cette occasion constituent des frais de réception qui, conformément à l'article 45, § 3, 4° du C.T.V.A., ne sont en principe pas déductibles, sauf si l'entreprise gère son restaurant à l'aide de son propre personnel¹¹⁴⁰;
- e. frais exposés par les agences de voyages au sens de l'article 1^{er}, § 7, al. 1^{er} 2° du C.T.V.A.: la T.V.A. grevant les biens et les services que d'autres assujettis apportent au profit des prestations visées à l'article 18, § 2, al. 2 du C.T.V.A., et dans la mesure où ces biens et ces services profitent directement au voyageur;
- f. la T.V.A. due ou payée dans les situations visées à l'article 58, § 4, 5° du C.T.V.A. (livraison de biens d'occasion soumise au régime spécial);
- g. l'assujetti revendeur ne peut pas déduire la T.V.A. due ou payée dans les situations visées à l'article 58, § 4, 6° du C.T.V.A. lorsqu'il effectue des livraisons qui sont soumises au régime spécial d'imposition sur la marge bénéficiaire.

Sect i on I I .

Excl usi on du droi t à déduct i on pour cert ai ns avantages accordés au personnel

5730

L'assujetti qui achète des biens pour les offrir gratuitement à ses membres du personnel pour leurs besoins privés ne peut pas déduire la T.V.A. lorsque la destination de ces biens est connue dès leur acquisition¹¹⁴¹. Lorsque les biens sont prélevés du stock pour cette destination, l'assujetti effectue un prélèvement et il doit payer la T.V.A. sur le prix d'achat de ces biens. Lorsqu'il prélève des biens qu'il a fabriqués, il doit payer la T.V.A. sur le prix de revient des biens ainsi fabriqués. Ces taxations internes excluent la révision de la taxe.

Sect i on I I I .

Excl usi on du droi t à déduct i on pour les opérations gratuites

5731

Lorsque des biens sont cédés ou lorsque des prestations de services sont effectuées sans contrepartie à fournir par l'acheteur des biens ou le preneur de services, aucune T.V.A. ne doit lui être portée en compte et le fournisseur de biens ou prestataire de services ne

n° 1276, 5 et VERNIERS, R., «Décision T.V.A. en matière de frais de réception, de publicité, de logement, de nourriture et de boissons», *Acc. & Fisc.* 2011, n° 43.

¹¹³⁸ Trib. Hasselt, 11 février 2009, *F.J.F.*, N° 2010/172, *T.F.R.*, 2009, n° 369, 871.

¹¹³⁹ Cass., 15 juin 2012, F. 11.0095.F, *La lettre T.V.A.* 2012, n° 18.

¹¹⁴⁰ *Q.R.*, Ch., 2006-2007, n° 161, 31396-31398, *Q* n° 1564, Pieters, 5 février 2007; *Q.R.*, Ch., 2007-2008, n° 8, 512-515, *Q* n° 53, Devlies, 11 janvier 2008.

¹¹⁴¹ VANDENDRI ESSCHE, P., «Voordelen van alle aard en geschenken: wat met de BTW?», *A.F.T.*, 1996, 20-36.

peut pas opérer de déduction¹¹⁴². Cela donne éventuellement lieu à la taxation d'un prélèvement ou à une révision de la déduction si la déduction avait été opérée.

- Les objets accordés en prime dans le cadre d'une promotion-vente: l'opération est considérée comme une offre portant sur un ensemble de marchandises vendues pour un prix unique par laquelle les objets offerts en prime sont également imposés; la T.V.A. payée pour l'objet obtenu en prime peut par conséquent être déduite¹¹⁴³.
- L'exécution gratuite d'une clause de garantie n'est pas soumise à la T.V.A., mais la déduction peut être appliquée pour la T.V.A. payée pour l'acquisition des biens et des services utilisés pour satisfaire à cette obligation de garantie¹¹⁴⁴.
- Les soi-disant cadeaux qui représentent en réalité la contrepartie d'un service fourni (par exemple à l'occasion d'une campagne publicitaire pour rapporter des clients) doivent être soumis à la T.V.A. et autorisent, parallèlement, la déduction de la T.V.A.¹¹⁴⁵.
- Lorsqu'une entreprise de consultants est amenée à organiser gratuitement des conférences à l'attention de toute personne, et cela afin d'informer ses clients sur l'utilité de recourir à ses services, il convient de considérer que les frais exposés à l'occasion de ces conférences constituent des frais généraux relatifs à l'ensemble de l'activité économique de cette entreprise. Les taxes ayant grevé de tels frais sont donc déductibles, conformément à l'article 45, § 1^{er}, du C.T.V.A., sauf, évidemment, dans la mesure où une partie de ces frais concernerait de la nourriture et/ou des boissons, pour lesquelles le droit à déduction est en toute hypothèse exclu par l'article 45, § 3, 3^o du C.T.V.A.¹¹⁴⁶.

Chapitre VI

Déduction dans le cas d'un assujetti partiel

5732

art. 46 et 48 § 2 C. T. V. A.

art. 12 à 21 A. R. n° 3

Dans la mesure où une personne effectue, d'une part, des opérations hors du champ d'application de la T.V.A. et, d'autre part, dans l'exercice d'une activité économique, elle effectue tant des opérations permettant la déduction que des opérations exemptées ne permettant pas celle-ci, elle est tenue préalablement d'écarter les taxes qui ont un lien direct et exclusif avec les activités hors champ et ensuite de déduire la T.V.A. selon la règle du prorata général ou de l'affectation réelle¹¹⁴⁷.

Avant d'opérer toute déduction, l'assujetti partiel doit, comme l'assujetti total, écarter la T.V.A. qui a été perçue sur ses dépenses à caractère privé et celles qui n'ont pas été exposées à des fins professionnelles ou celles pour lesquelles il existe une exclusion (chap. V) du droit à déduction. Ensuite, pour déterminer le solde de la T.V.A. qui peut être porté en déduction, l'assujetti partiel doit se référer aux dispositions prévues par les articles 46 et 48, § 2 du C.T.V.A. et les articles 12 à 21 de l'arrêté royal n° 3.

Sect ion I .

¹¹⁴² En ce qui concerne le «don» d'articles de sport à une association sportive, la déduction est admise, voir Trib. Mûlines, 26 février 1987, *Cour. fisc.*, 1987, 87/358; VANDEBERGH, H., *B. T. W.-Vraagstukken*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 4 à 10 et 55.

¹¹⁴³ *Manuel de la T. V. A.*, n° 349.

¹¹⁴⁴ *Rev. T. V. A.* 1973, n° 103 64, Déc. n° 343.

¹¹⁴⁵ Pour les articles de sport sur lesquels figure de la publicité, voir. *Rev. T. V. A.*, 1989, n° 85, Déc. n° 909, 162; Anvers, 4 novembre 1996, *A. J. T.*, 1997-1998, 24.

¹¹⁴⁶ *Q. R.*, Sénat, 2006-2007, n° 3-87, 9669, *Q* n° 3-6886, Nyssens, 30 janvier 2007.

¹¹⁴⁷ C. J. C. E., 13 mars 2008, n° C-437/06, *Securienta*, *T. F. R.*, 2008, n° 341, 505. Voir aussi: Anvers 4 septembre 2007, *Fiscalog* 2008, n° 1136, 6.

Déduction selon la règle du prorata général

5733

art. 46 § 1^{er} C.T.V.A.

Conformément à l'article 46, § 1^{er} du C.T.V.A., la T.V.A. est portée en déduction selon un pourcentage issu d'une fraction (prorata) calculée chaque année, dont le numérateur reprend le montant des opérations (hors T.V.A.) permettant la déduction, et le dénominateur le montant total des opérations effectuées par l'assujetti (hors T.V.A.). Le numérateur et le dénominateur sont arrondis au dixième supérieur¹¹⁴⁸. Quant au pourcentage, il est (depuis le 1^{er} janvier 1996) arrondi à l'unité supérieure. Les articles 12 à 18 de l'arrêté royal n° 3 règlent l'exécution de l'article 46, § 1^{er}:

- dans l'attente d'une détermination définitive, le prorata est provisoirement défini par année civile, sur la base du chiffre d'affaires de l'année précédente;
- dans le cas d'une différence de plus de 10 points entre le prorata provisoire et le prorata définitif, la révision s'opère en plus ou en moins; cette révision s'opère d'une manière particulière pour les biens d'investissement;
- l'assujetti est dispensé d'opérer la révision lorsque la différence entre les proratas à prendre en considération n'atteint pas 10 points¹¹⁴⁹.

La participation à des concours ou des courses hippiques a pour objectif d'augmenter la valeur marchande des chevaux. Elle s'inscrit ainsi dans l'activité économique d'élevage et de commerce de chevaux et forme avec celle-ci un tout. La circonstance que les prix gagnés au cours de l'année litigieuse soient plus importants que les recettes de l'élevage et du commerce de chevaux est sans incidence, si l'assujetti est une jeune entreprise qui doit encore se forger une réputation. Le fait de recueillir des prix dans des concours de trot et des courses de chevaux en vue d'élever, de préparer, de vendre et d'augmenter la valeur des chevaux fait partie de la même activité économique assujettie à la T.V.A. pour la totalité. Par conséquent, l'intéressé n'exerce pas deux activités distinctes et ne doit pas être considéré comme un assujetti mixte¹¹⁵⁰.

En ce qui concerne la limitation de déduction pour les véhicules automobiles, la Cour de cassation a décidé que la limitation de déduction qui résultait de l'application d'un prorata général s'applique au-delà de la limitation de déduction de 50 %¹¹⁵¹.

A propos de l'impact de l'obtention de subsides et/ou de libéralités sur le calcul de l'importance du droit à la déduction T.V.A.¹¹⁵².

L'article 19 de la Sixième Directive s'oppose à ce que soit incluse dans le dénominateur de la fraction permettant le calcul du prorata de déduction, la valeur des travaux en cours effectués par un assujetti dans l'exercice d'une activité de construction civile, lorsque cette valeur ne correspond pas à des transmissions de biens ou des prestations de services qu'il a déjà effectuées ou qui ont donné lieu à l'établissement de décomptes de travaux et/ou à des encaissements d'acomptes¹¹⁵³.

Pour le calcul du prorata, une société dont le bureau principal est établi dans un Etat membre ne peut pas

¹¹⁴⁸ Cette règle d'arrondissement, qui est reprise explicitement à l'art. 175 Directive T.V.A., n'est pas obligatoirement applicable pour le calcul du «prorata spécial» si le redevable mixte applique la «règle de l'affectation réelle» (C.J.C.E., 18 décembre 2008, aff. C-488/07, Royal Bank of Scotland Group plc., *J.O.C.E.C.*, 21 février 2009, n° 44, 19).

¹¹⁴⁹ *Manuel T.V.A.*, n° 417.

¹¹⁵⁰ Anvers, 28 novembre 1995, *F.J.F.*, N° 1996/187; Cass., 13 octobre 2000, *Fiscologie* 2000, 776, 1-2.

¹¹⁵¹ Cass., 2 octobre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/56.

¹¹⁵² Voir Concl. av.-gén. Póres Maduro, 10 mars 2005, n° C-243/03, Commission c. France; Concl. av.-gén. Póres Maduro, 10 mars 2005, n° C-204/03, Commission c. Espagne; Trib. Anvers, 5 octobre 2001, *Fiscologie*, 825, 7; Bruxelles, 19 octobre 2001, *T.F.R.*, 2003, n° 236, 193-200 avec note de BEHAEGHE, I. et HUYBERECHTS, I.; *Q.R.*, Ch., 2000-2001, n° 061, 29 janvier 2001, 6888, *Q* n° 451, Leterre, 13 septembre 2000, THIRION, B., «Subventions: quel est l'impact en matière de T.V.A. ?», *R.G.F.*, 2002, n° 12, 286-302. Voir aussi Circ. n° 24/2007, 38-43.

¹¹⁵³ C.J.C.E., 26 mai 2005, n° C-536/03, Antonio Jorge.

prendre en considération le chiffre d'affaires de ses succursales établies dans d'autres Etats membres¹¹⁵⁴. C'est également le cas pour une société dont la succursale est établie dans un pays tiers.

art. 13
A. R. n° 3
art. 13 1°
A. R. n° 3

Certaines opérations sont exclues du calcul du prorata (art. 13 A.R. n° 3).

C'est tout d'abord le cas pour le produit de la cession de biens d'investissement qu'un assujetti a utilisés dans son entreprise (art. 13 1° A.R. n° 3). La notion de «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise» n'inclut pas des véhicules qu'une entreprise de crédit-bail acquiert en vue de les louer puis de les vendre à l'expiration des contrats de location-vente, dès lors que la vente desdits véhicules au terme de ces contrats fait partie intégrante des activités économiques habituelles de cette entreprise¹¹⁵⁵.

Ensuite, les revenus des opérations mobilières et financières ne doivent pas être repris dans le prorata, sauf si ces produits appartiennent à une activité économique spécifique distincte de nature financière¹¹⁵⁶.

Les dividendes d'actions, perçus par une entreprise qui n'est pas assujettie à la T.V.A. pour l'ensemble de ses opérations, sont à exclure du dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction¹¹⁵⁷. L'exclusion des dividendes du dénominateur du prorata général s'applique même si la société holding est soumise à la T.V.A. pour d'autres activités et si elle fournit aux filiales, de qui elle perçoit des dividendes, des services de gestion (cf. holding actif). De même, les intérêts qui proviennent du emploi des dividendes ne doivent pas entrer en considération¹¹⁵⁸.

Les opérations financières sont considérées comme des opérations accessoires pour autant qu'elles n'impliquent qu'une utilisation très limitée de biens ou de services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est due. Le fait que des revenus supérieurs à ceux produits par l'activité indiquée comme principale par l'entreprise concernée sont générés par de telles opérations ne saurait à lui seul exclure la qualification de celles-ci d'«opérations accessoires»¹¹⁵⁹.

Les banques et les autres institutions financières doivent mentionner, comme chiffre d'affaires relatif aux opérations de crédit, le montant brut des intérêts reçus au numérateur de la fraction de proratisation¹¹⁶⁰.

Conformément au régime qui existait avant la circulaire n° 10/1195, les banques devaient incorporer dans le dénominateur du prorata les intérêts sur des titres qu'elles ont en portefeuille propre. Le principe de confiance s'oppose toutefois à ce que l'administration de la T.V.A. rejette avec effet rétroactif le mode de calcul du prorata qu'elle a accepté pendant deux décennies¹¹⁶¹.

Section II.

¹¹⁵⁴ C. J. C. E., 12 septembre 2013, n° C-388/11, Crédit Lyonnais, *J. D. E.*, 2013, n° 202, 332.

¹¹⁵⁵ C. J. C. E., 6 mars 2008, n° C-98/07, Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S c. Skatteministeriet.

¹¹⁵⁶ C. J. C. E., 11 juillet 1996, n° C-306/94, Régie dauphinoise, *Rec.*, I-3695; Trib. Bruxelles, 18 septembre 2001, *T. F. R.*, 2003, 230 avec note VAN DER PAAL, J.

¹¹⁵⁷ C. J. C. E., 22 juin 1993, n° C-33/91, Satam *Rec.*, I-3513; *Rev. T. V. A.*, 1994, n° 109, 756; STAS, D., «Di videnten als tegenprestatie voor actieve inrènging?», *Actuele Voorinformatie*, n° 281, 1999, 6-12.

¹¹⁵⁸ C. J. C. E., 14 novembre 2000, n° C-142/99, Floridienne S.A. et Berginvest S.A. c. Etat belge, *Rec.*, I-9567, *T. F. R.*, n° 204, 2001, 696, avec note VAN DER PAAL, J.; *A. F. T.*, 2001, n° 2, 85 avec note VANDENBERGHE, L.; C. J. C. E., 12 juillet 2001, n° C-102/00, Veltgrove BV, *Rec.*, I-5679.

¹¹⁵⁹ C. J. C. E., 29 avril 2004, n° C-77/01, EDM STAS, D., «EDM het finale holdngarrest», *T. F. R.*, 2004, 775-781; WOLF, R. A., «EDM New guidance from Luxembourg», *International VAT Mnitor*, 2004, 251-255.

¹¹⁶⁰ Circ. n° 10 de 1995; LEJEUNE, I., «De gemengde B. T. W.-plicht in Europees en Belgisch perspectief – Toepassing voor banken en financiële instellingen», *Fiskoon*, 1995, n° 135, 177-202.

¹¹⁶¹ Trib. Bruxelles, 12 octobre 2001, *Fiscologie* 2001, 820, 1; *Cour. fisc.*, 2001, n° 18, 421.

Déduction selon l'affectation réelle

5733, 10

art. 46 § 2 C.T.V.A.

Lorsque l'application d'un prorata général donne lieu à une déduction incorrecte ou disproportionnée, la règle de l'affectation réelle peut être appliquée, sur demande de l'assujetti ou sur réquisition de l'administration (art. 46 § 2 C.T.V.A.). L'administration devrait aussi souvent que possible autoriser l'affectation réelle¹¹⁶². Si un assujetti mixte opte pour l'exercice du droit à déduction suivant la règle de l'affectation réelle, il doit obligatoirement demander une autorisation à l'administration de la T.V.A.¹¹⁶³. La Cour d'appel de Gand a toutefois décidé que la Directive T.V.A. s'oppose à l'exigence d'une telle autorisation préalable¹¹⁶⁴. La Cour de cassation a précisé que ni les dispositions européennes, ni les dispositions belges, ne précisent à quel moment la demande d'application de la règle de l'affectation réelle doit être introduite par l'assujetti¹¹⁶⁵.

L'administration de la T.V.A. ne peut refuser purement et simplement de délivrer une autorisation pour calculer la T.V.A. déductible selon la règle de l'affectation réelle. Le principe de la non-rétroactivité ne s'oppose pas à l'octroi d'une autorisation pour le passé¹¹⁶⁶.

Le droit à la sécurité juridique ou le principe de confiance implique que l'administration ne peut pas revenir rétroactivement à la position fixe adoptée par elle dans le passé si le contribuable s'est conformé à cette ligne de conduite. Tel est le cas quand, par exemple, une banque a appliqué un régime de déduction pendant 25 ans sans que le fisc n'ait jamais rejeté sa déclaration T.V.A.¹¹⁶⁷.

La T.V.A. prélevée sur les dépenses professionnelles est classée en trois groupes:

1. la T.V.A. déductible en totalité (assujetti total) avec éventuellement la prise en considération de l'article 45, § 2, et des exclusions de déduction;
2. la T.V.A. non déductible (non-assujetti ou assujetti sans droit à déduction);
3. la T.V.A. qui est déductible selon une proportion particulière (prélevée sur les biens et les services qui sont destinés tant pour des opérations imposables que pour des opérations non imposables)¹¹⁶⁸.

Lors du calcul du prorata spécial pour les frais mixtes relatifs à l'infrastructure d'une A.S.B.L., les libéralités doivent être reprises au dénominateur vu que l'infrastructure est aussi affectée à la recherche et à l'intégration de fonds, ce qui constitue la principale activité de l'A.S.B.L.¹¹⁶⁹ Lors du calcul du prorata particulier, un subside qui est accordé pour les activités pour lesquelles un droit complet à la déduction existe, ne peut être repris au dénominateur¹¹⁷⁰.

A propos du calcul de la déduction T.V.A. en cas d'assujettissement partiel du fait d'opérations posées à titre

¹¹⁶² *Q R Ch. repr.*, 1995-1996, 2249, *Q* n° 184, Michel, 7 décembre 1995, *Rev. T.V.A.*, n° 120, 346.

¹¹⁶³ Cass., 2 octobre 2003, *Fiscalog*, 911, 4; Gand, 9 mars 1984, *F.J.F.*, N° 1984/182, 314; VANDEBERGH, H., *BTW vraagstukken*, Anvers, Kluwer, 1987, 68.

¹¹⁶⁴ Gand, 9 mars 2010, *Cour. fisc.*, 2010, 498.

¹¹⁶⁵ Cass., 10 février 2012, F.10.0125.F, Etat belge c. Business Management Consulting nv, *F.J.F.*, N° 2012/204.

¹¹⁶⁶ C. d'Et., n° 69334 du 3 novembre 1997, *Fiscalog*, 1998, 652, 5.

¹¹⁶⁷ Anvers, 24 avril 2007, *T.F.R.* 339, 1^{er} avril 2008.

¹¹⁶⁸ Bruxelles, 20 septembre 2006, *T.F.R.*, 2007, n° 326, 675 avec note HEYRMAN, K.

¹¹⁶⁹ Bruxelles, 19 octobre 2001, *T.F.R.*, n° 236, 193 avec note BEHAEGHE, I. et HUYBERCHTS, I.

¹¹⁷⁰ C.J.U.E., 16 février 2012, n° C-25/11, Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA, *T.F.R.* 2012, n° 421, 457.

gratuit ou d'opérations couvertes par des subsides, voir note de page¹¹⁷¹.

Sur la déductibilité de la T.V.A. par l'établissement belge d'un assujetti partiel dont le siège de l'activité économique est situé à l'étranger¹¹⁷².

La Cour de justice reconnaît que les Etats membres peuvent imposer d'autres clés de répartition que le prorata du chiffre d'affaires, à condition que la déduction soit déterminée de manière plus précise. Ainsi, les Etats membres peuvent imposer, dans le cas d'une activité de location, un calcul de prorata basé sur la superficie¹¹⁷³.

Chapitre VI Report ou restitution d'un excédent de déduction

5734
art. 8 § 1^{er}
A.R. n° 4

Chaque assujetti qui introduit des déclarations T.V.A. doit établir un décompte final qui fera apparaître s'il est créancier ou débiteur envers le Trésor. Lorsqu'il est créancier, son crédit d'impôt est en principe reporté à une période de déclaration ultérieure (art. 47 C.T.V.A. et art. 8 § 1^{er} A.R. n° 4).

Sous des conditions bien spécifiques, l'assujetti peut toutefois effectivement réclamer l'excédent (voir *infra*). La Directive T.V.A. donne effectivement aux Etats membres la possibilité de régler de façon autonome la restitution, mais ils n'ont pas toute liberté en la matière. Ainsi, la restitution de la T.V.A. déductible ne peut pas être rendue dépendante de la condition que l'assujetti ait payé intégralement son fournisseur¹¹⁷⁴.

Cette procédure de restitution a été étendue dans le cadre de la loi de relance économique¹¹⁷⁵. La restitution mensuelle est réservée aux assujettis qui introduisent une déclaration mensuelle. Le déclarant trimestriel peut passer aux déclarations mensuelles à partir du 1^{er} janvier de l'année civile qui suit l'année de la demande, mais dans l'attente de l'adaptation de la législation, l'administration accepte aussi que les déposants de déclarations trimestrielles puissent également passer aux déclarations mensuelles à l'expiration d'un trimestre civil, et ceci depuis le 1^{er} avril 2009¹¹⁷⁶.

L'administration a publié une circulaire dans laquelle elle commente plus précisément le régime de la restitution mensuelle, en tenant compte des modifications législatives qui portent essentiellement sur le calcul du chiffre d'affaires et de l'excédent d'imposition annuel minimal à atteindre¹¹⁷⁷.

Sur demande expresse (à indiquer sur la déclaration T.V.A.), il peut, conformément à

¹¹⁷¹ Anvers, 6 mars 2012, *T.F.R.*, 2012, n° 429, 877; VANDEBERGH, H., «Gratis handelingen: beperking aan het recht op aftrek op btw of niet? En wat met subsidies?», *T.F.R.*, 2012, n° 429, 863 et s.

¹¹⁷² Voir *Q.R.*, Sénat, 1991-1992, 106, *Q* n° 325, de Clippelle, 2 octobre 1991.

¹¹⁷³ C. J. C. E., 8 novembre 2012, n° C-511/10, BLC Baumarkt, *T.F.R.*, 2013, n° 433, 49.

¹¹⁷⁴ C. J. C. E., 28 juillet 2011, aff. C-274/10, Commission européenne c. République de Hongrie, *J.Q.C.E.*, 8 octobre 2011, n° 298, 8.

¹¹⁷⁵ A.R. du 10 février 2009 modifiant l'A.R. n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.* 13 février 2009.

¹¹⁷⁶ C.R.A., Commission des Finances et du Budget de la Chambre, *COM* 503, 16-17, *Q* n° 11850, De Potter, 25 mars 2009.

¹¹⁷⁷ *Circ.* n° E.T. 115.806 (AFER 9/2009), 3 mars 2009.

l'article 8 de l'A.R. n° 4, obtenir la restitution de son crédit d'impôt si celui-ci atteint:

- 245,00 EUR après le dépôt de la dernière déclaration mensuelle ou trimestrielle de l'année civile;
- 615,00 EUR après le dépôt des déclarations trimestrielles relatives à chacun des trois premiers trimestres de l'année civile;
- 1 485,00 EUR après le dépôt de la déclaration mensuelle relative au dernier mois de chacun des trois premiers trimestres de l'année civile;
- 245,00 EUR après le dépôt de la déclaration mensuelle, à condition que l'assujetti ait effectué au cours de l'année calendrier écoulée:
 - des opérations exemptées conformément aux articles 39, 39bis, 39ter et 39quater du C.T.V.A. représentant au moins 30 % de son chiffre d'affaires (ceci est également possible sous certaines conditions en vertu des articles 41 et 42 du C.T.V.A.) et qui a pour la même période un excédent de taxes en sa faveur s'élevant à 12 390 EUR au moins;
 - des opérations exemptées par les articles 40, § 2, 1° et 2°, 41, § 1^{er}, alinéa 1, 2° à 6° et 42 C.T.V.A.;
 - des opérations pour lesquelles la taxe est due par le cocontractant conformément aux articles 51, § 2, alinéa 1, 5° et 51, § 4, C.T.V.A.;
 - des opérations pour lesquelles le taux réduit de T.V.A. s'applique conformément aux rubriques XXXI, XXXII, XXXIII, XXXVI, XXXVII et XXXVIII du tableau A de l'annexe à l'A.R. n° 20;
 - des opérations localisées à l'étranger, pour autant que l'excédent résulte du préfinancement de la taxe ayant grevé ces opérations et que l'excédent à son avantage s'élève à au moins 12 000 EUR au cours de la même période.

Cette restitution ne peut être obtenue que si, sur demande écrite, une autorisation est octroyée par le chef de l'office de contrôle de la T.V.A. dont l'assujetti relève¹¹⁷⁸.

La restitution du solde créditeur du compte courant de la T.V.A. se fait, depuis 1^{er} avril 2009, directement sur le numéro de compte de l'assujetti. La réglementation en ce qui concerne la procuration (formulaire n° 690) a, par conséquent, été supprimée ou adaptée¹¹⁷⁹.

Une décision de retrait de l'autorisation de récupérer mensuellement des excédents de T.V.A. doit être motivée. A défaut, l'assujetti peut en demander l'annulation devant le Conseil d'Etat¹¹⁸⁰.

La restitution de l'excédent doit se faire dans un délai raisonnable. Le régime national selon lequel le délai pour la restitution est prolongé de 60 à 180 jours au cas où le redevable n'a pas encore été actif pendant 12 mois est contraire à l'article 183 de la Directive T.V.A. et au principe de proportionnalité¹¹⁸¹.

¹¹⁷⁸ Les conditions et formalités en matière de restitution mensuelle sont développées et commentées dans la Cir. n° A.F.E.R. 24/2003 (E.T. 100.136 – E.T. 834.2) du 4 septembre 2003.

¹¹⁷⁹ Déc. n° E.T. 115.497, 25 mars 2009.

¹¹⁸⁰ C. d'Et., 23 octobre 1998, *Fiscalogues*, 1998, n° 684, 1.

¹¹⁸¹ C.J.C.E., 10 juillet 2008, aff. C-25/07, Alicja Sosnowska, *J.O.C.E. C.*, 11 octobre 2008, n° 260, 3.

Chapitre VIII

Révision de la déduction

5736

«Réviser» une déduction signifie qu'en procédant à un nouveau calcul, on revoit directement la déduction originale, ce qui peut donner lieu à un reversement de la T.V.A. qui a exagérément été déduite auparavant, ou à une récupération de ce qui a été trop peu déduit antérieurement. En tant que mécanisme correctif, la révision se différencie clairement du prélèvement pour lequel la déduction initialement opérée reste acquise¹¹⁸².

Les révisions doivent s'opérer à l'initiative de l'assujetti, lui-même, dans sa déclaration T.V.A.¹¹⁸³.

Sect ion I .

Révis ion ordi nai re de la déduct ion

5737

Par révision «ordinaire», on vise la révision de la T.V.A. qui ne grève *pas* les biens d'investissement.

art. 5
A. R. n° 3

Une telle révision doit être opérée dans les cas suivants (art. 5 A.R. n° 3):

- la déduction originale a été mal calculée;
- la détermination provisoire d'une déduction partielle était insuffisante ou excessive;
- la T.V.A. portée en compte est trop élevée et le montant de la T.V.A. créditée (et déjà déduite) par le preneur doit être reversée;
- modification des facteurs intervenant dans le calcul de la déduction initiale;
- dans le cas de l'assujettissement partiel, variation des proratas ou modification de l'affectation réelle;
- perte de tout droit à déduction.

Les Etats membres ont le droit, en dérogation à l'article 185, alinéa 2 Directive T.V.A., d'exiger la révision de la T.V.A. portée en déduction en cas de vol de marchandises¹¹⁸⁴.

Sect ion II .

Révis ion (ou régul aris at ion) de la T. V. A. ayant grevé les biens d'investis sement

§ 1. GÉNÉRALITÉS

5738

art. 48 § 2 C. T. V. A.

L'article 48, § 2 du C.T.V.A. prévoit une période de révision spéciale pour la déduction

¹¹⁸² VERSCHAFFEL, J., «Herzeningen van BTW onttrekkingen en gelijkgestelde handelingen», *A. F. T.*, n° 3, 2000, 126-342.

¹¹⁸³ Circ. n° 115 de 1972, *Rev. T. V. A.*, 1973, n° 11, 151.

¹¹⁸⁴ C. J. C. E., 4 octobre 2012, n° C-550/11, *Pl G*, *T. F. R.*, 2013, n° 433, 46.

de la T.V.A. ayant grevé les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement¹¹⁸⁵. La durée de cette période est de cinq ans pour les biens meubles et de quinze ans pour les bâtiments. En ce qui concerne les bâtiments pour lequel le droit à déduction est né avant le 31 décembre 1995, la période de révision est de dix ans¹¹⁸⁶. La déduction de la T.V.A. perçue sur les travaux d'infrastructure est également soumise au délai de révision de quinze ans¹¹⁸⁷.

Suivant la Cour de cassation, il faut faire une distinction entre, d'une part, le cas dans lequel les biens ne sont que partiellement utilisés comme moyens d'exploitation, et dont la part relative de l'utilisation professionnelle ne varie pas au fil du temps, et, d'autre part, le cas dans lequel l'affectation professionnelle des biens change au cours de la période de révision. Ce n'est que dans ce dernier cas qu'existe la possibilité de révision. Pour les biens dont l'utilisation professionnelle est limitée depuis le début, et qui ne change pas au cours de la période de révision, la déduction de la T.V.A. est simplement limitée en fonction de l'affectation professionnelle du moyen professionnel, et il n'y a pas lieu d'appliquer les règles en matière de révision¹¹⁸⁸.

A la lumière de la jurisprudence européenne, cette jurisprudence de cassation ne pouvait être maintenue. Le contribuable qui utilise des biens pour une activité économique (qui donne droit à la déduction) a, au moment de l'acquisition de ces biens, droit à la déduction de la taxe payée en amont, aussi faible que soit la proportion de l'utilisation à des fins professionnelles. Une règle ou une pratique administrative imposant une restriction générale du droit à déduction en cas d'utilisation professionnelle limitée, mais néanmoins effective, constitue une dérogation à l'article 17 de la Sixième Directive et n'est valable que s'il est satisfait aux exigences de l'article 27, § 5 de la Sixième Directive¹¹⁸⁹. Les corrections en ce qui concerne la partie non- professionnelle doivent s'effectuer par le biais de la révision de la T.V.A. déduite ou *via* le mécanisme des prélèvements/services à soi-même.

art. 19 § 1^{er} C. T. V. A.

Suite à la modification législative du 7 janvier 2007 dans le texte de l'article 19, § 1^{er} de C.T.V.A., les assujettis ayant appliqué l'arrêt Seeling avant ladite modification n'ont plus la possibilité, pour opérer le reversement de la T.V.A. afférente à la partie d'un bâtiment utilisée pour leurs besoins privés, de recourir au mécanisme de taxation corrective prévu par cette disposition¹¹⁹⁰. Comme nous l'avons déjà vu ci-avant, ce régime a été adapté à partir du 1^{er} janvier 2011 (voir n° 5732).

¹¹⁸⁵ Circ. n° AAF 3 du 15 février 2007.

¹¹⁸⁶ A.R. du 25 février 1996, *M.B.*, 5 mars 1996.

¹¹⁸⁷ Pour le régime transitoire, voir la Circ. n° AAF 24/2002, E.T. 103.009 du 6 décembre 2002.

¹¹⁸⁸ Cass., 27 septembre 2001, *Fisc. Act.*, 2001, n° 39, 6. Voir: Trib. Anvers 1^{er} février 2008, *La lettre T.V.A.* 2008, n° 15, 2.

¹¹⁸⁹ C.J.C.E., 11 juillet 1991, n° C-97/90, Lennartz, *Réc.* 1991, I-3795; C.J.C.E., 8 mai 2003, n° 0296/00, Wolfgang Seeling, *F.J.F.*, N° 2003/217, *A.F.T.*, 2004, n° 2, 75; C.J.C.E., 14 juillet 2005, n° C-434/03, P. Charles et T.S. Charles-Tijmens; *A.F.T.*, 2005, n° 11, 69; Trib. Liège, 12 février 2004, *Fisc. Act.*, 2004, n° 24, 4-6; Trib. Liège, 1^{er} juin 2004, *F.J.F.*, N° 2005/111.

¹¹⁹⁰ Déc. n° E.T. 114.646 du 16 juin 2008; déc. n° E.T. 111.834 du 19 octobre 2006; C.J.C.E., 14 septembre 2006, n° C-72/05, Hausgemeinschaft Jörg und Stephani e Wöllny.

5738, 50

art. 49 1° C.T.V.A.

L'administration autorisait autrefois que, compte tenu de l'article 49, 1° du C.T.V.A., un assujetti puisse déduire une partie de la T.V.A. versée sur un bien d'investissement qu'il a acquis et utilisé à un moment où il n'était pas encore assujetti¹¹⁹¹.

Une telle position ne semblait pourtant pas conforme aux dispositions de la Directive T.V.A. telles qu'elles sont interprétées par la Cour de justice. En vertu de l'article 17, § 1^{er}, de la Sixième Directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», le droit à déduction de la T.V.A. prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Par conséquent, seule la qualité en laquelle un particulier agit à ce moment peut déterminer l'existence d'un droit à déduction. La Cour a en outre jugé que l'utilisation qui est faite du bien d'investissement détermine uniquement l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 de la Sixième Directive et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes, mais n'affecte pas la naissance du droit à déduction. Par conséquent, l'utilisation immédiate du bien pour des opérations taxées ne constitue pas, en elle-même, une condition de l'application du système de régularisation des déductions¹¹⁹². Par conséquent, une régularisation est également applicable dans une situation dans laquelle un bien d'investissement a d'abord été affecté à une activité exonérée, qui n'ouvrait pas droit à déduction, puis, pendant la période de régularisation, a été utilisé aux fins d'une activité soumise à la taxe sur la valeur ajoutée¹¹⁹³.

Sur la base de ceci, un organisme de droit public qui achète un bien d'investissement en tant qu'autorité publique, et par conséquent, en qualité de non-assujetti, et qui, par la suite, vend ce bien en qualité d'assujetti ne bénéficie pas, dans le cadre de cette vente, d'un droit à régularisation, en vue d'opérer une déduction de T.V.A. acquittée lors de l'achat dudit bien¹¹⁹⁴. Se référant à cette jurisprudence, l'administration fiscale a adopté sa position à partir du 1^{er} juillet 2005¹¹⁹⁵. Ce n'est que fin 2011 que la législation belge (art. 49 C.T.V.A.) a été adaptée pour être mise en conformité avec les dispositions européennes¹¹⁹⁶.

5739

art. 6 § 1^{er} al. 1^{er} A.R. n° 3

Les biens d'investissement pour lesquels la déduction est sujette à révision sont les biens corporels meubles et immeubles, les droits réels visés à l'article 9, 2° al. 2° du C.T.V.A. et les services, lorsqu'ils sont destinés à être utilisés de manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation (art. 6 § 1^{er} al. 1^{er} A.R. n° 3).

art. 9 al. 2 2° C.T.V.A.

Les biens immeubles qui font l'objet des droits réels visés à l'article 9, 2° al., 2° du C.T.V.A. sont considérés comme des biens d'investissement dans le chef des titulaires de ces droits. Tous les autres biens sont des biens d'investissement dans le chef du

¹¹⁹¹ Déc. n° E.T. 18.235, 10 novembre 1976; *Q.R.*, Sénat, 1981-1982, 5, 115, *Q* n° 25, Jorissen, 26 janvier 1982, *Rev. T.V.A.*, 1982, n° 53.

¹¹⁹² C.J.C.E., 11 juillet 1991, n° C-97/90, Lennartz, *Rec.*, 1991, I-03795.

¹¹⁹³ C.J.C.E., 30 mars 2006, n° C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki.

¹¹⁹⁴ C.J.C.E., 2 juin 2005, n° C-378/02, Vaterschap Zeeuws Vlaanderen, *F.J.F.*, N° 2006/13.

¹¹⁹⁵ Déc. n° E.T. 110.412, 20 décembre 2005.

¹¹⁹⁶ Art. 54, Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 30 décembre 2011.

bailleur, du donneur en leasing ou de celui qui en concède la jouissance.

art. 12 § 1^{er} C.T.V.A.

Ce qui précède vaut également pour l'application de l'article 12, § 1^{er} du C.T.V.A. (livraisons à soi-même de biens).

Pour l'application des articles 12, § 1^{er} et 48, § 2 du C.T.V.A., ne sont pas considérés comme des biens d'investissement¹¹⁹⁷:

- le petit matériel, le petit outillage et les fournitures de bureau, lorsque leur prix ou, à défaut de prix, leur valeur normale, par unité commerciale usuelle, n'atteint pas 10 000 F (245,00 EUR);
- les emballages, même s'ils peuvent être réutilisés.

5740

La notion de «T.V.A. ayant grevé les biens d'investissement» comprend:

- la T.V.A. ayant grevé toutes les livraisons ou les prestations de services qui tendent ou concourent à la constitution d'un bien d'investissement *neuf*;
- la T.V.A. ayant grevé toutes les livraisons ou les prestations de services qui tendent ou concourent à la transformation ou à l'amélioration d'un bien d'investissement existant;

art. 7

A.R. n° 3

- la T.V.A. sur l'acquisition d'un droit réel visé à l'article 9, al. 2 du C.T.V.A. (art. 7 A.R. n° 3).

5741

La notion de «taxe ayant grevé les biens d'investissement» ne comprend pas:

- les taxes qui ont grevé la réparation ou l'entretien des biens d'investissement;
- les taxes qui ont grevé l'acquisition, l'acquisition intracommunautaire ou l'importation des pièces de rechange destinées à ces opérations de réparation ou d'entretien;
- les taxes qui ont grevé la location ou la cession de la jouissance des biens d'investissement.

5742

Pour les travaux de transformation sur des biens meubles de l'entreprise pris en location¹¹⁹⁸.

Le locataire d'un bien immobilier bénéficie du droit à déduction de la T.V.A. payée pour les travaux qu'il a fait exécuter au bien immobilier pris en location, dans la mesure où ce bien est affecté à son activité économique. Selon l'administration, il s'agit d'une «taxe grevant un bien d'investissement»¹¹⁹⁹. Sur injonction de la

¹¹⁹⁷ A.M. n° 1 du 2 septembre 1980, *MB*, 9 septembre 1980.

¹¹⁹⁸ Voir Bruxelles 16 septembre 1981, *J.D.F.*, 1982, 282; Bruxelles, 17 mars 1982, *J.D.F.*, 1982, 310; *F.J.F.*, N° 1982/81, *R.W.*, 1984-1985, 211 et *Rev. T.V.A.*, 1990, n° 92, 447.

¹¹⁹⁹ *Rev. T.V.A.*, 1972, n° 6, Déc., n° 273. Pour des travaux de transformation effectués pour le compte d'un locataire qui cède son droit au bail, l'administration a soutenu contre une jurisprudence dominante qu'il y a avait révision de déduction, même en cas d'application de l'article 11 du Code: voir *Q.R.*, Sénat, 1986-1987, n° 23, 1478, 6 février 1987, *Q* n° 171, Belot, 16 février 1987, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 76, 189; *Q.R.*, Sénat, 1986-1987, n° 30, 1937, *Q* n° 246, 10 avril 1987, Belot, 10 avril 1987 et n° 34, 2182, *Q* n° 268, Cardoen, 4 mai 1987, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 77, 243 et 251; *Q.R.*, Sénat, 1986-87, 2631, 26 juin 1987, *Q* n° 324, Belot, 26 juin 1987, *Rev. T.V.A.*, n° 78, p. 301; MARCKX, J., *Cour. fisc.*, 1987, 87/233; Gand, 20 février 1990, *F.J.F.*, N° 1990/89; WAGELMANS, F. et VAN RIJSWICK, E., «Les investissements et la révision des déductions T.V.A.», *R.G.F.*, 1989, 229; Trib. Bruxelles, 23 février 1990, *F.J.F.*, N° 1991/20; Trib. Bruges, 31 janvier 1991, *F.J.F.*, N° 1991/71; Trib. Gand, 4 octobre 1993, *F.J.F.*, N° 1994/122; Trib. Bruges, 28 septembre 1993, *F.J.F.*, N° 1994/123; Trib. Malines, 2 mars 1995, *F.J.F.*, N° 1995/122.

Commission européenne, l'administration a reconnu qu'aucune révision de déduction n'était nécessaire en cas de cession de bail dans le cadre de l'article 11 du Code.

En matière de cession de l'universalité des biens ou d'une branche d'activité sans bâtiments professionnels ou moyennant l'établissement d'un droit réel, voir la note de bas page¹²⁰⁰.

Vente d'un bien d'investissement par un curateur de faillite. La dette de T.V.A. résultant de cette révision est une dette dans la masse¹²⁰¹.

§ 2. PRATIQUES

5743

art. 9 § 1^{er}

A.R. n° 3

La T.V.A. perçue sur les biens d'investissement peut être entièrement portée en déduction par les assujettis, sauf pour les voitures (*supra* chap. II), et par les assujettis partiels (*supra* chap. IV). La T.V.A. déduite est sujette à révision pendant une période de 5 ans lorsqu'il s'agit d'un bien d'investissement *mobilier* de services ayant les caractéristiques d'un bien d'investissement. Cette période est de 15 ans (10 ans jusqu'au 31 décembre 1995) pour la T.V.A. grevant les opérations qui tendent ou concourent à l'acquisition ou à l'érection d'un bâtiment avec paiement de la taxe, ou à l'acquisition, avec paiement de la taxe, d'un droit réel (art. 9 § 1^{er} A.R. n° 3). La période de révision est donc de 5 ans pour les opérations qui ne concernent que l'amélioration ou la transformation d'un bâtiment.

art. 9 § 2

A.R. n° 3

La révision porte sur 1/5 ou 1/15 de la T.V.A. déduite antérieurement, par année civile à laquelle elle se rapporte. La période de révision (5 ans ou 15 ans) commence en principe à courir à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance. L'administration peut en outre autoriser ou prescrire, comme point de départ de la révision, le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service (art. 9 § 2 A.R. n° 3). La mise en service peut être prouvée par la production des pièces concordantes¹²⁰².

Pour les biens d'investissement immobiliers dont la T.V.A. est devenue exigible à partir du 1^{er} janvier 2012, il a été décidé que la période de révision de quinze ans démarre obligatoirement et dans tous les cas le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le bâtiment est occupé pour la première fois¹²⁰³. Ce n'est que pour les biens d'investissement mobiliers qu'on applique encore le principe suivant lequel la période de révision démarre le 1^{er} janvier de l'année où la T.V.A. devient exigible, quel que soit la date de mise en service du bien d'investissement.

La révision ne doit pas avoir lieu pour la T.V.A. payée sur les travaux de réparation¹²⁰⁴. Cette règle vaut également pour les travaux de nettoyage et d'entretien.

¹²⁰⁰ Gand, 20 février 1990, *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 93, 53; *F.J.F.*, N° 1990/89, 197; *Cour. fisc.*, 1990/302; Trib. Bruges, 25 mai 2004, *Cour. fisc.*, 2004/595-601 note KELL, L.; Déc. n° E.T. 18.638, 16 octobre 1974; Déc. n° E.T. 26.872 27 septembre 1978; Déc. n° E.T. 108.759, 26 janvier 2005.

¹²⁰¹ Cass., 20 janvier 1994, *Rec. gén. enr. not.*, 1994, 256; *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 115, 813.

¹²⁰² Trib. Anvers, 25 mai 1987, *F.J.F.*, N° 1988/45.

¹²⁰³ Déc. n° E.T. 121.450, 27 mars 2012.

¹²⁰⁴ Définition de cette notion: *Rev. T.V.A.*, 1973, n° 10, 73, Déc. n° 355, 68.

§ 3. CAS DE RÉVISION

5750

art. 10 A.R. n° 3

L'article 10 de l'arrêté royal n° 3 détermine dans quels cas la révision de la T.V.A. ayant grevé les biens d'investissement doit être opérée:

1. le bien d'investissement est affecté, en tout ou en partie, à un usage privé ou à la réalisation d'opérations autres que celles qui confèrent le droit à déduction ou qui ouvrent le droit à déduction dans une mesure autre que celle qui a servi de base à la déduction initiale. Cette disposition ne s'applique cependant pas lorsque l'affectation totale à un usage privé donne lieu à une livraison imposable au sens de l'article 12, § 1^{er}, 1^o ou 2^o du C.T.V.A.

Les mots «à la réalisation d'opérations qui ne confèrent pas le droit à déduction» doivent être interprétés en fonction de l'ensemble des règles qui régissent le fonctionnement du système de la T.V.A.¹²⁰⁵. Location d'un débit de boissons par une brasserie avec un contrat de brasserie¹²⁰⁶.

art. 11 A.R. n° 3

Lorsque la modification de l'affectation ne concerne qu'une partie d'un bien d'investissement, la révision s'opère à concurrence de 1/5 ou de 1/15 par année. Dans le cas d'une utilisation globale à des fins privées ou autres que professionnelles, la révision s'opère en une fois, pour l'année au cours de laquelle intervient le changement d'affectation et les années restant à courir (art. 11 A.R. n° 3);

2. des variations sont intervenues dans les éléments pris en considération en raison de l'activité économique¹²⁰⁷;
3. le bien d'investissement fait l'objet d'une livraison ouvrant droit à déduction et dans la mesure où la déduction a fait l'objet d'une limitation autre que celle prévue à l'article 45, § 2 du C.T.V.A. (principalement pour l'assujettissement partiel qui applique le prorata général).

La révision s'opère en une fois pour la T.V.A. qui a subi la limitation¹²⁰⁸. Le montant de la taxe 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, le taux auquel a été calculée la taxe dont la déduction est sujette à révision.

La Cour d'appel de Mons estime que l'article 10, § 1, 3^o A.R. n° 3 viole le principe d'égalité dans la mesure où il ne permet pas de révision positive pour la T.V.A. qui n'a pas pu être portée en déduction sur base de l'article 45, § 2 C.T.V.A.¹²⁰⁹;

4. le bien d'investissement cesse d'exister dans l'entreprise ou il n'est plus utilisé par l'Unité T.V.A. suite à la démission d'un de ses membres, à moins qu'il ne soit établi qu'il a fait l'objet d'une livraison ou qu'il a disparu par vol ou destruction.

Cession de bâtiments de société sous le régime des droits d'enregistrement: pas de révision si l'article 11 du C.T.V.A. est d'application¹²¹⁰ (voir nos 5315-5320).

La dette T.V.A. qui naît du fait que les curateurs, à l'occasion de la faillite, procèdent à la vente des

¹²⁰⁵ Cass., 13 février 1986, *F.J.F.*, N° 1986/204, *R.W.*, 1986-1987, 344; à propos de la location par une S.A. d'une partie d'une fabrique achetée avec application de la T.V.A.: confirmation de l'arrêt de Liège, 19 mai 1983, *F.J.F.*, N° 1984 37; sur la location d'un bâtiment qu'une société a fait ériger: *Q.R.*, Sénat, 1986-1987, 1885, *Q* n° 225, de Clippelle, 1^{er} avril 1987, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 77, 233; Ch. repr., 1986-1987, n° 31, 3141, *Q* n° 230, Denys, 22 mai 1987, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 77, 260.

¹²⁰⁶ Cass., 2 décembre 1988, *R.G.F.*, 1990, 44.

¹²⁰⁷ Trib. Bruges, 19 février 2001, *Fiscologie* 2001, 800, 11.

¹²⁰⁸ Voir *Circ.* n° 3, 1981.

¹²⁰⁹ Mbs, 10 octobre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/170.

¹²¹⁰ *Rev. T.V.A.*, 1982, n° 55, 463, *Déc.*, n° 790.

investissements immobiliers de la société, doit être qualifiée comme une dette dans la masse¹²¹¹.

Par analogie avec l'assujetti occasionnel, le constructeur professionnel qui opère un prélèvement obligatoire pour donner en location un bâtiment neuf qu'il a construit, peut encore déduire intégralement la T.V.A. si le bâtiment a été vendu dans le délai pendant lequel il peut encore être considéré comme neuf pour l'application de la T.V.A.¹²¹².

Si la durée d'utilisation d'un bien d'investissement est inférieure à la période de révision quinquennale, on doit opérer une révision, à moins qu'il ne soit prouvé que le bien a fait l'objet d'une livraison ouvrant droit à déduction ou qu'il a disparu par destruction ou par vol¹²¹³.

L'assujetti qui cède la nue-propriété d'un moyen d'exploitation n'est pas tenu d'opérer la révision de la T.V.A. déduite relative à ce moyen d'exploitation s'il continue à utiliser ce moyen d'exploitation après sa cession dans l'exercice de son activité soumise à la T.V.A.¹²¹⁴. Un bien n'est pas qualifié comme bien d'investissement dans le chef du nu-propriétaire¹²¹⁵.

La destruction de bâtiments existants pour les remplacer par des bâtiments neufs n'entraîne pas l'obligation d'effectuer une révision de la T.V.A.¹²¹⁶

art. 44 § 3 2° C. T. V. A.

La fin d'un droit d'usage relatif à un bâtiment, immédiatement suivi par une location ordinaire entraîne la révision de la T.V.A. déduite sur les travaux d'aménagement dans le chef du titulaire du droit d'usage¹²¹⁷;

5. perte de la qualité d'assujetti, adhésion à une Unité T.V.A. ou lorsque l'assujetti n'effectue plus que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction pour les biens immeubles par nature et les droits réels sujets à révision, à moins que ces biens n'aient fait l'objet d'une livraison ouvrant droit à déduction ou que ces droits réels n'aient été cédés ou rétrocédés avec application de la T.V.A.

Un donneur en leasing n'est pas tenu, au moment de la cessation d'un contrat de leasing immobilier suite à la faillite du preneur en leasing, d'effectuer une révision T.V.A. La révision de la déduction T.V.A. ne doit être effectuée qu'à partir du moment où le donneur en leasing donne une destination au bâtiment qui n'entraîne pas de droit à déduction¹²¹⁸.

En ce qui concerne la révision suite à l'adhésion à une Unité T.V.A., voir art. 10, § 3 de l'A.R. n° 3 et le n° 5215¹²¹⁹.

Sect i o n I I I .

Révi s i o n p a r u n a s s u j e t t i p a r t i e l

5751

Les révisions qu'un assujetti partiel doit opérer sont spécialement réglées par les articles 15 à 21 de l'arrêté royal n° 3. Elles varient selon la réglementation qui est

¹²¹¹ Gand, 17 avril 1996, *A. J. T.*, 1997-1998, 492.

¹²¹² *Q R*, Sénat, 4 septembre 2001, 2-40, 2019, *Q* n° 1185, de Clippelle 5 mars 2001; voir aussi Trib. Bruxelles, 8 février 2002, *T. F. R.*, 2003, 285, note LI BERT, F.

¹²¹³ *Q R*, Sénat, 2000-2001, n° 2-25, 1176, *Q* n° 649, de Clippelle, 15 mai 2000.

¹²¹⁴ Cass., 11 octobre 2002, *Fisc. Act.*, 2002, n° 39, 1; Trib Ypres, 9 janvier 1998, *A. J. T.*, 1997-1998, 589; *A. F. T.*, 1999, 29-31; Gand, 10 février 2000, *T. F. R.*, 2000, n° 181, 461, note critique de JACQUES, D.; voir aussi HEYLENS, L., «BTW overdracht van de naakte gebouwen – herziening van de BTW op bedrijfsmiddel en», *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal*, 2000, n° 18, 4, Déc. n° E. T. 102.759, 26 janvier 2005.

¹²¹⁵ Déc. ant. n° 2010.235, 22 juin 2010.

¹²¹⁶ C. J. C. E., 18 octobre 2012, n° C-234/11, TETS Haskovo AD, *T. F. R.*, 2013, n° 433, 47;

C. J. C. E., 29 novembre 2012, n° C-257/11, SC Gran Via Moinet?i SRL, *T. F. R.*, 2013, n° 433, 51.

¹²¹⁷ Gand, 6 avril 2004; *F. J. F.*, N° 2004/293.

¹²¹⁸ Trib. Bruxelles, 9 janvier 2003, *R G F.*, 2003, n° 2, 19; réformé en appel: Bruxelles, 11 mai 2006, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° B 06/4, voir aussi Cass., 13 février 1986, *F. J. F.*, N° 86/204.

¹²¹⁹ Circ. AFER n° 42/2007 (E. T. 111.702), 9 novembre 2007.

appliquée pour le calcul de la déduction.

Déduction d'après le prorata général:

1. La révision ordinaire (autre que pour les biens d'investissement) est opérée en comparant chaque année le prorata provisoire au prorata définitif.
2. La révision pour les biens d'investissement s'opère en comparant chaque année, sur une période de 5 ou 15 ans, les prorata définitifs au prorata définitif de l'année au cours de laquelle la déduction a eu lieu.

Déduction selon la règle de l'affectation réelle:

art. 19 et 20 A.R. n° 3

La T.V.A. doit être revue lorsque les biens ou les services ne sont pas ou ne sont plus affectés dans le secteur d'activité auquel ils étaient destinés (art. 19 A.R. n° 3). En ce qui concerne les biens d'investissement, cette révision doit s'opérer, lorsqu'un changement d'affectation de ces biens intervient avant l'expiration de la période de révision de 5 ou de 15 ans (art. 20 A.R. n° 3), en raison du transfert d'un bien d'investissement d'un secteur imposable à un secteur non imposable, ou le contraire.

Sect i on I V.

Révi si on en cas de changement de st at ut T. V. A.

5752

art. 21bis A.R. n° 3

Lorsqu'un assujetti exempté devient assujetti avec droit à déduction pour la même activité économique, cet assujetti peut exercer, sous forme de révision, son droit 'historique' à déduction pour autant que des biens et des services ont encore été consommés. En ce qui concerne les biens d'investissement, il est exigé qu'au moment du changement de qualité du contribuable, les moyens soient toujours utilisables et que le délai de révision n'ait pas encore expiré. Le montant déductible n'entre pas en considération pour la restitution effective, mais est imputé sur le solde T.V.A. et, le cas échéant, reporté vers la période de déclaration suivante (art. 21bis A.R. n° 3).

Hui ti ème part i e Organisation de la T.V.A.

Chapi t r e I

Obligations générales des assujettis

5800

Les assujettis, à l'exception de ceux qui n'ont aucun droit à déduction, sont tenus à six obligations générales: quatre d'entre elles sont imposées par l'article 53 du C.T.V.A.:

- a. déposer une déclaration lors du commencement, du changement ou de la cessation d'activité;
- b. délivrer des factures;
- c. remettre, périodiquement, une déclaration du montant des opérations qu'ils ont effectuées ou qui leur ont été fournies dans le cadre de leur activité économique, du montant de la taxe exigible, des déductions à opérer et de celui des régularisations à effectuer, de même que des données nécessaires pour satisfaire à la réglementation de l'UE en matière de statistiques et pour assurer le contrôle de l'application de la

T.V.A.;

d. acquitter la taxe due.

L'article 53quinquies stipule que les assujettis doivent remettre chaque année une liste de leurs clients assujettis reprenant leur chiffre d'affaires individuel. L'article 53sexies du C.T.V.A. prescrit qu'un assujetti doit faire périodiquement le relevé des livraisons de biens et des prestations de services intracommunautaires qu'il a effectuées.

Enfin, en exécution de l'article 54 du C.T.V.A., l'article 14 de l'A.R. n° 1 impose la tenue d'une comptabilité.

Chapitre II Déclaration d'activité

5801

art. 53 C. T. V. A.

Conformément aux articles 1^{er} à 3 de l'A.R. n° 10, toute personne doit, avant d'exercer une activité économique qui lui donne la qualité d'assujetti, en faire la déclaration auprès de l'administration de la T.V.A. Les assujettis sans droit à déduction sont dispensés de cette obligation.

L'hôtesse qui organise une soirée de démonstration chez elle est dispensée, sous certaines conditions, de l'obligation de s'identifier à la T.V.A. (voir n° 5915)¹²²⁰.

Tout assujetti qui est tenu de remettre cette déclaration doit, dans le mois, faire la déclaration:

- de la modification de sa résidence, ou de son siège, ou de la dénomination, ou de la forme juridique de son entreprise et d'une modification de tout ou partie de son activité économique;
- de la cessation de son activité économique.

Chapitre III Attribution d'un numéro d'identification à la T.V.A.

5802

art. 50 C. T. V. A.

L'article 50 du C.T.V.A. règle l'attribution et l'utilisation légale d'un numéro individuel d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée qui comprend les lettres BE (code national), à tout assujetti, à l'exception des assujettis occasionnels visés aux articles 8 et 5bis du C.T.V.A. (n°s 5216 à 5218), des assujettis pour lesquels la franchise pour petites entreprises est d'application (voir n° 5901,20) et des assujettis sans droit à déduction¹²²¹. Suite à l'entrée en vigueur du «Paquet T.V.A.» ou «VAT Package», un numéro

¹²²⁰ Déc. n° E. T. 102.595 du 19 juin 2002, *Fiscalogue* 2002, 863, 8.

¹²²¹ Dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, des instructions ont été données au sein de l'administration fiscale pour prévoir, à partir du 1^{er} juillet 2001, une extension de l'annexe au formulaire 604A lors de l'octroi d'un nouveau numéro de T.V.A. et organiser, le cas échéant, un entretien personnel préalable. De même, dans le cadre de cette procédure plus stricte, le numéro de T.V.A. n'est plus communiqué qu'au contribuable lui-même, par lettre recommandée. Ce n'est que dans certaines circonstances exceptionnelles et après une demande individuelle et motivée, que l'administration permet que le numéro de T.V.A. soit communiqué à un mandataire: *Q.R.*, Sénat, 2002-2003, 21 janvier 2003, n°s 2-67, 377, *Q* n° 2362, de Clippelle, 23 août 2002.

d'identification à la T.V.A. est également accordé, depuis le 1^{er} janvier 2010, à l'assujetti qui pose exclusivement des actes exemptés sur base de l'article 44 C.T.V.A. et qui ne lui donne aucun droit à déduction, si l'assujetti est débiteur de la taxe suite au report général de perception¹²²².

Avec l'instauration de la Banque-Carrefour des entreprises, les guichets d'entreprise sont équipés pour l'octroi des numéros d'identification à la T.V.A.¹²²³.

5803

art. 53bis § 2 C. T. V. A.

Un numéro de T.V.A. comportant les lettres BE est également attribué aux personnes morales non assujetties, aux petites entreprises bénéficiant d'un régime de franchise et aux assujettis sans droit à déduction lorsque, conformément à l'article 53bis, § 2 du C.T.V.A., ils informent l'administration de leur première acquisition intracommunautaire de biens autres que des véhicules neufs et produits soumis à accise, qui a pour effet le dépassement du seuil de 11 200,00 EUR.

Ils peuvent valablement utiliser ce numéro de T.V.A. attribué en raison des dépassements du seuil à partir du jour du dépassement et jusqu'au 31 décembre de l'année civile qui suit. Si dans le courant de cette dernière année, le seuil est dépassé et le cas échéant, dans le courant des années suivantes, ils utilisent leur numéro de T.V.A. valablement jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle le seuil a été dépassé pour la dernière fois.

5804

On procède également à l'attribution d'un numéro de T.V.A. comportant les lettres BE quand les personnes mentionnées dans le numéro précédent optent pour la taxation de toutes leurs acquisitions intracommunautaires à la T.V.A. belge, sans attendre le dépassement du seuil de 11 200,00 EUR.

5804, 10

Il n'est attribué à tout assujetti à la T.V.A. qui n'est pas établi en Belgique un numéro d'identification à la T.V.A. commençant par les lettres BE que si cet assujetti effectue des opérations pour lesquelles il a droit à la déduction de la taxe payée en amont et pour lesquelles il est débiteur de la T.V.A. belge (voir n^{os} 5888-5889,60).

Pour les transactions que l'entreprise étrangère effectue dans l'attente de l'octroi de son numéro de T.V.A., il faut renvoyer pour les obligations sur le plan de la facturation, de la déduction et l'acquittement de la T.V.A. à ce qu'on appelle la «procédure d'attente» développée par l'administration de la T.V.A.¹²²⁴.

5804, 20

art. 50 § 1^{er} 4^o et § 2 C. T. V. A.

Un numéro T.V.A. est attribué à chaque membre d'une unité T.V.A., ce numéro constitue un sous-numéro d'identification à la T.V.A. de l'unité T.V.A (art.50 § 1^{er} 4^o et § 2 C.T.V.A.).

¹²²² Voir pour un commentaire: STAS, D. et HEIRMAN, J., «Het VAT package: hoe Coperni caans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding door gelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden», *T.F.R.*, 2010, n° 383, 527- 551.

¹²²³ Informations et communications (A.F.E.R. - T.V.A.), 4 octobre 2004.

¹²²⁴ Déc. n° E.T. 97.366, 14 février 2000, telle que modifiée par la Déc. n° E.T. 98.131, 26 mai 2000, *Revue T.V.A.*, n° 145, 123-135, n° 1072, *Fiscalogues* 2000, n° 759, 5. Déc. n° E.T. 99.808 du 30 mars 2001, *Fiscalogues* 2001, 797, 3; *Q.R.*, Sénat, 2000-2001, 25 septembre 2001, n° 2-41, *Q* n° 832, Nyssens, 12 octobre 2000.

En ce qui concerne la demande d'identification de l'unité: voir le n° 5215,30.

5805

Les agriculteurs soumis au régime agricole forfaitaire peuvent utiliser valablement leur numéro de T.V.A. récemment attribué pour effectuer des acquisitions intracommunautaires de biens autres que des produits soumis à accise, après avoir au préalable introduit la déclaration de dépassement du seuil ou exercé l'option pour l'assujettissement à la T.V.A. belge.

5806

art. 50 § 3 C. T. V. A.

L'article 50, § 3 du C.T.V.A. prévoit qu'un numéro de T.V.A. peut être attribué aux autres assujettis. L'administration de la T.V.A. vise ici, à partir de la date d'introduction de leur déclaration de début d'activité, les assujettis qui tombent sous le régime de franchise des petites entreprises. On vise également les assujettis sans droit à déduction qui sont redevables de la T.V.A. en raison de services fournis, effectués par des assujettis non établis en Belgique.

Quoique la Directive T.V.A. ne précise pas explicitement à quelle condition l'identification T.V.A. peut être imposée, la Cour de justice a admis que, vu l'interprétation large qui est donnée à la notion d'assujetti, quiconque envisage d'entamer une activité économique et qui expose les premières dépenses d'investissement à cet effet, est considéré comme un assujetti qui peut demander un numéro d'identification à la T.V.A. Cela doit être également le cas s'il ne peut pas encore démontrer qu'il dispose déjà des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer effectivement l'activité¹²²⁵.

Chapitre IV

Etablissement et délivrance des factures et autres documents

5809

art. 53 § 2 C. T. V. A.

Les articles 1^{er} à 13 de l'A.R. n° 1 règlent l'exécution de l'obligation imposée par l'article 53, § 2 du C.T.V.A. aux fournisseurs et aux prestataires de services de délivrer une facture pour chaque livraison ou prestation de services qu'ils effectuent¹²²⁶.

Les opérations qui sont réalisées par l'intermédiaire de commissionnaires sont considérées comme des livraisons effectuées à et par ces commissionnaires.

La loi du 27 janvier 2004, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004¹²²⁷ a transposé en droit interne la première Directive du 20 décembre 2001 relative à la facturation. Les réglementations portaient principalement sur l'adaptation des mentions obligatoires sur la facture, une modification de la procédure en matière de *self-billing* et un régime légal

¹²²⁵

C. J. C. E., 14 mars 2013, n° C-527/11, *Ablessi o SIA, R G C. F.*, 2013, n° 3, 239.
L'attribution d'un numéro de T.V.A. peut être refusée dans certaines circonstances, dans la mesure où ce refus repose sur des indices sérieux de l'existence d'un risque de fraude.

¹²²⁶

Voir CIRC. n°s 81, 7 décembre 1970, n° 86, 19 mai 1971, n° 95, 8 juin 1971, n° 5, 10 mars 1976, n° 22, 4 décembre 1981 et n° 2, 8 février 1983.

¹²²⁷

Loi du 28 janvier 2004, *M.B.*, 10 février 2004; A.R. du 16 février 2004 et A.R. du 20 février 2004, *M.B.*, 27 février 2004.

pour la facturation électronique et la conservation électronique des factures¹²²⁸.

La loi du 17 décembre 2012 a transposé la Deuxième Directive facturation du 13 juillet 2010 en droit interne¹²²⁹. Cette modification a principalement pour objectif d'assouplir les règles relatives à la facturation électronique et d'uniformiser davantage les règles relatives à la facturation au sein de l'UE. La Commission européenne a publié des 'notes explicatives' sur son site Internet relatif à l'application des nouvelles règles en matière de facturation¹²³⁰.

5809, 10

art. 1^{er} § 2 A.R. n° 1^{er} et art. 60 § 3 C.T.V.A.

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 T.V.A. et aux conditions fixées par le C.T.V.A. et les arrêtés pris pour son exécution. Par facture électronique, on entend la facture qui contient les informations exigées par le C.T.V.A. et les arrêtés pris pour son exécution et qui a été émise et reçue sous une forme électronique, quelle qu'elle soit (art. 1^{er} § 13 C.T.V.A.).

La Belgique a supprimé, à partir du 1^{er} janvier 2010, les conditions de forme spécifiques pour la remise des factures électroniques; ce qui a permis de simplifier sensiblement la procédure¹²³¹. Les assujettis ont désormais le libre choix de déterminer quelle méthode est la plus adaptée pour leurs échanges de factures électroniques. Le simple envoi par e-mail d'une facture (par ex. en format pdf¹²³²) est légalement possible, à condition qu'il y ait acceptation par le cocontractant et pour autant que l'authenticité et l'intégrité des factures puissent être garanties (art. 53 § 2 al. 4 et art. 60 § 5 C.T.V.A.).

En ce qui concerne la conservation ou l'archivage des factures, des règles spécifiques s'appliquent. Toutes les factures doivent être conservées durant une période de sept années (art. 60 § 3 C.T.V.A.). Les factures qui sont envoyées par voie électronique, doivent être conservées, y compris toutes les données qui assurent l'authenticité de la provenance et de l'intégrité de la facture et cela pendant une période sept ans. La manière dont l'authenticité du fournisseur et l'intégrité du contenu sont garanties, doit, en principe, être déterminée par l'entreprise elle-même (art. 60 § 5 C.T.V.A., voir n° 5831,10).

Dans un contexte international, s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2013, des règles spécifiques qui déterminent quel Etat membre est compétent en matière de règles de facturation (art. 53*decies* C.T.V.A.):

- La règle de base veut que les règles de facturation applicables soient celles de l'Etat membre dans lequel la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.
- Lorsque le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi dans l'Etat membre dans lequel la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée ou

¹²²⁸ Directive 2001/115/CE du Conseil du 20 décembre 2001, *J. O. C. E.*, n° L. 15 du 17 janvier 2002; STREPENNE, L., «La transposition en droit fiscal belge des nouvelles règles de facturation», n°s 6-7, 17-26.

¹²²⁹ Loi 17 décembre 2012, *M.B.*, 21 décembre 2012; A.R. 19 décembre 2012, *M.B.*, 31 décembre 2012; Directive n° 2010/45/UE.

¹²³⁰ A consulter sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/invoicing_rules.

¹²³¹ Art. 1 et 2, A.R. 15 décembre 2009, *M.B.*, 21 décembre 2010.

¹²³² *Q.R.*, Ch. repr., n° 40, 2010-2011, *Q* n° 0239, Brotcorne, 21 janvier 2011.

lorsque son établissement stable dans ledit Etat membre ne participe pas à la livraison ou prestation, et que le redevable de la taxe est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services, la facturation est soumise aux règles applicables dans l'Etat membre dans lequel le fournisseur ou le prestataire a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel la livraison ou la prestation est effectuée, ou son domicile ou sa résidence habituelle.

Si, dans un tel cas, l'auto-facturation (*self-billing*) est toutefois appliquée, la règle principale s'applique à nouveau, à savoir les règles de facturation de l'Etat membre de l'endroit où la livraison ou la prestation de service a lieu.

- En cas de livraison d'un bien ou de la prestation de service en dehors de la Communauté européenne, la facturation est soumise aux règles applicables dans l'Etat membre dans lequel le fournisseur ou le prestataire de services est établi (siège de l'activité économique, établissement stable à partir duquel la livraison ou la prestation est effectuée, ou son domicile ou sa résidence habituelle).

Voir

- MASSIN, I., «Facturation: nouveau régime commenté par la Commission UE», *Fiscologue* 2012, n° 1273, 3.
- OPREEL, J., «Facturering – Nieuwe regels vanaf 2013», *Fisc.Act.* 2012, n° 28, 11-15.
- X, «Btw-facturatie: ontwerp goedgekeurd», *Fisc.Act.* 2012, n° 39, 12.
- MASSIN, I., «2013: la délivrance d'une facture sera sans impact sur l'exigibilité de la T.V.A.», *Fiscologue* 2012, n° 1315, 1.
- STAS, D., «Facturatie – Nieuwe btw-regeling facturen: een vereenvoudiging?», *Fisc.Act.* 2012, n° 41, 1-4.
- DEGADT, C. et STAS, D., «BTW – implementatie van de tweede facturatieplichtlijn en gewijzigd moment van opeisbaarheid – een overzicht», *T.F.R.*, 2013, n° 443, 463-486.

Sect ion I .

Obligation de délivrance et moment de l'établissement et de la délivrance

5810

art. 1^{er} § 1^{er} A.R n° 1

Conformément à l'article 1^{er} § 1^{er} de l'A.R. n°1, l'assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services, autres que celles exonérées par l'article 44 du C.T.V.A. ne lui ouvrant aucun droit à déduction, est tenu, pour ces opérations, de délivrer une facture à ses cocontractants ou de veiller à ce qu'une facture soit délivrée en son nom et pour son compte, par son cocontractant ou par un tiers¹²³³.

Une facture doit également être délivrée lorsque la T.V.A. est exigible avant une livraison de biens ou l'achèvement d'un service, sur tout ou partie du prix de l'opération, par application des articles 17 et 22*bis* du C.T.V.A.¹²³⁴. Il n'y a toutefois pas d'obligation de facturation dans le cas de la réception d'un acompte relatif à une livraison intracommunautaire exonérée.

Cette transposition de la Directive sur la facturation du 20 décembre 2001, autorise

¹²³³ SPAGNOLI, K. et BOLLIGHI, I., «Facturatieplicht», *A.F.T.*, 1998, 437-450.

¹²³⁴ Conformément à la directive facture du 20 décembre 2001, l'échéance contractuelle est supprimée en tant que cause subsidiaire d'exigibilité de la T.V.A. Au sujet des conséquences lorsque, par erreur, aucune facture d'acompte n'a été délivrée: *Q.R.*, Ch. repr., n° 033, 2007-2008, 8354-8357, *Q* n° 262, DE POTTER, 3 juillet 2008.

expressément que la facture soit émise par un tiers au nom et pour le compte du fournisseur ou du prestataire de service.

5811

art. 1^{er} § 1^{er}

A.R. n° 1

Les assujettis cités ci-avant ne doivent pas établir de facture lorsqu'ils livrent des biens ou des services à des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé, sauf pour les opérations mentionnées au n° 5826 (art. 1^{er} § 1^{er} A.R. n° 1).

Un vendeur qui à l'évidence ne dispose pas d'une installation agencée pour la vente aux particuliers ne peut pas se prévaloir de la dispense de l'obligation de facturation¹²³⁵.

5811, 50

Pour les opérations qui sont exonérées sur la base de l'article 44 C.T.V.A. (opérations exonérées sans droit à déduction de la T.V.A.), aucune obligation de facturation ne s'applique. Dans le cas de la prestation de telles opérations à un preneur établi dans un autre Etat membre de l'UE, il y a en revanche une obligation de facturation.

On applique toutefois un dégrèvement général de l'obligation de facturation au sein de l'UE spécifiquement pour les opérations financières qui sont exonérées sur base de l'article 44, § 3, 4°-11° C.T.V.A.

5812

art. 2

A.R. n° 1

Conformément à l'article 2 de l'A.R. n° 1, les assujettis visés au n° 5810 sont tenus d'établir un document pour les livraisons de biens visées à l'article 39*bis*, alinéa 1^{er}, 4° du C.T.V.A. (voir n° 5826) (en cas de transfert de biens de leur entreprise vers un autre Etat membre).

5813

art. 3

A.R. n° 1

Conformément à l'article 3 de l'A.R. n° 1, les assujettis qui effectuent une opération assimilée à une livraison par l'article 12 du C.T.V.A., ou à une prestation de services par l'article 19 du C.T.V.A., sont tenus d'établir un document constatant l'opération.

5813, 50

art. 53 § 3

C.T.V.A.

Le membre d'une unité T.V.A. est tenu de dresser un document si un servicé visé à l'article 19*bis* du C.T.V.A. lui a été fourni (art. 53 § 3 C.T.V.A.; voir aussi n° 5215,30).

5814

art. 4 § 1^{er}

A.R. n° 1

La facture visée au n° 5810 et le document visé au n° 5812 doivent être délivrés au plus tard le quinzième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la T.V.A. est

¹²³⁵ Trib. Louvain, 21 juin 1996, *Actualités en bref T.V.A.*, n° 124/2. Voir aussi: DE LEENHEER, I., «Facturatieplicht in hoofde van groot handel vs. kleinhandel: bij twijfel steeds factureren?», *Acc. Act.*, 2008, n° 14, 1.

exigible sur tout ou partie du prix (art. 4 § 1^{er} A.R. n° 1).

Avant le 1^{er} janvier 2013, le délai de délivrance des factures était limité au cinquième jour ouvrable du mois qui suit la date de l'exigibilité de la T.V.A.

art. 4 § 2

A. R. n° 1

Pour les livraisons intracommunautaires tombant sous les conditions de l'article 39*bis* du C.T.V.A., la facture et le document doivent être délivrés au plus tard le quinzième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la livraison a été effectuée (art. 4 § 2 A.R. n° 1).

Pour les livraisons de biens ou les prestations de services à caractère continu, voir l'article 4 § 3 A.R. n° 1.

5815

art. 9 § 1^{er} A.R. n° 1

Conformément à l'article 9, § 1^{er}, de l'A.R. n° 1, les assujettis et les personnes morales non assujetties qui sont redevables de la T.V.A. conformément à l'article 51, § 1^{er}, 2° et § 2, 1°, 2°, 5° et 6° du C.T.V.A. ou à l'article 20 ou 20*bis* de l'A.R. n° 1 doivent établir un document au plus tard le quinzième jour du mois qui suit celui au cours duquel la T.V.A. devient exigible, lorsqu'ils ne sont pas encore en possession de la facture relative à l'opération ou un document en tenant lieu.

5816

art. 10 A.R. n° 1

art. 44 C.T.V.A.

Conformément à l'article 10 de l'A.R. n° 1, les assujettis visés à l'art. 1 de l'A.R. n° 1 sont tenus d'établir en double exemplaire un document le jour même de l'opération pour les biens et services destinés à leur activité, qui leur sont livrés par un non-assujetti ou par un assujetti qui n'est pas tenu de délivrer une facture, à titre onéreux ou à titre gratuit. Ce document doit être signé pour accord par les deux parties. Le document ne doit pas être établi lorsqu'un document leur est délivré par le cocontractant.

5817

art. 11 A.R. n° 1

Conformément à l'article 11 de l'A.R. n° 1, la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, visée à l'article 11 du C.T.V.A. ainsi que les opérations visées à l'article 18, § 3 du C.T.V.A. (voir n° 5370) doivent être constatées par un document rédigé par les parties à la cession et dont chacune d'elle reçoit un exemplaire.

5818

art. 12 § 1^{er}

A. R. n° 1

Les assujettis sont tenus d'établir un document rectificatif lorsque la facture visée au n° 5810 ou un des documents visés aux n°s 5812 à 5817, doit être corrigé après sa délivrance (art. 12 § 1^{er} A.R. n° 1).

En effet, si l'erreur commise implique seulement l'inscription de l'opération concernée dans le Cadre II de la déclaration périodique, l'émetteur de la facture d'origine doit corriger la facture au moyen d'un seul document qui se limite à reprendre les ajouts ou corrections à apporter à la facture originale. Dans l'autre cas (l'erreur conduit à l'inscription de l'opération dans plusieurs cadre de la déclaration T.V.A.), l'émetteur de la facture d'origine a le choix soit de seulement délivrer un document rectificatif, soit de délivrer simultanément une note de crédit et une nouvelle facture, de sorte que la facture

d'origine soit totalement annulée¹²³⁶.

art. 12 § 2

A. R. n° 1

Les assujettis et les personnes morales non assujetties sont tenus d'établir un document rectificatif lorsqu'un des documents visés aux n°s 5812 et 5815 à 5817 est corrigé après son inscription dans les livres prévus (art. 12 § 2 A.R. n° 1).

Le document rectificatif visé à l'alinéa précédent porte une référence à la facture ou au document rectifié¹²³⁷. Ce document rectificatif peut également être établi par une autre personne que celle qui a établi la facture initiale.

5819

art. 8

A. R. n° 1

Les assujettis sont tenus d'établir un double des factures et autres documents visés aux n°s 5810, 5812 et 5824 (art. 8 A.R. n° 1).

Sect i o n 11.

Ment i o n s q u e l e s d o c u m e n t s e t f a c t u r e s d o i v e n t r e p r e n d r e

5820

art. 5 A. R. n° 1

L'arrêté royal n° 1 énumère, à l'article 5, les mentions qu'une facture doit reprendre pour l'application de la T.V.A., notamment pour que la T.V.A. soit déductible. Les mentions s'appliquent également pour le document dont question au n° 5812.

- L'obligation de détenir une facture conforme ne permet pas à l'assujetti de compléter les mentions essentielles à la lumière d'autres documents en vue de fonder son droit à la déduction¹²³⁸.
- Si l'acquéreur de biens et services reçoit une facture qui ne mentionne pas son numéro de T.V.A., il ne peut ajouter manuellement son propre numéro de T.V.A. sur la facture pour pouvoir déduire la T.V.A. Il doit d'abord recevoir un document justificatif du fournisseur¹²³⁹.
- Le document qui doit être établi par le preneur de certains services ou par l'acquéreur intracommunautaire en l'absence d'une facture ne donne droit à la déduction de la T.V.A. que dans le chef de l'acquéreur intracommunautaire. Le preneur du service doit attendre la réception d'une facture du prestataire du service s'il veut pouvoir exercer son droit à déduction de la T.V.A.¹²⁴⁰.
- Pour pouvoir bénéficier du taux de T.V.A. réduit, les factures délivrées par l'entrepreneur et le double qu'il conserve doivent constater l'existence des éléments qui justifient l'application du taux réduit¹²⁴¹.
- Si un assujetti, dans le cas où il n'est pas obligé de délivrer des factures, en établit quand-même, celles-ci doivent alors comprendre toutes les mentions prescrites par l'article 5, § 1, de l'A.R. n° 1¹²⁴².
- En ce qui concerne le remaniement et le remplacement de la Sixième Directive par la Directive T.V.A. n° 2006/ 112/CE, l'administration a octroyé, pour les références à la nouvelle Directive sur les factures, à titre de tolérance administrative, une période de transition de six mois. Ainsi les dispositions de la

¹²³⁶ *Q. R.*, Chambre 2008-2009, n° 046, 53-55, *Q. n° 102*, Brotcorne 14 janvier 2009.

¹²³⁷ *Cf.* le projet de loi visant à transposer la directive relative à la facturation du 20 décembre 2001, Ch. repr., DOC 54 0431/001.

¹²³⁸ Cass., 13 octobre 2000, *T. F. R.*, n° 200, 2001, p. 429, note DEREZ, B.

¹²³⁹ *Q. R.*, Sénat, n° 2-37, 1846, *Q. n° 1216*, Nyssens, 29 mars 2001; voir aussi *Cour. f. i. s. c.*, 2001, 322.

¹²⁴⁰ *Q. R.*, Sénat, n° 2-35, 1710, *Q. n° 834*, Nyssens, 12 octobre 2000.

¹²⁴¹ Cass., 26 janvier 2001, *Fiscalog* 2002, 866, p. 15.

¹²⁴² Anvers, 8 février 2005, *Fisc. Koer.*, 2005, 418-423.

Directive T.V.A. n° 2006/112/CE doivent être mentionnées à partir du 1^{er} juillet 2007¹²⁴³.

- Si les parties conviennent que la facture est envoyée au destinataire du bien ou du service et que le paiement de la facture est réclamé à un tiers à qui le bien ou le service n'est fourni qu'indirectement, l'ensemble des contrats et documents – parmi lesquels la facture – renvoie clairement à l'intervention de ces derniers¹²⁴⁴.

Il convient d'être attentif à ce que les factures émises et reçues mentionnent les éléments requis. Ceci peut avoir des conséquences importantes sur la déductibilité de la T.V.A. par l'acquéreur (voir n° 5708).

- Les mentions obligatoires en cas de vente des services ou de biens sur lesquels une réduction de prix est accordée¹²⁴⁵.
- Le Ministre des finances a répondu à une question parlementaire que, tant en matière d'impôts directs qu'en matière de T.V.A., il n'existe aucune disposition spécifique quant à la langue dans laquelle les factures doivent être rédigées. La législation sur l'emploi des langues en matière administrative est d'application, de sorte que l'on doit utiliser la langue de la région où est établi le siège d'exploitation¹²⁴⁶.

5822

Les Etats membres peuvent entendre par «factures» non seulement l'original, mais également tout autre document en tenant lieu, qui répond aux critères fixés par ces Etats membres, et leur confèrent le pouvoir d'exiger la production de l'original de la facture pour justifier le droit à déduction, ainsi que celui d'admettre, lorsque l'assujéti ne le détient plus, d'autres preuves établissant que la transaction qui fait l'objet de la demande de déduction, a effectivement eu lieu¹²⁴⁷.

Dans le cas où le cocontractant doit acquitter la T.V.A., par application de report de taxation, celui-ci ne doit pas, selon la Cour de justice, pour l'exercice du droit à la déduction, être en possession d'une facture qui reprend toutes les mentions prescrites¹²⁴⁸.

La Directive T.V.A. s'oppose également à une pratique de rectification des déclarations et de recouvrement de la taxe qui est sanctionnée par la déchéance du droit à la déduction en cas d'application de la règle du report¹²⁴⁹. Au sujet de la problématique des factures incomplètes et de l'impact sur les déductions T.V.A., nous renvoyons au n° 5704 et s.

L'administration de la T.V.A. a déclaré que ce principe était applicable au sens large à toutes les opérations pour lesquelles l'acheteur est tenu d'acquitter la T.V.A.¹²⁵⁰. En d'autres mots, les cas cités sous le n° 5820 ci-avant ne trouvent plus à s'appliquer intégralement.

Sect ion III.

Vente à l'essai et envoi à vue ou en

¹²⁴³ Informations et communications (A.F.E.R. – T.V.A., 27 février 2007).

¹²⁴⁴ Q.R., Chambre 2008-2009, n° 038, 9806-9807, Q n° 291, Brotcorne, 8 octobre 2008.

¹²⁴⁵ Q.R., Sénat, 1999-2000, n° 2-12, 551, Q n° 364, de Clippelle, 18 janvier 2000.

¹²⁴⁶ Q.R., Sénat, 1999-2000, n° 2-20, 933, Q n° 680 Nyssens, 25 mai 2000. Voir aussi: Q.R., Chambre 2007-2008, n° 030, 7702-7703, Q n° 168, Mingain, 13 mai 2008.

¹²⁴⁷ C.J.C.E., 5 décembre 1996, n° C-85/95, Reisdorf, Rec. 1996, I-6257.

¹²⁴⁸ C.J.C.E., 1^{er} avril 2004, n° C-90/92, Bockemühl; Cour. fisc., 2004, n° 11; Circ. n° AAF 7, 7 mai 2007.

¹²⁴⁹ C.J.C.E., 8 mai 2008, aff. jointes C-95/07 en C-96/07, Ecotrade SpA, 21 juin 2008, J.O.C.E.C., n° 158, 6.

¹²⁵⁰ Circ. n° AAF 7 du 7 mai 2007.

consignation

5823
art. 7
A.R. n° 1

Conformément à l'article 7 de l'A.R. n° 1, lors de la remise des biens ou de l'envoi au destinataire ou au consignataire, un document doit être délivré mentionnant, outre le nom et l'adresse des parties à l'opération, un numéro d'ordre et la date de la remise ou de l'envoi, la dénomination usuelle et la quantité des biens envoyés¹²⁵¹.

Un document doit également être délivré au destinataire ou au consignataire lors de la restitution des biens. La facture qui doit être délivrée lorsqu'ils deviennent propriétaires des biens, doit rappeler les documents mentionnés ci-dessus.

5824

Lorsque le vendeur à l'essai, à vue ou en consignation (voir n°s 5311 et 5312) n'est pas établi en Belgique, l'assujetti qui reçoit les biens doit établir lui-même un document qui contient les données mentionnées au premier alinéa. Il doit également établir un document lors de la restitution de tout ou partie des biens. Lorsqu'il est devenu propriétaire de ceux-ci, il inscrit sur la facture qui lui est délivrée, une référence au document établi par lui.

Sect i on I V.

Li vrai sons et prest at i ons de servi ces f our ni es à des part i cul i ers

5825

art. 1^{er} § 1^{er}
A.R. n° 1

Si l'assujetti visé au n° 5810 fournit des biens ou des services à des personnes physiques qui destinent ces biens ou ces services à leur usage privé, il n'est obligé de délivrer une facture que pour autant que ces biens ou ces services sont énumérés à l'article 1^{er}, § 1^{er} de l'A.R. n° 1. La dispense de délivrer une facture n'entraîne évidemment pas d'exemption de la T.V.A.

L'assujetti a le choix, il peut soit émettre une facture soit une note ou un reçu. Dans beaucoup de cas, on travaille avec une caisse enregistreuse: la note ou le reçu est remplacé par le ticket de caisse¹²⁵².

5826

Cette dispense n'est pas applicable aux opérations suivantes:

- a. les livraisons de véhicules terrestres à moteurs, neufs ou d'occasion, destinés au transport de personnes ou de marchandises, pourvus d'un moteur dont la cylindrée dépasse 48 centimètre cube ou dont la puissance dépasse 7,2 kilowatt, de même que leurs remorques, y compris les voitures mixtes et les remorques pour le camping; les yachts, bateaux et canots de plaisance, d'avions, hydravions, hélicoptères, planeurs,

¹²⁵¹ Voir aussi: *Q.R.*, Chambre 2008-2009, n° 064, 134-135, *Q* n° 428, Brotcorne, 23 avril 2009.

¹²⁵² Déc. n° E.T. 103.018/2 du 2 juin 2003 permet la conservation des documents de manière digitale. Un régime spécial en matière de conservation digitale des données des registres de caisse est prévu pour les hôteliers, restaurateurs et autres exploitants de car-washes: déc. n° E.T. 103.592 du 2 juin 2003.

- ballons, sphériques ou dirigeables, et d'autres aéronefs analogues, qu'ils soient plus lourds ou plus légers que l'air, avec ou sans moteur;
- b. les livraisons de bâtiments et les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels qui ne sont pas exemptés conformément à l'article 44, § 3, 1^o du C.T.V.A.;
 - c. les opérations énumérées à l'article 20, § 2 de l'A.R. n^o 1;
 - d. les livraisons de biens et les prestations de services destinées à l'érection d'un bâtiment neuf;
 - e. les ventes à tempérament et les locations-vente;

La circulaire n^o 2 de 1983 a pris, entre autres, les dispositions particulières suivantes¹²⁵³:

 - l'écrit qui constate obligatoirement l'opération (le «contrat») 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 T.V.A.;
 - la facture ou l'écrit qui en tient lieu peuvent, lorsque le client est un particulier qui destine le bien ou le service à des fins privées, se borner à indiquer le prix au comptant (T.V.A. comprise) et le taux de la T.V.A.;
 - la base d'imposition à la T.V.A. ne comprend ni les intérêts conventionnels, ni les frais afférents à l'opération de crédit;
 - f. les livraisons de biens qui, eu égard à leur nature ou à leur conditionnement, 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 économique¹²⁵⁴;
 - ce n'est pas l'identité de l'acheteur qui est importante, mais la nature et le conditionnement ou la présentation des biens ainsi que l'association à un usage professionnel qui est ainsi suggérée¹²⁵⁵;
 - il appartient au fournisseur des biens de prendre toutes les mesures de prévoyance possibles, et plus précisément au niveau de l'organisation interne et/ou au niveau informatique pour apprécier si ces biens sont manifestement destinés à l'exercice d'une activité économique¹²⁵⁶. Un assujetti T.V.A. ne peut échapper à l'obligation d'émettre une facture en plaçant un panneau sur lequel est indiqué que les acheteurs assujettis à la T.V.A. sont invités à demander une facture¹²⁵⁷;
 - doivent être réputés manifestement destinés à un usage économique, 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 est explicitement ou implicitement approprié à un tel usage ou à une telle vente. Ces biens ne sont plus manifestement destinés à un usage économique 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 professionnel¹²⁵⁸;
 - g. les livraisons effectuées dans les établissements ou des lieux qui ne sont pas normalement accessibles à des particuliers ou les livraisons effectuées par des entreprises de production ou de vente en gros¹²⁵⁹;
 - les installations de *self-service* pour les petits commerçants ou les salles de vente et les criées qui sont réservées aux commerçants et aux spécialistes doivent toujours délivrer une facture;
 - l'obligation de délivrer des factures aux particuliers ne vaut pas pour un fabricant ou un grossiste qui dispose d'une installation (organisation) répondant aux conditions normales d'exploitation d'un commerce de détail¹²⁶⁰;

¹²⁵³ Trib. Bruges, 8 octobre 2002, pas de violation de la Sixième Directive, *Fisc. Act.*, 2002, n^o 37, 7.

¹²⁵⁴ Circ. n^o 109, 1972.

¹²⁵⁵ Cass., 8 septembre 1989, *Fisc. Koer.*, 1989, 479; *R.G.F.*, 1990, 90, note LEJEUNE, I.

¹²⁵⁶ *Q.R.*, Ch. repr., 2002-2003, 12 novembre 2002, 11-13, *Q* n^o A282, Let er me, 12 novembre 2002.

¹²⁵⁷ Gand, 4 février 2003, *Fisc. Act.*, 2003, 7, 1.

¹²⁵⁸ Cass., 21 novembre 2003, *F.J.F.*, N^o 2004/85.

¹²⁵⁹ Circ. n^o 95, 1971.

¹²⁶⁰ *Rev. T.V.A.*, 1976, n^o 26, Déc., n^o 580; *Rev. T.V.A.*, 1981, n^o 51, Déc. n^o 773; Li ège, 28 avril 2010, *F.J.F.*, N^o 2011/234.

- h. les livraisons de pièces détachées, accessoires et équipements pour les biens désignés sous a, ainsi que les travaux, à l'exception du lavage, à ces biens, en ce compris la livraison des biens utilisés pour l'exécution de ces travaux lorsque le prix, y compris la T.V.A., excède 125,00 EUR;

Par souci de simplification, lorsqu'une facture est délivrée sur-le-champ pour constater une livraison de biens ou une prestation de services se rapportant à un véhicule à moteur, la désignation de l'acheteur peut être remplacée par celle du numéro de la plaque minéralogique du véhicule et la T.V.A. comprise dans le prix ne doit pas être mentionnée séparément¹²⁶¹;

- i. les opérations de déménagement ou de garde de meubles et les prestations accessoires à ces opérations;
- j. les livraisons de biens et les prestations de services relatives aux diplomates et organisations internationales;
- k. les livraisons d'or d'investissement.

Sect i on V.

Not es et reçus

5827

Voir n° 5880.

Sect i on VI .

Vent e publ i que apr ès fai l l i t e

5828

art. 6 § 2 et

art. 21

A. R. n° 1

En cas de vente publique de biens meubles à la requête du curateur d'un assujetti failli, le notaire ou l'huissier de justice peuvent remplacer la facture qu'ils doivent délivrer, par un document qui est remis à l'acheteur à partir du procès-verbal d'adjudication (art. 6 § 2 A.R. n° 1). Le notaire ou l'huissier de justice est tenu de percevoir à charge de l'acheteur la T.V.A. exigible, pour le compte du curateur (art. 21 A.R. n° 1).

Sect i on VII .

Cas spéci aux et déroga t i ons

5829

art. 13

A. R. n° 1

En vertu de l'article 13 de l'A.R. n° 1, le Ministre des finances ou son délégué peuvent autoriser aux conditions qu'ils fixent, que les mentions qui doivent normalement figurer sur les factures et les documents soient inscrites de manière simplifiée.

De telles factures simplifiées peuvent être établies dans les cas suivants:

- Le montant de la facture n'est pas supérieur à 100,00 EUR, hors T.V.A.
- Les pratiques commerciales ou administratives du secteur d'activité concerné ou les

¹²⁶¹ Carburant livré à la pompe voir *Q R*, Sénat, 1980-1981, n° 38, 3859, *Q* n° 290, Knoops, 5 juin 1981, *Rev. T. V. A.*, 1981, n° 51; *Q R*, Sénat, 1984-1985, n° 27, 3019, *Q* n° 258, Ansons, *Rev. T. V. A.*, 1985, n° 68; *C. r. c.* n° 22, 4 décembre 1981; paiement par carte «Bancontact» ou «M ster cash»: voir *C. r. c.* n° 9 de 1983 et 1 de 1986.

conditions techniques d'émission de ces factures rendent particulièrement difficiles le respect de toutes les obligations.

- Une pièce rectificative.

Une facture simplifiée est exclue pour les ventes à distance, les livraisons avec installation ou montage et les livraisons intracommunautaires de biens ou de services.

L'article 13 fixe les mentions minimales que doivent comporter les factures simplifiées.

5830

art. 20

A.R. n° 1

L'article 20 de l'A.R. n° 1 prévoit une dérogation au mode habituel de paiement pour la T.V.A. due sur les travaux immobiliers ou sur les opérations assimilées à de tels travaux effectuées par un assujetti établi en Belgique qui dépose des déclarations¹²⁶². En pareil cas, le cocontractant établi en Belgique (s'il s'agit d'un assujetti qui dépose des déclarations) ou le cocontractant qui n'est pas établi en Belgique qui fait reconnaître un représentant responsable, doit reprendre dans sa déclaration, la T.V.A. qui est due sur cette opération. Le fournisseur ne renseigne sur la facture qu'il doit délivrer à son cocontractant, ni le taux, ni le montant de la T.V.A.

5831

art. 53 § 2 C.T.V.A.

L'article 53 § 2 al. 2 C.T.V.A. prévoit que la facture visée au n° 5810 peut être remplacée par un document dans lequel le cocontractant établit le décompte pour la livraison de biens ou la prestation de services qui lui a été faite, sous certaines conditions¹²⁶³.

Le régime dérogatoire accordé par la circulaire n° 27 de 1975 a été remplacé, à partir du 1^{er} janvier 1993, par le régime prévu aux articles 6, § 1^{er} et 12, § 1^{er} de l'A.R. n° 1¹²⁶⁴. La circulaire n° 48 de 2005 a abrogé la circulaire n° 27 de 1975.

Si un commissionnaire à la vente facture sa commission à son commettant, cette facture doit être reprise comme note de crédit émise par le commettant dans la déclaration T.V.A. du commissionnaire. Cette façon de faire n'est en principe pas admise et suppose, si on l'applique, le respect de l'article 6 de l'A.R. n° 1¹²⁶⁵.

A partir du 1^{er} janvier 2013, la possibilité d'auto-facturation a été inscrite dans le C.T.V.A. à l'occasion de la transposition de la Deuxième Directive facturation.

L'application de l'auto-facturation requiert le respect des conditions suivantes:

- les parties doivent convenir au préalable qu'elles appliquent l'auto-facturation. A la demande de l'administration, chaque partie doit être en mesure de démontrer l'existence de cette convention;
- le fournisseur doit accepter explicitement chaque facture établie. Cette acceptation peut également se faire de manière implicite ou tacite (par ex., traitement de la facture par le fournisseur ou le prestataire de services).

Dans la circulaire n° 48 de 2005, l'Administration de la T.V.A. commente les conditions

¹²⁶² Circ. n° 3, 1979.

¹²⁶³ C. J. C. E., 17 septembre 1997, n° 141/96, B. Langhorst, *Rec.* 1997, I-5073.

¹²⁶⁴ *Q.R.*, Ch. repr., 1992-1993, n° 58, 10 mai 1993, 5308-5310, *Q* n° 383, de Clippel e, 20 janvier 1993, *Rev. T.V.A.*, 1993, n° 105.

¹²⁶⁵ *Q.R.*, Ch. repr., 1997-1998, 140, 19.295, *Q* n° 1332 MCHÉL, 23 avril 1998, *Fiscologie*, 1998, n° 680, 7.

d'application du régime de l'auto-facturation (*self-billing*)¹²⁶⁶. Dans certains cas particuliers, l'auto-facturation peut également être couplée à un report de la T.V.A. vers le preneur.

Lorsque l'auto-facturation est appliquée, la facture doit contenir la mention: «facture émise par le preneur».

L'article 53, § 2 du C.T.V.A. prévoit en outre la possibilité de confier à un tiers l'établissement des factures.

Sect i on V I I I .

Fact ur at i on é l e c t r o n i q u e

5831, 10

art. 53 § 3 et art. 60 § 5 C.T.V.A.

Moyennant l'acceptation du cocontractant, les factures peuvent être envoyées tant sur papier que par voie électronique (art. 53 § 2 al. 4 C.T.V.A.).

Pour favoriser l'usage de la facturation électronique par les entreprises, celles-ci peuvent, à partir du 1^{er} janvier 2010, travailler de la manière la plus adaptée pour elles pour l'envoi et la réception des factures¹²⁶⁷. Avant cette date, l'assujetti était en effet obligé d'organiser la facturation par voie électronique suivant une méthode légalement imposée. Les entreprises doivent désormais encore veiller au maintien de l'authenticité et de l'intégrité des factures, mais aussi que les deux parties concluent préalablement une convention avant de commencer l'échange des factures électroniques.

Cette réglementation s'inscrit dans la ligne des dispositions de la Deuxième Directive Facturation¹²⁶⁸. Au 1^{er} janvier 2013, les dispositions en matière de facturation électronique ont été inscrites dans la loi à l'occasion de la transposition de cette Directive.

A partir du 1^{er} janvier 2013, les factures papier et les factures électroniques sont totalement mises sur le même pied. Les exigences, mentionnées ci-dessus, relatives à l'acceptation de la facture électronique peuvent, par conséquent, également se faire de manière tacite, par ex., par le traitement ou le paiement de la facture reçue. Une facture électronique valable au niveau de la T.V.A. requiert que l'authenticité de la provenance, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture soit garantie (art. 60, § 5 C.T.V.A.). Les assujettis sont libres de déterminer la manière dont ces conditions sont remplies. Cela peut notamment se faire par chaque contrôle dans l'entreprise qui démontre une trace de contrôle fiable entre une facture et la livraison d'un bien ou d'un service. Une telle trace de contrôle consiste en une comparaison des diverses pièces comptables et documents justificatifs qui doivent prouver qu'une facture répond à une opération effective (lien entre la facture et le document de paiement, bons de livraison, ordres

¹²⁶⁶ C i r c. A. F. E. R. 48/2005 (n° E. T. 110. 313) du 8 décembre 2005.

¹²⁶⁷ A. R. 15 décembre 2009 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, *M.B.*, 21 décembre 2009.

¹²⁶⁸ Directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation, *J. O. C. E. L.*, 22 juillet 2010, n° 189, 1-8.

d'achat, contrats...)¹²⁶⁹. Un assujetti peut également opter pour la méthode de la signature électronique avancée ou pour l'échange électronique de données (EDI).

Chapitre V

Obligation d'établir une déclaration

5832

art. 53ter
C. T. V. A.

L'obligation du dépôt d'une déclaration qui reprend le calcul de la T.V.A. due incombe en principe à tous les assujettis, à l'exception de ceux qui n'ont aucun droit à déduction et des agriculteurs qui sont soumis au régime spécial des agriculteurs.

La déclaration spéciale dont question à l'article 53ter du C.T.V.A. (voir n° 5885,20) n'est pas visée ici.

5832, 10

art. 53octies § 2 et 3 C. T. V. A.

En vue de répondre aux exigences pratiques de l'article 53octies, § 2 du C.T.V.A., qui introduit entre autres la possibilité de déposer les déclarations de T.V.A. par des procédures utilisant les techniques de l'informatique et de la télématique, la loi du 5 septembre 2001¹²⁷⁰ a donné une force probante officielle aux documents électroniques. Cette initiative législative s'est concrétisée dans l'ajout d'un paragraphe 3.

A partir du 1^{er} avril 2009, tout assujetti qui est tenu au dépôt de déclarations périodiques, doit obligatoirement introduire cette déclaration de manière électronique. De même, la liste annuelle des clients assujettis à la T.V.A. et le relevé trimestriel des opérations intracommunautaires doivent être obligatoirement introduits par voie électronique. A partir du 1^{er} avril 2013, il est aussi possible d'introduire la déclaration spéciale T.V.A. par voie électronique¹²⁷¹. L'introduction par voie électronique se fait au moyen d'INTERVAT.

En cas de force majeure (p.ex. problèmes techniques) qui empêche l'introduction des documents *via* INTERVAT, le document doit être introduit exceptionnellement sur papier, dans le délai prévu à cet effet.

Le redevable qui se trouve dans l'impossibilité d'introduire les documents par voie électronique peut continuer à les introduire sur papier. Dans ce cas, le redevable doit introduire une déclaration écrite auprès du contrôle local de T.V.A. dans laquelle il indique précisément pourquoi il ne peut pas introduire les documents par voie électronique. En outre, il doit réclamer chaque année des documents papier vierges auprès du bureau de contrôle local de la T.V.A.¹²⁷².

5833

art. 18 et 19
A. R. n° 1

¹²⁶⁹ Circ. AAF n° 02/2013 (AAF/2011-0272), 23 janvier 2013.

¹²⁷⁰ L. 5 septembre 2001, *MB.*, 13 octobre 2001.

¹²⁷¹ A. R. 4 mars 2013, *MB.*, 8 mars 2013.

¹²⁷² Informations et communications, 6 mars 2009, E. T. 114.791/VB.

La déclaration doit en principe être déposée mensuellement. Les entreprises dont le chiffre d'affaires (hors T.V.A.) ne dépasse pas 1 000 000,00 EUR ne doivent déposer qu'une déclaration par trimestre si elles payent un acompte au cours des deuxième et troisième mois de chaque trimestre, au plus tard le vingtième jour de ces mois. Le montant de cet acompte doit être égal à un tiers de la T.V.A. qui était due pour le trimestre précédent, éventuellement diminué du solde qui existe en sa faveur, au jour du paiement¹²⁷³. Dans le cadre de la lutte contre les circuits de fraude fiscale, on a exclu la possibilité de déposer des déclarations trimestrielles pour les activités suivantes¹²⁷⁴:

- les livraisons d'huiles minérales;
- les livraisons d'appareils de téléphonie mobile et les ordinateurs ainsi que leurs périphériques, accessoires et composants;
- les livraisons des véhicules terrestres munis d'un moteur soumis à la réglementation sur l'immatriculation des véhicules.

Ces exclusions ne s'appliquent toutefois pas si le chiffre d'affaires annuel, hors T.V.A., n'excède pas 200 000,00 EUR pour l'ensemble des livraisons concernées. Le passage du régime des déclarations de trimestre à celui des déclarations mensuelles est obligatoire à l'expiration du trimestre civil au cours duquel le plafond est dépassé.

Pour tous les autres passages d'un régime de déclaration vers un autre, une demande explicite à l'administration de la T.V.A. est requise. Ces passages prennent toujours effet au 1^{er} janvier de l'année civile qui suit la date de la demande.

Un déclarant trimestriel est, en outre, obligé d'introduire mensuellement une déclaration T.V.A. lorsqu'il effectue des livraisons intracommunautaires exonérées pour plus de 400 000 EUR par an et ce, à partir du premier mois qui suit le trimestre au cours duquel ce seuil a été dépassé. La période de référence pour le calcul du montant du seuil débutait le 1^{er} janvier 2010¹²⁷⁵.

5834

La déclaration mensuelle doit être déposée au plus tard le 20 de chaque mois, tandis que la déclaration trimestrielle doit être introduite pour le 20 du mois qui suit le trimestre civil. Lorsque le 20 du mois est un samedi, un dimanche ou un jour férié, le délai de dépôt est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit. Des dispositions particulières sont prises pendant la période des vacances ('facilités estivales').

Dans le cadre de l'introduction centralisée des déclarations auprès des centres de scanning – *qui n'est encore pertinent que si le redevable se trouve dans l'impossibilité d'introduire la déclaration par voie électronique ou en cas de force majeure (voir supra)* – le Ministre des finances a déclaré que le fisc tiendra compte des éventuels retards dans la distribution du courrier postal. Aucune amende ne sera infligée si la déclaration peut être traitée le 10 du mois suivant¹²⁷⁶.

5835

art. 2 A.R. n° 14

¹²⁷³ Le Ministre a déclaré que ce régime d'acompte n'est pas contraire à la Directive, C.R.A., Commission des Finances de la Chambre, COM 114, 11, Q n° 2203, Van De Velde, 20 février 2008.

¹²⁷⁴ A.R. 21 juin 2001, *MB.*, 28 juin 2001; A.R. 23 août 2004, *MB.*, 31 août 2004.

¹²⁷⁵ Communication de presse de la SPF Finances, 23 mars 2009, consultable sur le site de la SPF Finances. Voir aussi: Déc. n° E.T. 117.215/1, 16 novembre 2009.

¹²⁷⁶ Q. or. n° 2-1268, Steverlynck, 27 février 2003, Sénat, *Fi sc. Act.*, 2003, n° 11, 8.

En cas de vente occasionnelle d'un bâtiment neuf ou d'un droit réel sur un bâtiment neuf, il faut déposer une déclaration spéciale. Il en est de même en cas de vente d'un bâtiment neuf ou d'un droit réel sur un bâtiment neuf, par un assujetti qui dépose des déclarations T.V.A. mais qui a été obligé d'opter pour pouvoir placer la vente sous le régime de la T.V.A.¹²⁷⁷.

5836

Les curateurs de faillite sont tenus de déposer des déclarations récapitulatives¹²⁷⁸.

Chapitre VI

Redevables de la T.V.A. et paiement de la T.V.A. due

Bibliographie – WILLE, P., «Voldoening van de BTW sinds 1 januari 2002», *T.F.R.*, 1^{er} octobre 2002, n° 227, 791-798.

5837

L'exigibilité de la T.V.A. existe en raison de la loi et non en raison d'un acte ou d'une opération quelconque de la part de l'administration de la T.V.A. Les assujettis effectuent des opérations définies par la loi et sont, aux moments précisés par celle-ci, redevables d'office envers l'Etat d'un montant de T.V.A. fixé par la loi (voir n^{os} 5341 et 5397).

Sect ion I .

Redevables de la T.V.A. pour les opérations qui ont lieu en Belgique

5838

art. 51 § 1^{er} 1° C.T.V.A.

L'article 51, § 1^{er}, 1° du C.T.V.A., désigne comme redevable de la T.V.A., l'assujetti qui effectue en Belgique une livraison de biens ou une prestation de services.

5839

art. 51 § 1^{er} 2° C.T.V.A.

L'article 51, § 1^{er}, 2° du C.T.V.A., désigne comme redevable de la T.V.A.: celui qui effectue en Belgique une acquisition intracommunautaire de biens imposables (voir n^{os} 5420 à 5423).

5840

art. 51 § 1^{er} 3° C.T.V.A.

L'article 51, § 1^{er}, 3° du C.T.V.A., dispose que toute personne qui mentionne une T.V.A. sur une facture ou sur un document en tenant lieu, même si elle n'a fourni aucun bien ou preste aucun service, devient redevable de la T.V.A. au moment où elle délivre la facture ou le document.

Un assujetti qui n'a pas contesté la mention, sur des documents tenant lieu de factures établis par ses clients, d'un montant de T.V.A. trop important peut être considéré comme la personne qui est redevable de ce montant de T.V.A. trop important¹²⁷⁹.

¹²⁷⁷ *Q R*, Sénat, n° 2-25, 31 octobre 2000, 1181, *Q* n° 681, Nyssens, 25 mai 2000.

¹²⁷⁸ Voir *Q r c.* n° 26, 1978.

¹²⁷⁹ C. J. C. E., 17 septembre 1997, n° 141/96, Langhorst, *F. J. F.*, N° 1997/216.

Sur base de cette disposition, le Tribunal de première instance de Gand a décidé que le propriétaire du terrain est tenu de payer la T.V.A. qui est due à l'occasion de la cession d'un bâtiment par l'usufruitier. Le propriétaire du terrain et l'usufruitier avaient en effet délivré, pour la vente du bien immobilier une facture, aux deux noms¹²⁸⁰.

Si le danger de perte du revenu imposable est complètement supprimé, il n'y a pas de dette fiscale. Le but de cet article est de prévenir que l'émission de ce type de document sur lequel la T.V.A. est comptée, puisse créer un titre pour la déduction, dans le chef du destinataire de la facture¹²⁸¹. Comme ce risque est supporté par l'Etat membre dont la T.V.A. est mentionnée sur la facture concernée, la T.V.A. n'est due que dans cet Etat membre sur base de l'article 21, point 1, *sub c* de la Sixième Directive¹²⁸².

L'article 21, point 1, sous c, de la Sixième Directive ne s'oppose pas au remboursement d'un montant qui a été mentionné par erreur en tant que T.V.A. sur une facture ou tout document en tenant lieu, lorsque les services en question ne sont pas soumis à la T.V.A. et que le montant facturé ne peut donc pas être qualifié de T.V.A.¹²⁸³.

Les Etats membres peuvent lier à la révision de cette T.V.A. la condition que l'assujetti délivre, au bénéficiaire des services effectués, une facture rectifiée ne mentionnant pas la T.V.A., si cet assujetti n'a pas éliminé en temps utile complètement le risque de perte de recettes fiscales¹²⁸⁴.

Un Etat membre ne peut pas refuser au fournisseur d'une prestation exonérée le remboursement de la T.V.A. facturée par erreur à son client, au motif que ce fournisseur n'a pas procédé à une rectification de la facture erronée, alors que cette administration a définitivement refusé à ce client le droit de déduire ladite T.V.A.¹²⁸⁵.

Une personne est débitrice de la T.V.A. mentionnée sur une facture, nonobstant le fait qu'une opération taxable ait effectivement eu lieu. Le signataire de cette facture n'a, en principe, pas le droit de porter cette T.V.A. en déduction, même si cette T.V.A. n'est pas revue au niveau de celui qui a établi la facture à l'occasion d'un recouvrement. Dans le cas d'une fraude, le droit à la déduction de la T.V.A. n'est compromis que si le preneur savait, ou aurait dû savoir, qu'il y avait une fraude T.V.A.¹²⁸⁶.

5841

art. 51 § 2 C.T.V.A.

L'article 51, § 2 du C.T.V.A. énumère six dérogations aux principes énumérés ci-dessus (n° 5838-5840).

5842

art. 51 § 2 1° C.T.V.A.

L'article 51, § 2, 1° du C.T.V.A. prévoit un report de perception de la T.V.A. vers le preneur du service lorsque le prestataire de services n'est pas établi en Belgique et que la prestation de service est localisée en Belgique conformément à l'article 21, § 2 du C.T.V.A.

Ce régime du report de taxation s'applique aussi si le preneur exerce à la fois des activités économiques et des activités qui tombent en dehors du champ d'application de la T.V.A. et que les services ne sont utilisés que pour les activités non-économiques¹²⁸⁷.

¹²⁸⁰ Trib. Gand 16 février 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 418.

¹²⁸¹ Trib. Anvers, 5 février 2002, *T.F.R.*, 2002, n° 220; C.J.C.E., 19 septembre 2000, n° C-454/98, *Schmeink & Coireth et Strobel*, *Rec.* 2000, I-6973.

¹²⁸² C.J.C.E., 18 juin 2009, aff. C-566/07, *Stadeco BV*, *F.J.F.*, N° 2010/35.

¹²⁸³ C.J.C.E., 6 novembre 2003, aff. jointes n° C-78/02 à C-80/02, *Di mizio Karageorgou Petrova Vlachos*; *F.J.F.*, N° 2004/274.

¹²⁸⁴ C.J.C.E., 18 juin 2009, aff. C-566/07, *Stadeco BV*, *F.J.F.*, N° 2010/35.

¹²⁸⁵ C.J.C.E., 11 avril 2013, n° C-138/12, *Rusedespred*, *T.F.R.*, 2013, n° 445, 613.

¹²⁸⁶ C.J.C.E., 31 janvier 2013, n° C-643/11, *LVK*, *T.F.R.*, 2013, n° 437, 235.

¹²⁸⁷ C.J.C.E., 6 novembre 2008, aff. C-291/07, *Kollektivat al sstifelsen TRR Trygghet srådet*, *J.Q.C.E.C.*, 20 décembre 2008, n° 327, 4.

5843
art. 51 § 2 2°
C. T. V. A.

En vertu de la deuxième dérogation, le cocontractant qui a un numéro de T.V.A. belge est considéré comme étant le redevable de la T.V.A., lorsqu'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire, visée à l'article 25^{ter}, § 1^{er}, al. 2, 3° du C.T.V.A., effectuée par un assujetti non établi en Belgique ayant un numéro de T.V.A. dans un autre Etat membre. Cette dérogation trouve son fondement dans les mesures de simplification prises au niveau européen en matière de ce qu'on appelle les opérations triangulaires ou les transactions ABC (voir n° 5426).

5844
art. 51 § 2 3° C. T. V. A.

Depuis le 1^{er} janvier 1996, en vertu d'une troisième dérogation, le cocontractant est considéré comme redevable lorsqu'il s'agit de livraisons de biens ou prestations de services visées aux articles 39, § 2 (voir n° 5604) et 39^{quater} (voir n° 5611) du C.T.V.A. Transposé à la pratique, cela implique que le cocontractant est considéré comme débiteur de la T.V.A. pour les opérations qui se déroulent sous le régime de douane ou sous le régime de l'entrepôt T.V.A. Les motifs sous-jacents de cette dérogation résident dans le fait que ces régimes n'ont qu'un caractère temporaire.

5845
art. 51 § 2 4° C. T. V. A.

Depuis le 1^{er} janvier 1996 également, par dérogation au n° 5838, celui qui soustrait les biens à un des régimes visés aux articles 39, § 2 (voir n° 5604) et 39^{quater} (voir n° 5611) du C.T.V.A. est considéré comme redevable de la taxe.

5845, 10
art. 51 § 2 1° et 5° C. T. V. A.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, l'article 51, § 2 du C.T.V.A. prévoit une cinquième dérogation en vertu de laquelle est débiteur de la taxe, (i) l'assujetti établi en Belgique qui est tenu au dépôt des déclarations T.V.A. périodiques ou, (ii) l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique et qui y est enregistré *via* un représentant responsable sous un numéro individuel, lorsqu'il s'agit d'une fourniture de biens ou d'un service effectué par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique et que l'opération imposable en Belgique n'est pas visée par la première et la deuxième dérogation, ni exemptée ou effectuée en exemption de la taxe en vertu des articles 39 à 44^{bis} du C.T.V.A.

5845, 20
art. 51 § 2 6° C. T. V. A.

Dans le cadre de la transposition de la Directive relative au nouveau régime de T.V.A. pour les livraisons de gaz et d'électricité¹²⁸⁸, l'article 51, § 2, 6° du C.T.V.A. prévoit un nouveau régime de report de taxation¹²⁸⁹. Le cocontractant qui a été identifié en Belgique à des fins de T.V.A., est le débiteur de la T.V.A. sur les livraisons de gaz et d'électricité effectuées par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique pour autant que la livraison soit localisée en Belgique sur pied de l'article 15, § 2, alinéa 2, 4° du C.T.V.A.

¹²⁸⁸ Directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003, *J. O. C. E. L.*, 11 octobre 2003, n° 260, 8-9.

¹²⁸⁹ Inséré par l'art. 7, 3° Loi du 5 décembre 2004, *M. B.*, 22 décembre 2004 avec entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005.

5845, 30

art. 51 § 2 C.T.V.A.

A partir du 1^{er} janvier 2010, le paragraphe 2 de l'article 51 du C.T.V.A. était complété par un alinéa qui stipule: «Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 1^o, 5^o et 6^o, un assujetti qui dispose d'un établissement stable en Belgique est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi en Belgique, lorsque cet établissement ne participe pas à la livraison de biens ou à la prestation de services».

L'instauration de cette disposition impliquait que ce que l'on appelle le «principe d'attraction» (voir n° 5845,10) était supprimé au 1^{er} janvier 2010 et que l'établissement stable n'est considéré comme le débiteur de la T.V.A. que s'il participe à la livraison de biens ou à la prestation de services (art. 192*bis* Directive T.V.A.)¹²⁹⁰.

Le régime de report de perception pour les prestations de services énumérées à l'article 51, § 2, 1^o du C.T.V.A. (voir n° 5842) et la règle de report générale de l'article 51, § 2, 5^o du C.T.V.A. ne s'appliquait jusqu'au 31 décembre 2009 que si le prestataire de services étranger/fournisseur n'était pas établi en Belgique. Dès que l'entreprise étrangère avait un établissement stable en Belgique, le report de taxation ne s'appliquait pas, même si l'établissement stable n'était pas intervenu dans l'opération.

Le Ministre a déclaré qu'un établissement stable est considéré comme participant lorsqu'au moins une des conditions suivantes est remplie¹²⁹¹:

- le contrat qui est à la base de l'opération a été conclu avec l'établissement stable;
- l'opération est facturée en mentionnant les coordonnées de l'établissement stable (le nom ou la dénomination, l'adresse et le numéro d'identification à la T.V.A. BE);
- l'opération et les opérations supplémentaires éventuelles sont réalisées avec la participation matérielle directe ou indirecte de l'établissement stable. En d'autres termes, les moyens techniques et/ou humains de l'établissement stable sont utilisés pour la livraison de biens ou la prestation de services.

5846

art. 51 § 3 C.T.V.A.

Lorsqu'il est établi que la T.V.A. est acquittée sur une base imposable insuffisante, en ce qui concerne des biens et des services pour lesquels l'expertise prévue à l'article 59, § 2 du C.T.V.A. peut être requise, la T.V.A. complémentaire est due par la personne contre laquelle la procédure d'expertise est introduite (art. 51 § 3 C.T.V.A.).

5847

art. 51 § 4 C.T.V.A.

Conformément à l'article 51, § 4 du C.T.V.A., le Roi peut déroger à la disposition mentionnée au n° 5838 pour obliger le cocontractant du fournisseur de biens ou de services à acquitter la T.V.A. Pour le cas unique d'application à ce jour: voir n°s 5830 et 5862.

Sect i o n I I .

Responsabilité solidaire du cocontractant du

¹²⁹⁰ Voir pour un commentaire: STAS, D. et HEIRMAN, J., «Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingsreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden», *T.F.R.*, 2010, n° 383, 527-551; MERKX, M., «Fictional establishments and VAT liabilities under EU VAT – Between Delusion and Reality», *International VAT Monitor* 2012, n° 1, 22-26.

¹²⁹¹ *Q.R.*, Chambre, 2009-2010, n° 080, p. 28-33, *Q* n° 449, Van Der Maelen, 4 mai 2009; Bruxelles, 27 février 2013, *Cour. fisc.*, 2013, 435-439.

r edevabl e

5848

art. 51bis § 1^{er} 1° C.T.V.A.

Conformément à l'article 51bis, § 1^{er}, 1° du C.T.V.A., le cocontractant de celui qui est redevable de la T.V.A., en vertu de l'article 51, § 1^{er}, 1° du C.T.V.A. (voir n° 5838), est tenu solidairement avec ce redevable au paiement de la T.V.A. envers l'Etat, lorsque la facture ou le document en tenant lieu, dont la délivrance est prescrite par le C.T.V.A. ou par les arrêtés pris en exécution de celui-ci, n'a pas été délivré ou contient une indication inexacte quant au nom, à l'adresse ou au numéro de T.V.A. des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires.

L'article 8 du Protocole additionnel portant dispositions propres à la matière des impôts du 29 avril 1969, conclu entre les pays du Benelux, stipule qu'une partie d'un pays du Benelux autre que le pays dans lequel la T.V.A. est due, est solidairement responsable pour la T.V.A., dont le client est redevable, relative à la livraison de bien, la prestation de service, l'acquisition intracommunautaire ou l'importation, pour autant que la législation du pays, dans lequel la T.V.A. est due, prévoit cette responsabilité solidaire.

5849

art. 51bis § 1^{er}

3° et

art. 91 C.T.V.A.

Conformément à l'article 51bis, § 1^{er}, 3° du C.T.V.A., le cocontractant de celui qui est redevable de la T.V.A. conformément à l'article 51, § 1^{er}, 1° du C.T.V.A. (voir n° 5838), est solidairement tenu au paiement de la T.V.A., lorsque la facture ou le document qui en tient lieu ne mentionne pas ou mentionne de façon erronée la T.V.A. due pour l'opération. La responsabilité solidaire s'étend aussi aux intérêts de retard tels que visés à l'article 91 C.T.V.A.¹²⁹².

Si un assujetti facture avec un taux de T.V.A. trop bas et est mis en cause à ce titre par le fisc, il ne peut percevoir sans plus (ultérieurement) le supplément au niveau de son cocontractant¹²⁹³.

5850

art. 51bis § 2 C.T.V.A.

Cependant, le cocontractant visé au numéro précédent est déchargé de la responsabilité solidaire, en vertu de l'article 51bis, § 2 du C.T.V.A., s'il établit l'identité de son fournisseur ou du prestataire du service et prouve qu'il lui a payé tout ou partie du prix et la T.V.A. y afférente.

5851

art. 51bis § 1^{er} 1° C.T.V.A.

Conformément à l'article 51bis, § 1^{er}, 1° du C.T.V.A., le cocontractant de la personne qui est redevable de la T.V.A., en vertu de l'article 51, § 2 et 4 du C.T.V.A. (voir n°s 5461, 5843, 5844, 5845, 5845,1 et 5847), est tenu envers l'Etat, solidairement avec le débiteur, au paiement de la T.V.A., lorsque la facture ou le document en tenant lieu, dont la remise est prescrite par le Code de la T.V.A. ou par les arrêtés pris en exécution de celui-ci, n'a pas été délivré ou contient une indication inexacte quant au nom, à l'adresse ou au numéro de T.V.A. des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires.

¹²⁹² Cass., 12 décembre 2008, *Fi scol oque*, 2009, n° 1154, 12.

¹²⁹³ Trib. Bruges, 18 décembre 2001, *Fi sc. Act.*, 2002, n° 8, 3.

5852

art. 51bis § 1^{er} 4^o C.T.V.A.

Le cocontractant des redevables visé au numéro précédent est également tenu avec lui, solidairement, au paiement de la T.V.A. lorsqu'il porte en compte un montant de T.V.A. (art. 51bis § 1^{er} 4^o C.T.V.A.).

5853

art. 51bis § 1^{er} 2^o C.T.V.A.

Dans les mêmes termes que ceux utilisés aux n^{os} 5848 et 5851, l'article 51bis, § 1^{er}, 2^o du C.T.V.A. étend la responsabilité solidaire au cocontractant de celui qui est redevable de la T.V.A. du fait de l'exécution en Belgique d'acquisitions intracommunautaires taxables.

5854

art. 51bis § 3 C.T.V.A.

Conformément à l'article 51bis, § 3 du C.T.V.A., depuis le 1^{er} janvier 1996, dans le cadre d'un régime d'entrepôt autre que l'entrepôt douanier (voir n^o 5611), le dépositaire, celui qui est chargé du transport des biens hors de l'entrepôt, ainsi que, le cas échéant, son mandant, sont solidairement tenus au paiement de la T.V.A. envers l'Etat avec la personne qui en est redevable aux termes des articles 51, § 1^{er}, 1^o et 2^o (voir n^{os} 5838 et 5839), § 2, 3^o, 4^o et 5^o (voir n^{os} 5844, 5845 et 5845,1) ou 52, § 1^{er}, 2^o (voir n^o 5410). La Cour de justice a précisé que cette responsabilité solidaire ne peut pas s'appliquer d'office sans qu'il ne soit tenu compte de la bonne foi de l'entrepositaire de biens¹²⁹⁴.

5854, 10

art. 51bis § 4 C.T.V.A.

Tout assujetti est solidairement tenu d'acquitter la taxe avec la personne qui en est redevable en vertu de l'article 51 § 1^{er} et 2 du C.T.V.A., si au moment où il a effectué une opération, il savait ou devait savoir que le non-paiement de la taxe, dans la chaîne des opérations, est commis ou sera commis dans le but d'éluder l'impôt¹²⁹⁵.

5854, 20

art. 51ter C.T.V.A.

Les membres d'une unité T.V.A. sont solidairement tenus vis-à-vis de l'Etat au paiement de la taxe, des intérêts, des amendes et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ils sont considérés comme un seul assujetti pour l'application de ce Code (voir n^o 5215).

Sect i o n I I I .

¹²⁹⁴ C. J. U. E., 21 décembre 2011, n^o C-499/10, Vlaamse Olie- en Gasmaatschappij SA, *J. D. E.*, 2012, n^o 186, 67; VANINBRUUX, A., «Hof van Justitie stelt voorwaarden aan hoofdelijke aansprakelijkheid tot voldoening van BTW», *T. F. R.* 2012, n^o 422, 507.

¹²⁹⁵ C. J. C. E., 11 mai 2006, *Aff. C-384/04, Federation of Technological Industries, F. J. F.*, N^o 2007/101; *Circ. n^o AAF/2006-0604 (AAF 14/2006)*, 24 août 2006.

Acquittement de la T.V.A. pour les opérations réalisées à l'intérieur du pays

§ 1. MODES HABITUELS DE PAIEMENT À L'ÉTAT

5855

En vertu de l'article 53, § 1^{er}, 3^o du C.T.V.A., les assujettis sont tenus d'acquitter la taxe due¹²⁹⁶ dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration T.V.A. (voir n^o 5833).

art. 5 § 1^{er}

A.R. n^o 24

Sont donc visés les assujettis qui sont tenus au dépôt de déclarations T.V.A.

Un compte courant est tenu pour chaque assujetti par le C.T.I. à Bruxelles (art. 5 § 1^{er} A.R. n^o 24).

art. 8 § 1^{er}

A.R. n^o 24

Un compte spécial est tenu, pour une certaine période, par le service local de la T.V.A. (art. 8 § 1^{er} A.R. n^o 24) lorsque l'assujetti ne respecte pas ses obligations en ce qui concerne le paiement de la T.V.A.

Parmi ces obligations, il y a surtout celle de payer le solde dû à l'Etat pour la période de la déclaration au compte postal des «Recettes T.V.A. -Bruxelles», n^o 679-2003000-47¹²⁹⁷.

- Les agents de change peuvent payer la T.V.A. sur les ventes d'or par l'intermédiaire de la Commission de la bourse¹²⁹⁸.
- Le curateur d'une faillite doit payer la T.V.A. au compte postal du bureau de recettes T.V.A. local¹²⁹⁹; cette règle vaut également pour l'organisateur d'une foire commerciale, d'une compétition sportive, ou d'une manifestation similaire, qui n'a lieu qu'une fois par an¹³⁰⁰.

Le gouvernement a autorisé, en 2009, des facilités de paiement aux entreprises aux prises avec des difficultés financières suite à la crise économique et bancaire et qui, grâce à la reprise de confiance des consommateurs, peuvent envisager un redressement durable. Les facilités portaient seulement sur la T.V.A. due au cours des trois premiers trimestres de l'année 2008. Les facilités comprennent le sursis de paiement, la réduction des intérêts de retard et la non-application des amendes administratives pour défaut de paiement¹³⁰¹.

5856

art. 19 § 3

A.R. n^o 1

Tout assujetti qui, à la date du 1^{er} décembre de l'année civile en cours, est tenu de déposer des déclarations mensuelles (soit obligatoirement, soit à sa demande), doit acquitter un acompte au plus tard le 24 décembre qui est égal à la T.V.A. due sur les opérations accomplies entre le 1^{er} et le 20 décembre (art. 19 § 3 A.R. n^o 1). Si l'assujetti

¹²⁹⁶ Voir en matière de l'arrondi des montants dus: C.J.C.E., 10 juillet 2008, aff. C-484/06, Ahold, *J.Q.C.E.C.*, 30 août 2008, n^o 223, 9 et C.J.C.E., 5 mars 2009, aff. C-302/07, *J.D. Vetherspoon PLC, F.J.F.*, N^o 2009/215.

¹²⁹⁷ A.R. du 12 novembre 1998, *MB*, 4 décembre 1998, 38794.

¹²⁹⁸ Circ. n^o 21, 3 décembre 1981.

¹²⁹⁹ Circ. n^o 26, 31 août 1978.

¹³⁰⁰ Circ. n^o 79, 17 juillet 1972.

¹³⁰¹ Voir Communication, 30 mars 2009, publiée par le SPF Finances et *Q.R.*, Chambre 2008-2009, n^o 065, 130-133, *Q* n^o 464, Goyvaerts, 12 mai 2009.

ne veut pas calculer le montant de la T.V.A. effectivement due, il doit payer un acompte égal à la T.V.A. due sur les opérations du mois de novembre de l'année civile en cours.

5857

Les assujettis soumis à un régime trimestriel doivent, tous les mois au cours desquels ils ne sont pas tenus de déposer une déclaration, payer un acompte au compte postal des Recettes T.V.A. – Bruxelles, qui se rapporte à la T.V.A. qui deviendra exigible en raison de la déclaration trimestrielle (voir n° 5833).

5858

Les sommes inscrites dans les comptes spéciaux (déclarations non déposées ou T.V.A. non payée) doivent être payées selon le régime linguistique (F et A, ou N), auprès des centres régionaux du C.T.I., établis à Namur ou à Malines. Les contraintes (poursuites) sont faites par le bureau de recettes T.V.A. local. Le paiement et le recouvrement de la T.V.A. qui ne provient pas de déclarations périodiques (établies lors d'un contrôle) s'effectuent de la même manière; dans certaines circonstances, la T.V.A. peut être payée par une inscription au compte courant du C.T.I. à Bruxelles.

5860

La T.V.A. due en exécution de l'A.R. n° 46 relatif à l'acquisition intracommunautaire de moyens de transport, doit être acquittée en espèces dans un bureau de douane ou par virement au compte chèque postal de ce bureau.

§ 2. PAIEMENT PAR RETENUE DES CRÉDITS D'IMPÔT T. V. A.

5861

Afin d'apurer les dettes en matière de T.V.A. (taxe, amendes, intérêts et frais accessoires), l'administration utilise d'office le crédit que le contribuable possède sur son compte-courant ou retient ce crédit T.V.A. Cela s'applique également lorsque le débiteur possède un surplus sur un compte spécial.

La retenue est fondée sur l'article 8/1, § 3, alinéa 2 de l'A.R. n° 4 modifié en dernier lieu par l'A.R. du 14 avril 1993¹³⁰².

La légalité de cette disposition a déjà fait l'objet de divers litiges¹³⁰³.

Il convient d'écarter les dispositions nationales ou une interprétation de celles-ci qui feraient obstacle à un contrôle juridictionnel effectif, et notamment au contrôle de l'urgence et de la nécessité de la retenue du solde de T.V.A. restituable, ainsi qu'à la possibilité pour l'assujetti de demander, sous le contrôle d'un juge, la substitution à la retenue d'une autre sûreté suffisante pour protéger les intérêts du Trésor public mais moins contraignante pour l'assujetti, ou qui empêcheraient que puisse être ordonnée une mainlevée, totale ou partielle, de la retenue. En outre, en cas de mainlevée de la retenue, un calcul des intérêts dus par le Trésor public, qui ne prendrait pas pour point de départ le jour auquel le solde de T.V.A. en cause aurait normalement dû être restitué, serait contraire au principe de proportionnalité¹³⁰⁴.

¹³⁰² *MB*, 30 avril 1993.

¹³⁰³ Trib. Anvers, 15 juillet 1993, *Cour. fisc.*, 1993, 518; *F. J. F.*, N° 1995/21; Trib. Anvers (sais.), 5 décembre 1994, *F. J. F.*, N° 1995/169; Trib. Malines (sais.), 15 septembre 1995, *Cour. fisc.*, 1995, n° 17, 1995/533; Trib. Bruxelles (sais.), 13 avril 1995, *J. T.*, 1995, 651. VANDENBERGHE, L., «Inhouding van B.T.W.-tegoeden: non-conformiteit met het nationaal en communautair recht», *A. F. T.*, 1994, 171-175.

¹³⁰⁴ C. J. C. E., 18 décembre 1997, aff. jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Garage Ml enheide, ea.*, *Rec.* 1997., I-7281.

Le régime légal des retenues d'excédents de T.V.A. est discriminatoire dans la mesure où il pourrait habiliter le Roi à élaborer un régime qui priverait les assujettis d'un contrôle juridictionnel effectif des conditions de base de la saisie conservatoire¹³⁰⁵.

La Cour de cassation a décidé que la retenue conformément à l'article 76, § 1, al. 3 du C.T.V.A. et l'article 8/1, § 3 de l'A.R. n° 4 a les mêmes effets qu'une saisie-arrêt conservatoire. Les cours et tribunaux ne peuvent l'appliquer dans la mesure où la disposition de l'article 8/1, § 3 de l'A.R. n° 4 prive les personnes qui font l'objet d'une retenue de tout contrôle juridictionnel effectif sur la régularité et la validité de la retenue. Les dispositions de l'article 8/1, § 3 de l'A.R. n° 4 doivent en outre être appréhendées d'une manière autant que possible conciliable avec le but de l'article 76 du C.T.V.A. Le juge des saisies doit en outre vérifier si la créance, quoique contestée, constitue *prima facie* une créance certaine et liquide au sens de l'article 1415 du C. jud.¹³⁰⁶.

Bien qu'il résulte de l'article 76, § 1, al. 3 du C.T.V.A. que la retenue a les mêmes conséquences qu'une saisie-arrêt conservatoire, on ne peut pas en déduire qu'on peut faire la retenue que lorsqu'il est satisfait à toutes les conditions requises pour une saisie conservatoire. L'article 76, § 1, al. 3 du C.T.V.A. permet au Roi de prévoir une forme de retenue des crédits d'impôt qui déroge aux dispositions du Code judiciaire relatives à la saisie-arrêt conservatoire¹³⁰⁷.

Après contrôle tant de la régularité de la retenue que de la régularité à la lumière des articles 1413 ou 1415 du C. jud., la Cour d'appel de Gand conclut des faits repris dans le PV et de la défense du contribuable que la créance a un caractère suffisamment certain, que la condition de célérité de la retenue est remplie et que l'opposition à celle-ci est non fondée. L'article 27 de la Sixième Directive ne s'applique pas vu que la retenue est une mesure de recouvrement de la taxe, ne visant pas en elle-même à simplifier la perception de la taxe ou à éviter la fraude fiscale¹³⁰⁸.

La notion de taxe due au sens de l'article 76 du C.T.V.A. recouvre l'impôt qui est dû pour les livraisons de biens et les prestations de services réellement effectuées au cours de la période à laquelle le décompte se rapporte. La compensation d'un avoir existant à la fin de cette année avec une créance contestée, pour laquelle, à ce moment, aucune contrainte n'a été décernée, viole l'article 76¹³⁰⁹.

Dans le cas d'une faillite, la compensation est malgré tout possible entre un solde créancier sur le compte-courant T.V.A. qui date d'avant la faillite, et des créances de l'Etat belge sur base de relevés rectificatifs qui ont été signés par le curateur après la faillite¹³¹⁰.

Lorsque le juge décide que la retenue d'un crédit T.V.A. n'est pas fondée, il peut ordonner immédiatement la mainlevée de la saisie conservatoire, avant même que sa décision ne soit coulée en force de chose jugée¹³¹¹.

§ 3. REPORT DU PAIEMENT SUR LE FOURNISSEUR OU LE PRENEUR

5862
art. 6 § 1^{er} et
art. 20 et 20bis A.R. n° 1

En principe, l'assujetti paie lui-même la T.V.A. qu'il doit au Trésor. Dans certains cas, ce paiement est reporté sur le chef du fournisseur ou du prestataire de services qui contracte avec l'assujetti (art. 6 § 1^{er} A.R. n° 1); dans certains cas encore, l'obligation de payer incombe au client (art. 20 A.R. n° 1¹³¹²).

¹³⁰⁵ C. A., 7 juillet 1998, n° 78/1998, *J. T.*, 1998, 618; *Q. R.*, Sénat, 31 octobre 2000, n° 2-25, 1177, *Q.* n° 653, de Clippel, 15 mai 2000.

¹³⁰⁶ Cass., 3 janvier 2003, *T. F. R.*, 2003, n° 244, 620 avec note VANBIERVLIET, F.

¹³⁰⁷ Cass., 6 novembre 2003, *F. J. F.*, N° 2004/119.

¹³⁰⁸ Gand, 21 décembre 2001, *T. F. R.*, n° 223, p. 593, avec note de VANBIERVLIET, F. et VOET, A.

¹³⁰⁹ Cass., 12 mars 1993, *F. J. F.*, N° 1995/144.

¹³¹⁰ Trib. Hasselt, 11 février 2004, *T. F. R.*, 2004, n° 260, 42.

¹³¹¹ C. Const., 17 janvier 2013, n° 4/2013, *R. G. C. F.*, 2013, n° 4, 317, note.

¹³¹² Voir *C. R. C.* n° 3, 1^{er} février 1979 et *Rev. T. V. A.* 1995, n° 114, 647, Déc., 1011.

Les factures émises par les associés d'une association momentanée pour d'autres opérations que des travaux immobiliers peuvent bénéficier du régime du report de la taxe¹³¹³.

L'administration admet, 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'A.R. n° 1, et d'autres pas, le régime du report de la perception soit appliqué pour le tout, de telle sorte que la facture ne doit pas être ventilée. 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'accessoire¹³¹⁴.

A titre de tolérance, l'administration applique le régime du report de perception pour la livraison avec placement de tous les types d'installations de *car-wash* (i.e. machines, équipements, portiques, stations, tunnels de lavages, nettoyeurs à haute pression, aspirateurs destinés au self-service) bien que ceux-ci ne soient pas des immeubles par nature¹³¹⁵.

La règle du report pour travaux immobiliers ne s'applique, depuis le 1^{er} janvier 2002, que lorsque ce travail est facturé par un assujetti établi en Belgique à soit des entreprises belges qui sont tenues au dépôt des déclarations T.V.A. périodiques, soit des entreprises étrangères qui ont fait agréer en Belgique un représentant responsable avec un numéro de T.V.A. individuel.

Si le travail immobilier est effectué par une entreprise qui n'est pas établie en Belgique, on applique, dans ce cas, la règle du report général telle que déterminée à l'article 51, § 2, 5° du C.T.V.A.

Les assujettis partiels qui introduisent des déclarations T.V.A. périodiques sont toujours tenus, en tant que client, à acquitter eux-même la T.V.A. (report de taxation), même si les travaux immobiliers portent uniquement sur les activités de l'assujetti partiel qui tombent en dehors du champ d'application de la T.V.A.¹³¹⁶.

Pour la livraison d'or et la livraison d'or d'investissement, il existe également un report (art. 20bis AR n° 1).

5862, 10

Pour mettre un terme aux carrousels T.V.A. sur les droits d'émission (certificats CO₂), un nouveau régime de report de la T.V.A. a été instauré à partir du 18 janvier 2010. Cela signifie que le preneur belge qui dépose des déclarations T.V.A. périodiques, ou un preneur étranger qui est directement identifié en Belgique ou agit par le biais d'un représentant responsable, doit acquitter lui-même la T.V.A. sur l'acquisition des droits d'émission¹³¹⁷.

§ 4. PAIEMENT SUITE À UNE RETENUE EFFECTUÉE PAR LES NOTAIRES, LES

¹³¹³ Déc. n° E.T. 91.063, 12 février 1998, *Rev. T.V.A.*, 1998, 619.

¹³¹⁴ Déc. n° E.T. 84.160, 12 juin 1995, *Rev. T.V.A.*, 1995, 625.

¹³¹⁵ Déc. n° E.T. 99.043 du 8 septembre 2006.

¹³¹⁶ Déc. n° E.T. 32.759, 12 juillet 1979 et Déc. n° E.T. 122.360, 20 mars 2012; voir Anvers, 6 septembre 2011, *Cour. fisci.*, 2011, n° 16, 493; *Q.R.*, Sénat, n°s 5-73, 2011-2012, 15-17, *Q* n° 5-647, *MORREALE*, 12 juillet 2012.

¹³¹⁷ Art. 20ter, A.R. n° 1. Voir aussi: Directive 2010/23/UE du Conseil du 16 mars 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude, *J.O.C.E.L.*, 20 mars 2010, n° 72, 1.

BANQUES OU LES INSTITUTIONS DE CRÉDIT

5863

art. 3 A.R.

n° 14

art. 433 et s. C.I.R. 92

art. 93*decies* C.T.V.A.

Les articles 62, § 2 et 93*ter* à 93*nonies* du C.T.V.A. établissent certaines obligations pour les notaires et autres fonctionnaires publics habilités à donner l'authenticité à certains actes ayant pour objet l'aliénation ou l'affectation hypothécaire de biens susceptibles d'hypothèque¹³¹⁸ (ainsi que pour les institutions bancaires en lieu et place des notaires, article 93*decies*; en ce qui concerne les montants et les valeurs qu'ils retiennent en vertu de l'acte pour le compte ou au profit d'un assujetti dont des dettes en matière de T.V.A. ne sont pas encore apurées, comp. avec les articles 433 et s. du C.I.R. 92).

- Bibliographie
- DEBLAUWE, R., «De B.T.W. notificatie», *T.F.R.*, 1980, n° 23, 2-16.
 - VAN DEN BERGHE, L., «Notificatie de la qualité d'assujetti en cas d'aliénation ou d'affectation hypothécaire», *R.G.F.*, 1981, 120.
 - DESTERBECK, F., «De notaris en de invordering van directe belastingen en B.T.W.», *R.W.*, 1986-87, 562-575.
 - BORGER, F., «Verplichtingen en aansprakelijkheden van de notaris bij de invordering van de BTW», *Not. fisc. M.*, 1999, 112-120.

art. 93

duodecies C.T.V.A.

Les établissements ou organismes de crédit publics ou privés ne peuvent libérer aucun fonds en matière d'expansion économique sans détenir une attestation de l'administration de la T.V.A. à propos de la situation fiscale du bénéficiaire ou du demandeur (art. 93*duodecies* C.T.V.A.¹³¹⁹).

§ 5. SUSPENSION DES CRÉANCES

5864

art. 87 à 90 L. 01/08/ 1985

L'exigibilité d'une créance en matière de T.V.A. peut être suspendue à la demande d'un débiteur qui possède une créance certaine, exigible et libre de tout engagement à l'égard de tiers, dont lui sont redevables, en raison de fournitures ou de services, l'État ou les organismes d'intérêt public désignés par le Roi (art. 87 à 90 L. 1^{er} août 1985¹³²⁰).

La demande de suspension doit être introduite auprès du bureau de recettes T.V.A. qui est chargé du recouvrement. Lorsqu'il s'agit d'une créance concernant un compte courant, c'est le contrôleur en chef qui est compétent.

§ 6. COMPENSATION

5864, 50

¹³¹⁸ Voir A.R. n° 15 du 17 octobre 1980 et art. 3 de l'A.R. du 14 janvier 1991; CIRC., n° 6, 8 mars 1991.

¹³¹⁹ Voir CIRC. n° 17, 7 novembre 1980.

¹³²⁰ A.R. 11 octobre 1985, *M.B.*, 31 octobre 1985.

art. 334 Loi - programme 27/12/2004

L'administration a, depuis 2005, la possibilité de compenser un crédit qui doit être payé au redevable avec une dette fiscale restant ouverte. Ce système de compensation qui n'existait auparavant qu'entre les impôts directs et la T.V.A., a été étendu sensiblement par la loi-programme du 22 décembre 2008¹³²¹.

Désormais, toute somme à restituer ou à payer à une personne, soit dans le cadre de l'application des lois d'impôts qui relèvent de la compétence du SPF Finances ou pour lesquelles la perception et le recouvrement sont assurés par ce Service public fédéral, soit en vertu des dispositions du droit civil relatives à la répétition de l'indu, peut être affectée sans formalités et au choix du fonctionnaire compétent, au paiement des sommes dues par cette personne en application des lois d'impôts concernées ou au règlement de créances fiscales ou non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le SPF Finances par ou en vertu d'une disposition ayant force de loi.

Cette affectation est limitée à la partie non contestée des créances à l'égard de du redevable d'impôt.

Cette compensation n'est pas applicable aux frais spécifiques que le curateur expose dans le cadre des publications légales de la faillite. Un crédit T.V.A. qui naît de ces coûts spécifiques ne peut pas être compensé avec les anciennes dettes fiscales du failli¹³²². La Cour d'appel d'Anvers était déjà précédemment arrivée aux mêmes conclusions lorsqu'elle décidait qu'il n'y a pas de compensation possible entre les dettes qui naissent avant faillite et les créances qui naissent dans le chef du curateur après la faillite¹³²³.

Sect i on I V.

T. V. A. à l' i m p o r t a t i o n

5865

En ce qui concerne le redevable de la T.V.A. à l'importation et la manière dont la T.V.A. doit être payée à cette occasion, voir n^{os} 5408 à 5413.

Chap i t r e VI I

Listing annuel des clients

5866

art. 53

qui nqui es C. T. V. A.

En vertu de l'article 53*quinquies* du C.T.V.A., les assujettis, qui sont identifiés à la T.V.A. conformément à l'article 50, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o et 3^o, de même que les assujettis non établis en Belgique qui sont représentés pour des opérations qui sont effectuées en

¹³²¹ Art. 194 Loi-programme 22 décembre 2008, *MB* 29 décembre 2008, éd. 4. L'extension du champ d'application est entrée en vigueur le 8 janvier 2009.

¹³²² C. const., 19 mars 2009, n° 55/2009. Voir pour un commentaire de cet arrêt: X, «Bt w- tegoed voor wettelijke verplichtingen curator ont snapt aan compensatie met belastingenschuld», *Fisc. Act.*, 2009, n° 15, 3.

¹³²³ Anvers, 23 septembre 2008, *T. F. R.* 2009, n° 359, 311, note DESTERBECK F.

Belgique «par une personne préalablement agréée», conformément à l'article 55, § 3 du C.T.V.A., et les autres assujettis non établis en Belgique visés à l'article 50, § 2 du C.T.V.A., doivent faire connaître chaque année avant le 31 mars, à l'administration, pour chaque assujetti, autre que celui qui effectue exclusivement des opérations exonérées de la T.V.A. en application de l'article 44, qui doit être identifié à la T.V.A. et auquel ils ont livré des biens ou fourni des services au cours de l'année précédente, le montant total de ces livraisons et prestations, ainsi que le montant total des taxes portées en compte.

- Les agriculteurs soumis au régime particulier des exploitants agricoles (n° 5909) doivent déposer un listing-clients.
- L'obligation d'introduire le listing est une obligation du membre de l'unité T.V.A. et pas de l'unité elle-même¹³²⁴.
- Le curateur d'une faillite ne doit déposer aucun listing-clients en ce qui concerne les opérations réalisées avant la déclaration de faillite. Mais il doit déposer ce listing pour les opérations qu'il a réalisées par la suite, par exemple, la vente publique des biens du failli¹³²⁵.
- En cas de perte de la qualité d'assujetti (par exemple dans le cas d'un décès), le listing-clients doit être déposé dans un délai de trois mois.

5867

L'arrêté royal n° 23 du 29 décembre 1992¹³²⁶ règle les modalités d'application de l'obligation légale. La liste doit être déposée par voie électronique. Elle doit contenir les indications suivantes:

- le numéro d'identification à la T.V.A. de ce client assujetti;
- le montant total, T.V.A. non comprise, des biens qui lui ont été livrés et des services qui lui ont été fournis. Si le montant total, T.V.A. non-comprise, des biens/services qui ont été livrés et des services qui ont été fournis à un assujetti T.V.A. ne dépasse pas le montant de 250 EUR au cours d'une année civile, il ne doit pas être repris dans le listing;
- le montant total de T.V.A. qui lui a été portée en compte;
- les agriculteurs mentionnent le montant total de la T.V.A. remboursée forfaitairement.

A partir du 1^{er} avril 2009, tous les assujettis doivent introduire ce listing par voie électronique, sauf si l'assujetti se trouve dans l'impossibilité d'introduire le listing par voie électronique suite à un cas de force majeure¹³²⁷. Le listing doit être envoyé, dans ce cas, vers le centre de scanning de Gand ou de Namur¹³²⁸. Les petites entreprises visées à l'article 56, § 2 C.T.V.A. et les agriculteurs soumis au régime forfaitaire ne sont pas obligés d'introduire le listing par voie électronique.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, l'assujetti qui n'a pas effectué d'opérations qui doivent être reprises dans le listing, ne peut plus introduire de listing «nihil». L'assujetti doit cocher la case prévue à cet effet (cadre VIII) de la déclaration périodique relative au mois de décembre ou du quatrième trimestre¹³²⁹.

¹³²⁴ Art. 53 qui n'qui es C. T. V. A.

¹³²⁵ Circ. n° 26 de 1978.

¹³²⁶ MB, 31 décembre 1992, tel que modifié – *Informations et communications* (A. F. E. R. – T. V. A.), 20 mars 2008.

¹³²⁷ *Informations et Communications*, 6 mars 2009, E.T. 114.791.

¹³²⁸ *Informations et Communications*, 14 août 2008.

¹³²⁹ Communiqué de presse, 23 mars 2009, consultable sur le site du SPF Finances.

La question se pose de savoir si le listing est un moyen de contrôle ou un mode de preuve?

- Lorsqu'un assujetti conteste le listing, l'administration doit établir l'exactitude de celui-ci¹³³⁰.
- Les tribunaux acceptent la force probante d'un listing-fournisseurs (établi d'après les listings-clients) lorsque l'administration a établi qu'il correspond à la comptabilité du fournisseur¹³³¹. La Cour d'appel de Bruxelles¹³³² a jugé que le listing devait être retenu avec beaucoup de circonspection lorsqu'il n'était étayé par aucun élément objectif (par exemple le paiement des prétendues livraisons). La demande de l'administration a été rejetée parce que la preuve des opérations n'a pas été fournie.
- Le listing-fournisseurs établi par l'administration, qui est en fait un récapitulatif des listings-clients peut être invoqué par l'administration, sur base de l'article 59, § 1^{er} du C.T.V.A., pour prouver qu'un assujetti n'a pas déclaré toutes ses opérations soumises à la T.V.A.¹³³³.
- Les données du listing-clients forment une présomption de fait sur base de l'article 59, § 1^{er} du C.T.V.A.¹³³⁴.

5867, 10

art. 53octies § 2 et 3 C. T. V. A.

La loi du 5 septembre 2001¹³³⁵ a donné une force probante officielle aux documents électroniques (art. 53octies § 3 C.T.V.A.), en vue de rendre légalement possible le dépôt de la déclaration de T.V.A. par des procédures utilisant les techniques de l'informatique et de la télématique.

Chapitre VIII Comptabilité

Sect ion I .

Obl i gat i on g é n é r a l e

5868

art. 14 § 1^{er} A. R. n° 1

Tous les assujettis sont tenus à la tenue d'une comptabilité appropriée à l'étendue de leurs activités (art. 14 § 1^{er} A.R. n° 1).

La comptabilité peut être librement organisée à condition qu'elle soit adaptée aux obligations fiscales prévues par l'arrêté royal n° 1. L'administration de la T.V.A. ne peut exiger de la comptabilité plus que ce que la loi et la réglementation ne prescrivent¹³³⁶.

Sect ion II .

¹³³⁰ *Q R*, Sénat, 1982-1983, n° 39, 1510, *Q* n° 217, De Baere, 20 mai 1983, *Rev. T. V. A.*, 1983, n° 60.

¹³³¹ Trib. Courtrai, 12 novembre 1982, www.monKEY.be, module Jurisprudence Btw Vandewinkel, n° K1 82/1; Trib. Louvain, 17 janvier 1983, *Rev. T. V. A.*, 1983, n° 60.

¹³³² Bruxelles, 16 septembre 1986, *R W*, 1986-1987, 1226; *F. J. F.*, N° 1987/ 165.

¹³³³ Trib. Anvers, 24 septembre 1985, *Rev. T. V. A.*, 1986, n° 70; Trib. Bruxelles, 20 octobre 1986, *Rev. T. V. A.*, 1987, n° 76.

¹³³⁴ Trib. Anvers, 31 décembre 1986, *Rev. T. V. A.*, 1987, n° 78.

¹³³⁵ L. 5 septembre 2001, *M B.*, 13 octobre 2001.

¹³³⁶ Trib. Anvers, 26 juin 1986, *Cour. fisc.*, 1987, 156.

Obligations comptables particulières pour l'application de la T.V.A.

5869
art. 15 § 1^{er}
A.R. n° 1

Conformément à l'article 14, § 2 de l'A.R. n° 1, la comptabilité des assujettis, à l'exception de la comptabilité de ceux qui effectuent à titre occasionnel la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf (voir n° 5218), comprend notamment les registres mentionnés ci-après. Ces registres doivent, chacun selon sa fonction, former une série continue. Au plus tard au moment de leur emploi, ils sont identifiés par la spécification de cette fonction, leur place dans cette série, le nom ou la dénomination sociale de l'assujetti ou de la personne morale non assujettie et son numéro d'identification à la T.V.A.

5870

Un facturier d'entrée doit être tenu, dans lequel les assujettis visés au numéro précédent inscrivent les factures et documents relatifs à leur activité économique et qui concernent les opérations économiques suivantes:

- les livraisons de biens, les prestations de service et les importations;
- les acquisitions intracommunautaires de biens;
- les opérations visées à l'article 12, § 1^{er}, 3^o et 4^o du C.T.V.A. (voir nos 5324 et 5325), à l'article 19, § 2, 1^o et § 3 du C.T.V.A. (voir n° 5373) et à l'article 25^{quater} du C.T.V.A. (voir nos 5438 et 5439);
- les biens et les services livrés par un non-assujetti, visés à l'article 10 de l'A.R. n° 1 (voir n° 5816);
- les cessions qui leur sont faites visées aux articles 11 et 18, § 3 du C.T.V.A. (voir n° 5817).

5871

Un facturier de sortie doit être tenu dans lequel les assujettis visés au n° 5869 inscrivent les factures et documents ainsi que les documents rectificatifs qui s'y rapportent, visés aux articles 1^{er} à 3, 6 et 11 de l'A.R. n° 1 (voir nos 5810, 5812, 5813 et 5817).

5872

Les assujettis visés au n° 5825 sont obligés de tenir un journal par siège d'exploitation dans lequel ils inscrivent les recettes relatives aux opérations pour lesquelles ils ne sont pas obligés de remettre une facture et pour lesquelles ils n'ont pas délivré de facture (voir nos 5825 et 5826).

art. 14 § 2 3^o A.R. n° 1

La modification de l'article 14, § 2, 3^o de l'A.R. n° 1 dans le cadre de la transposition de la Directive sur la facturation a pour conséquence que, conformément à une lecture littérale des textes, les opérations exonérées de la T.V.A. qui ne donnent pas droit à la déduction doivent aussi être reprises dans le journal des recettes. Cette conséquence ne serait pourtant pas voulue et seule la facturation à des personnes physiques pour des biens ou des services destinés à leur usage privé doit être reprise dans le journal des recettes¹³³⁷.

¹³³⁷ Art. 10 A.R. du 16 février 2004, *M.B.*, 27 février 2004; I. MASSI N, «Journal des recettes: même pour les opérations exonérées?», *Fiscalogie*, 2004, n° 933, 1- 2.

Le journal des recettes relatif aux opérations effectuées dans le siège d'exploitation, ainsi que les pièces justificatives qui s'y rapportent, en ce compris, le cas échéant, les doubles des notes ou des reçus doivent se trouver à ce siège d'exploitation jusqu'à l'expiration du troisième mois qui suit celui au cours duquel ledit journal des recettes a été clôturé.

Les assujettis doivent, en outre, tenir un registre centralisateur dans lequel ils inscrivent, par taux, à la fin de chaque période de déclaration, le montant total des recettes de la période inscrites dans les différents journaux des recettes des différents sièges d'exploitation.

A partir du 1^{er} juillet 2002, les assujettis ont la possibilité de conserver les données de manière exclusivement digitale, pour les opérations pour lesquelles il ne faut pas émettre de facture conformément à la réglementation T.V.A.¹³³⁸. Pour les assujettis qui sont soumis à l'obligation d'émettre des notes ou des reçus, on applique un régime spécial en matière de conservations de tickets de caisses enregistreuses (voir n° 5880)¹³³⁹.

Depuis le 7 février 2007, les assujettis qui doivent tenir un journal des recettes par siège d'exploitation et, le cas échéant, un registre centralisateur, ont la possibilité de tenir ce (ces) registre(s) sous forme digitale¹³⁴⁰.

5873

art. 14 § 3 A.R. n° 1

Les assujettis qui bénéficient du régime de taxation forfaitaire de l'article 56, § 1^{er} de C.T.V.A. sont dispensés de la tenue dudit journal (art. 14 § 3 A.R. n° 1).

5874

Les petites entreprises qui bénéficient de la franchise de la taxe par application de l'article 56, § 2 du C.T.V.A. (voir n° 5901,20) sont dispensées de la tenue des facturiers d'entrée et de sortie, à condition qu'elles:

- conservent les factures et documents, ou, le cas échéant, les doubles des factures et documents suivant l'ordre d'une série ininterrompue de numéros de classement qu'elles leur assignent lors de leur réception, de leur délivrance ou de leur établissement;
- tiennent le livre dont question au numéro suivant.

Si les petites entreprises font usage d'un livre de caisse, les doubles des tickets de caisse et/ou la bande de contrôle constituent, suivant l'administration, des documents au sens de l'article 60 du C.T.V.A. Aussi, ils doivent être conservés et être communiqués à toute réquisition de l'administration¹³⁴¹.

5875

Par dérogation à ce qui est prévu à l'article 14, § 2 de l'A.R. n° 1 (voir nos 5870-5872), les assujettis qui exécutent les opérations qui sont exemptées de la T.V.A. conformément à l'article 44, § 1^{er}, 2, 3, 1°-3° et 11°-13° du C.T.V.A. (voir nos 5639-5653 et 5661-5662) doivent tenir un registre dans lequel ils inscrivent les factures et

¹³³⁸ Déc. n° E.T. 103.018 du 27 juin 2002 telle que modifiée par la Déc. n° E.T. 103.018 du 2 juin 2003.

¹³³⁹ Déc. n° E.T. 103.592 du 2 juin 2003.

¹³⁴⁰ Déc. n° E.T. 112.577 du 8 novembre 2007; déc. n° E.T. 112.577/2 du 12 février 2008.

¹³⁴¹ Déc. n° E.T. 91.298 du 1 septembre 1998, *Rev. T.V.A.*, 1998, 622.

documents relatifs à leur activité, constatant les opérations pour lesquelles ils sont redevables de la taxe conformément à l'article 51, § 1^{er}, 2^o et § 2, 1^o-2^o du C.T.V.A. (voir n^{os} 5839, 5842-5843), ainsi que les factures et les documents visés à l'article 5, § 2 de l'A.R. n^o 31 du 29 décembre 1992 (voir n^o 5889).

art. 14 § 5
A. R. n^o 1

Ce qui vient d'être dit pour les assujettis sans droit à déduction, vaut, de la même façon, pour les agriculteurs qui bénéficient du régime forfaitaire visé à l'article 57 du C.T.V.A. (art. 14 § 5 A.R. n^o 1).

art. 14 § 6
A. R. n^o 1

Les personnes morales non assujetties doivent également tenir le registre dont question ci-dessus (art. 14 § 6 A.R. n^o 1).

Sect i o n I I I .

Tenue des registres sur feuilles mobiles

5876

art. 15 A. R. n^o 1

Les facturiers d'entrée et de sortie et le livre spécial visé à l'article 14, § 5 de l'A.R. n^o 1 (voir n^o 5875) peuvent être tenus sur feuilles mobiles. Les feuilles mobiles des registres visés à l'alinéa précédent et les feuilles du journal des recettes et du livre centralisateur doivent être numérotées au plus tard au moment de l'emploi de ces feuilles ou de ces livres. Le journal des recettes doit couvrir les opérations effectuées au cours d'une période égale à douze mois.

Sect i o n I V .

Force probante de la comptabilité

5877

La circulaire n^o 3 de 1976 traite de l'influence, sur la T.V.A., de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité des entreprises. Cette loi n'a modifié ni la législation fiscale ni la manière dont la preuve est fournie en la matière. Une comptabilité régulière dont toutes les données qui y sont mentionnées sont justes et fiables, est un moyen de preuve pour justifier le chiffre d'affaires déclaré, même s'il s'agit d'une comptabilité simplifiée constituée seulement des facturiers d'entrée et de sortie et du journal des recettes. L'administration ne peut déterminer le chiffre d'affaires en recourant à une estimation forfaitaire basée sur des présomptions que si la comptabilité ne contient pas de données probantes¹³⁴². Elle ne peut pas remplacer les chiffres repris dans la comptabilité par des chiffres estimés, à moins qu'elle ne démontre au préalable que la comptabilité n'est pas probante¹³⁴³.

– Les petites entreprises qui vendent à des particuliers tiennent rarement un inventaire. Il résulte d'une jurisprudence bien établie qu'en principe, à défaut d'un inventaire probant, le stock existant à la fin de la période contrôlée est considéré comme égal à celui qui existait au début de cette période, et partant, la

¹³⁴² Liège, 23 mars 1987, *Rev. T. V. A.*, 1988, n^o 79.

¹³⁴³ Trib. Verviers, 15 avril 1980, *J. D. F.*, 1980, 292; Trib. Bruxelles, 28 avril 1986, *Rev. T. V. A.*, 1988, n^o 79; Trib. Anvers, 26 juin 1986, *F. J. F.*, N^o 1987/197; *Cour. fisc.*, 1987, 156.

valeur des marchandises restant à facturer est censée être la même à la fin et au début de la période contrôlée¹³⁴⁴. La non-teneur de l'inventaire n'est pas suffisante en soi pour rejeter la force probante de la comptabilité, lorsque le livre journal des recettes est tenu au jour le jour¹³⁴⁵.

- L'assujéti qui tient un inventaire et qui, sur base de celui-ci, veut démontrer une variation dans le stock, ne peut pas se permettre d'invoquer cet inventaire en matière de T.V.A. et non en matière d'impôts directs, ou inversement; il doit toujours démontrer l'exactitude de son chiffre d'affaires et de son bénéfice déclaré et la régularité de son inventaire doit en outre être acceptée par les deux administrations¹³⁴⁶.
- Une comptabilité qui n'est pas rejetée par l'administration de la T.V.A. ne doit pas nécessairement être considérée probante par l'administration des contributions directes¹³⁴⁷.
- Force probante dans le commerce de détail: voir *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 107.
- Pour qu'une comptabilité soit probante, il est requis qu'elle soit vérifiable. Cette contrôlabilité implique que l'assujéti incorpore dans sa comptabilité des éléments suffisants permettant de convaincre un externe critique (*i.e.* le contrôleur) que sa comptabilité est fidèle sans que cet externe soit obligé de croire l'assujéti sur parole. Il s'agit d'une question de fait. En ce qui concerne le journal des recettes, il est exigé qu'il se fonde sur des documents justificatifs datés qui sont conservés en original ou en copie. Des feuillets non reliés et non numérotés qui sont datés et qui ne mentionnent qu'une description générale des biens vendus, sont des documents justificatifs valables, de sorte que sur ce point une comptabilité est probante. Si l'administration n'a pas formulé de remarques lors d'un contrôle précédent sur l'absence d'écritures distinctes pour les remises et l'absence de descriptions détaillées des biens vendus, le principe de la sécurité juridique et le principe de confiance empêchent que l'administration ne considère soudainement la comptabilité comme non probante. Il doit en effet être clair que, dans le chef du contribuable, aucune violation de dispositions légales explicites n'a été constatée, ce qui permettrait d'évincer le principe de la sécurité juridique et le principe de confiance par le principe de légalité¹³⁴⁸.

Voir aussi

- VANDEBERGH, H., *Taxatie en verweer inzake BTW*, dans *Fiscale praktijkstudies*, n° 3, Anvers, Kluwer, 1986.
- VANDEBERGH, H., *BTW-vraagstukken*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987.

5878, 10

art. 15 § 3 et 4 A.R. n° 1

Toutes les inscriptions relatives à la comptabilité s'appuient sur des pièces justificatives, datées et conservées, selon le cas, en original ou en copie.

Les inscriptions dans les registres sont faites sans retard, par ordre de dates, sans blanc ni lacune; en cas de rectification, l'écriture primitive doit rester lisible; les totaux de chaque page sont reportés en haut de la page suivante.

Les inscriptions dans les facturiers d'entrée et de sortie; les livres journaliers et les livres centralisateurs ainsi que le registre spécial visé à l'article 14, § 5, A.R. n° 1 (voir n° 5875), comportent notamment les mentions reprises dans l'article 15, § 3 de l'A.R. n° 1.

Le montant total des recettes de chaque journée est inscrit par siège d'exploitation au jour le jour dans le journal des recettes.

Une inscription distincte est cependant nécessaire pour les recettes provenant de la livraison de biens dont le prix par unité commerciale usuelle excède 250,00 EUR, y compris la T.V.A. Cette inscription distincte peut néanmoins être remplacée par une inscription globale journalière lorsque les documents justificatifs qui doivent être établis portent, outre la recette, l'indication précise de la nature des biens vendus.

¹³⁴⁴ *Q R*, Sénat, 1972-1973, n° 33, 1208, *Rev. T. V. A.*, 1974, n° 14.

¹³⁴⁵ Trib. Liège, 21 septembre 1987, *F. J. F.*, N° 1988/173.

¹³⁴⁶ *Q R*, Ch. repr., 1975-1976, n° 44, *Rev. T. V. A.*, 1976, n° 27.

¹³⁴⁷ Bruxelles, 10 octobre 1984, *F. J. F.*, N° 1985/12.

¹³⁴⁸ Gand, 15 janvier 2008, *T. F. R.*, 2008, 343.

Lorsque les recettes sont soumises à des taux différents, elles doivent en principe être inscrites par taux. L'administration de la T.V.A. peut cependant autoriser que les recettes soient inscrites globalement sans distinction selon le taux de T.V.A. et qu'il soit fait usage de méthodes appropriées pour remplir la déclaration à la T.V.A.¹³⁴⁹.

5878, 20

art. 16

A.R. n° 1

L'assujetti qui vend des biens «à distance» (voir n° 5446) et qui n'a pas opté pour l'imposition de leurs ventes en Belgique ou, inversement, dans l'Etat membre d'arrivée des biens vendus, doit à tout moment pouvoir établir, à la satisfaction des agents contrôleurs de l'administration de la T.V.A., le montant global, pour l'année civile en cours, de ses livraisons qui interviennent pour le calcul du seuil fixé en Belgique comme dans l'autre Etat membre.

En vue de l'application de l'article 53*bis*, § 1^{er} du C.T.V.A., l'obligation visée à l'alinéa précédent vaut également pour les assujettis et les personnes morales non assujetties visées à l'article 25*ter*, § 1^{er}, alinéa 2, 2° du C.T.V.A. (voir n° 5425) qui n'ont pas opté pour la soumission de leurs acquisitions intracommunautaires à la T.V.A., à l'égard du montant total, pour l'année civile en cours, de ces acquisitions.

Sect i on V.

Aut res obl i gat i ons compt ables

§ 1. PROFESSI ONS LI BÉRALES

5879

A partir du 1^{er} janvier 1999, neuf nouveaux arrêtés ministériels ont été déclarés applicables en matière de prescriptions à respecter pour les reçus-attestations de soins et les livres journaux que doivent tenir les titulaires de professions libérales et les institutions de soins¹³⁵⁰. Parallèlement à l'instauration de ces arrêtés ministériels, l'A.M. du 28 septembre 1992¹³⁵¹ a été abrogé et diverses prescriptions ont été, pour diverses catégories de professions libérales, adaptées à l'utilisation de l'euro.

Le titulaire d'une profession libérale qui, en raison de cette activité, est un assujetti à la T.V.A., doit en principe délivrer un reçu extrait d'un carnet pour les recettes professionnelles visées aux articles 320 et 321 du C.I.R. 1992.

Le total des recettes visées ci-dessus est reporté, au jour le jour, au livre journal dont le modèle est déterminé. Dans ce livre journal, sont également inscrites les dépenses. Il est d'ailleurs conçu de manière à servir en même temps de facturier d'entrée.

Les titulaires de professions libérales qui tiennent leur comptabilité à l'aide d'un ordinateur peuvent, en principe, limiter les inscriptions au livre journal à une écriture mensuelle récapitulative qui ressort d'un listing d'ordinateur. L'inscription dans la comptabilité informatisée doit toutefois se faire sur une base journalière.

¹³⁴⁹ C i r c. n° 101, 29 décembre 1970 et n° 11, 19 mars 1973.

¹³⁵⁰ M B, 30 décembre 1998, 41561-41673.

¹³⁵¹ M B, 20 octobre 1992.

§ 2. NOTES ET REÇUS

5880

art. 22 A.R. n° 1

Comme mesure de contrôle, l'obligation de délivrer à leurs clients des notes ou des reçus sur des formules numérotées confectionnées par des imprimeurs agréés est imposée à certains assujettis (art. 22 A.R. n° 1).

L'obligation vaut pour:

art. 44 C.T.V.A.

- les hôteliers, ou, plus généralement, quiconque exploite un établissement où sont fournis des logements contre paiement (sauf exemption sur la base de l'article 44 du C.T.V.A.);
- les exploitants d'un établissement où des repas sont consommés régulièrement¹³⁵²;
- les exploitants de stations de lavage de voitures de personnes, voitures à usage mixte, minibus et voitures de camping.

La circulaire n° 6 de 1999 commente les obligations citées ci-dessus. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} avril 1999. La circulaire n° 10 de 1994 a été abrogée à la même date.

La petite entreprise visée à l'article 56, § 2 C.T.V.A. n'est pas obligée de délivrer une souche ou un reçu. Si elle le fait quand même, elle doit alors faire apparaître sur ce document son numéro d'identification à la T.V.A. de même que la mention «petite entreprise soumise au régime de la franchise de taxe» et la mention «montant (T.V.A. non applicable)»¹³⁵³.

La délivrance d'une note ou d'un reçu ne modifie en rien les principes de la facturation ou de l'exigibilité de la T.V.A. L'assujetti n'est toutefois pas tenu à établir la note ou le reçu pour autant qu'il délivre au client, au moment où le service s'achève, une facture reprenant les mentions obligatoires qu'une facture doit contenir (voir n° 5820).

art. 22 § 9

A.R. n° 1

Les notes et les reçus peuvent être remplacés par des bons débités par des caisses enregistreuses ou par une procédure utilisant la technique de l'informatique (art. 22 § 9 A.R. n° 1)¹³⁵⁴. Les numéros des notes ou reçus utilisés pendant la journée sont annotés au jour le jour dans le journal des recettes visé au n° 5872.

¹³⁵² *Q R*, Sénat, 2000-2001, n° 2-40, 4 septembre 2001, 2014, *Q* n° 916, Ramoudt, 30 novembre 2000. Voir aussi: *Q R*, Chambre 2007-2008, n° 011, 1599-1603, *Q* n° 9, Devlies, 9 janvier 2008.

¹³⁵³ Déc. n° ET 114.588, 1^{er} décembre 2008.

¹³⁵⁴ Déc. n° E.T. 103.592 du 2 juin 2003 permet de conserver les documents sous une forme digitale.

§ 3. GARAGISTES ET VENDEURS DE MOYENS DE TRANSPORT D'OCCLUSION

5881

art. 28 § 1^{er}
A.R. n° 1

En vertu de l'article 28, § 1^{er} de l'A.R. n° 1¹³⁵⁵, par siège d'exploitation, un registre des véhicules à moteur présents dans ses installations doit être tenu par tout assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, effectue régulièrement une ou plusieurs des opérations suivantes:

- toute livraison et/ou toute prestation de services relative à un véhicule à moteur, à l'exception du lavage;
- toute livraison de véhicules d'occasion à moteur;
- toute intervention en tant qu'intermédiaire dans la livraison de véhicules d'occasion à moteur.

Toutefois, la disposition visée à l'alinéa 1^{er} ne s'applique pas aux assujettis qui effectuent exclusivement des opérations de montage, d'assemblage ou de construction de véhicules à moteur.

art. 25 § 3
A.R. n° 1

Ce registre des véhicules à moteur remplace pour les assujettis concernés les registres spéciaux pour les biens qui sont expédiés dans le cadre des contrats de travail à façon et de l'expertise ou d'un autre travail matériel (art. 25 § 3 A.R. n° 1). Il existe des possibilités de tenir le registre sous une forme électronique.

art. 5 § 1^{er} 7°
A.R. n° 1

La facture pour la livraison des véhicules neufs, des voitures ou voitures mixtes, neuves ou d'occasion, doit comprendre les mentions spéciales contenues à l'article 5, § 1^{er}, 7° de l'A.R. n° 1.

5881, 10

Les registres doivent se trouver au siège d'exploitation. Sur demande expresse des agents des administrations qui ont dans leur attribution la T.V.A., l'assujetti doit communiquer les registres au siège d'exploitation.

§ 4. ABATTOIRS ET TUERIES

5882

Un registre spécial doit également être tenu dans les abattoirs et les tueries privées, dans lequel est inscrit le nombre d'animaux entrés¹³⁵⁶. Leurs obligations comptables sont réglées par l'arrêté royal n° 27 du 26 juin 1973, modifié par l'arrêté royal du 11 août 1981.

¹³⁵⁵ Remplacé par l'A.R. 6 février 2002, *MB.*, 15 février 2002, à partir du 1^{er} avril 2002; *Circ.* n° AFER 16/2004 (E.T. 98234), 23 mars 2004.

¹³⁵⁶ *Circ.* n° 24, 30 août 1973.

§ 5. TRANSFERT DE BIENS

5883
art. 23
A. R. n° 1

Conformément à l'article 23 de l'A.R. n° 1, 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 fins visées à l'article 12*bis*, alinéa 2, 5° à 7° du C.T.V.A. (voir n° 5434), à destination d'un autre Etat membre de la Communauté.

Les mentions qui doivent être reprises dans le registre, sont énumérées à l'article 24 de l'A.R. n° 1. Les assujettis qui tiennent une comptabilité où figurent ces mentions, sont dispensés de tenir ce registre.

§ 6. TRAVAIL À FAÇON

5884
art. 25
A. R. n° 1

Conformément à l'article 25 de l'A.R. n° 1, tout assujetti doit tenir un registre aux fins d'identifier les biens qui lui ont été expédiés d'un autre Etat membre et qui font l'objet d'une prestation de service visée à l'article 21, § 3, 2° du C.T.V.A. (voir n° 5378,50).

Les mentions qui doivent être apposées dans ce registre, sont énoncées à l'article 26 de l'A.R. n° 1. Les assujettis ne doivent pas faire mention des biens qui doivent déjà être repris dans le registre des garagistes.

Chapitre IX

Obligations particulières en matière de circulation intracommunautaire de biens et de services

5885
art. 53*bis* § 1^{er} C. T. V. A.

L'article 53*bis*, § 1^{er} du C.T.V.A. oblige les assujettis qui bénéficient du régime prévu aux articles 56, § 2 (voir n° 5901) ou 57 du C.T.V.A. (voir n°s 5902 et s.), les assujettis sans droit à déduction (voir n° 5220) ainsi que les personnes morales non assujetties (voir n° 5224), préalablement à leur première acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle le seuil de 11 200,00 EUR est dépassé (voir n° 5425), à déclarer le dépassement de ce seuil. Ces personnes sont dispensées de cette déclaration dans les cas dont question au n° 5446.

5885, 10
art. 53*bis* § 2 C. T. V. A.

Les assujettis sans droit à déduction qui n'ont pas de numéro de T.V.A., sont tenus de faire savoir le fait que va leur être fournie une prestation de services pour laquelle ils sont pour la première fois redevables de la T.V.A. sur la base de l'article 51, § 2, 1° du C.T.V.A. (voir n° 5842). Cette communication doit se faire avant que cette prestation ne soit fournie.

5885, 20

art. 53ter C.T.V.A.

Quiconque est redevable de la T.V.A. belge, conformément à l'article 51, § 1^{er}, 1^o (à l'exception de l'unité T.V.A.) et § 2 du C.T.V.A. (voir les n^{os} 5839, 5842 à 5845), et qui n'est pas tenu – comme les assujettis ordinaires – d'introduire des déclarations périodiques et de payer la T.V.A. qui ressort de ces déclarations, doit, en vertu de l'article 53ter du C.T.V.A., introduire une déclaration spécifique pour les acquisitions intracommunautaires et opérations y assimilées effectuées au cours d'un trimestre civil, ainsi que pour les services pour lesquels le client est redevable de la T.V.A. belge, et acquitter, dans le délai fixé pour le dépôt de cette déclaration, la T.V.A. due. Ce délai prend fin au plus tard le 20^e jour du premier mois suivant le trimestre civil au cours duquel la T.V.A. est devenue exigible¹³⁵⁷.

L'acquiescement de la T.V.A. sur les services fournis par des avocats étrangers qui ne bénéficient pas, dans leur Etat membre, d'une exemption de la T.V.A.¹³⁵⁸.

5886

La déclaration visée au numéro précédent ne doit pas être faite pour:

1. les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs, réalisées par des assujettis ou des personnes morales non assujetties qui bénéficient de la dérogation prévue à l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o du C.T.V.A. ou par toute autre personne non assujettie;
2. les acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise visés à l'article 58, § 1^obis du C.T.V.A., par des assujettis ou des personnes morales non assujetties qui bénéficient également de la dérogation énoncée ci-dessus.

Si, pendant un trimestre civil, aucune opération imposable n'a été effectuée, aucune déclaration ne doit être remise pour ce trimestre.

5886, 10

art. 53quater C.T.V.A.

L'article 53quater du C.T.V.A. oblige les personnes identifiées à la T.V.A. à communiquer leur numéro d'identification à leurs fournisseurs et à leurs clients. Les membres d'une unité T.V.A. sont tenus de mentionner leur sous-numéro d'identification T.V.A. à leurs fournisseurs et clients. Depuis le 1^{er} janvier 2010, cette obligation s'applique lorsque l'unité est redevable de la taxe en Belgique en vertu de l'article 51, § 1^{er}, 2^o ou § 2, alinéa 1^{er}, 1^o du C.T.V.A., ou lorsque les membres effectuent des prestations de services qui, conformément aux dispositions communautaires, sont réputées avoir lieu dans un autre Etat membre et pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services.

Il est interdit aux agriculteurs qui bénéficient du régime forfaitaire, d'utiliser leur numéro d'identification à la T.V.A. lorsqu'ils effectuent des acquisitions intracommunautaires de biens autres que des produits soumis à accise, à moins qu'ils aient dépassé le seuil de 11 200,00 EUR ou opté pour effectuer ces acquisitions avec application de la T.V.A. belge (voir n^{os} 5425 et s.).

L'assujetti qui n'est pas établi en Belgique et qui a désigné un représentant responsable (ou une personne préalablement agréée) doit communiquer à ses clients ou fournisseurs

¹³⁵⁷ Q R, Chanbre 2010- 2011, n° 40, 3, Q, n° 0245, Brot cor ne, 24 j anvi er 2011.

¹³⁵⁸ Q R, Ch. repr., 1997-1998, n° 134, 18598, Q n° 1334, M chel .

les nom ou dénomination et adresse de son représentant responsable en Belgique ou de la personne préalablement agréée qui le représente), et est tenu de faire connaître à l'administration de la T.V.A. une adresse en Belgique où les livres et documents visés à l'article 61, § 1^{er} du C.T.V.A. seront communiqués à toute réquisition du contrôleur de la T.V.A.

5886, 20

art. 53sexies § 1^{er} C. T. V. A.

Jusqu'au 1^{er} janvier 2010, tous les assujettis auxquels un numéro d'identification à la T.V.A. était attribué, conformément à l'article 50, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o et 3^o, de même que les assujettis qui ne sont pas établis en Belgique qui étaient représentés pour les opérations qu'ils effectuent dans le pays par une «personne préalablement agréée», conformément à l'article 55, § 3 du C.T.V.A., devaient, chaque trimestre civil et pour chaque personne identifiée à la T.V.A. dans un autre Etat membre, faire connaître à l'administration de la T.V.A., en distinguant selon la nature des opérations, les renseignements suivants:

1. le montant total des livraisons de biens exemptées par l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1^o et 4^o du C.T.V.A. (voir n^o 5606), et pour lesquelles la taxe était devenue exigible au cours du trimestre civil précédent;
2. le montant total des livraisons de biens effectués dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens, en cas d'opération triangulaire (voir n^o 5443).

Si l'assujetti fournisseur est membre d'une unité T.V.A., le relevé doit être introduit par le membre et non par l'unité T.V.A. (art. 53sexies C.T.V.A.).

5886, 22

A partir du 1^{er} janvier 2010, concernant l'obligation de reporting étendue aux assujettis établis en Belgique qui prestent des services à un assujetti établi dans un autre Etat membre qui y est tenu d'acquitter la T.V.A. sur les services reçus¹³⁵⁹. Ce relevé ne comprend pas les opérations qui sont exonérées dans le pays où le client assujetti est établi.

De même, la périodicité à laquelle le relevé intracommunautaire doit être introduit, changeait à partir du 1^{er} janvier 2010¹³⁶⁰. La règle est que, lorsque l'assujetti doit introduire une déclaration mensuelle à la T.V.A., il doit aussi introduire chaque mois le relevé intracommunautaire. S'il ne doit introduire qu'une déclaration T.V.A. trimestrielle, le relevé devra également être introduit par trimestre, sauf si le montant total par trimestre des livraisons des biens intracommunautaires exonérées a dépassé le seuil de 100 000,00 EUR au cours de chacun des quatre trimestres précédents. Dans ce cas, un relevé devra être introduit mensuellement¹³⁶¹. Ce seuil a été ramené à 50 000,00 EUR à partir du 1^{er} janvier¹³⁶².

¹³⁵⁹ Communiqué de presse, 23 mars 2009, consultable sur le site web du Service public fédéral Finances; ET 117.215/5: modification du relevé T.V.A. des opérations intracommunautaires à partir du 1^{er} janvier 2010, consultable gratuitement sur [Fisconet pl/us](#).

¹³⁶⁰ En vertu de la Directive 2008/117CE du 16 décembre 2008, *JOC*, n^o 14, 20 janvier 2009, 7.

¹³⁶¹ Voir pour un commentaire: STAS, D. et HEIRMAN, J., «Het VAT package: hoe Coperni caans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgezicht met aandacht voor enkele bijzonderheden», *T.F.R.*, 2010, n^o 383, 527-551.

¹³⁶² Art. 9 de l'A.R. n^o 50 et Déc. n^o E.T. 117.215/5, 16 novembre 2009, mise à jour au 1^{er} janvier 2012.

La suppression des contrôles aux frontières internes a notamment eu pour conséquence que les statistiques du commerce entre les Etats membres ne pouvaient plus être rédigées sur base des documents douaniers. C'est pourquoi, par règlement du Conseil du 7 novembre 1991, n° 3330/91¹³⁶³, il a été créé un système de statistiques communautaires des échanges de biens entre Etats membres. Les entreprises qui envoient des biens pour un montant de plus de 1 000 000,00 EUR par an ou qui reçoivent des biens d'autres Etats membres pour plus de 100 000,00 EUR par an, doivent introduire mensuellement une déclaration INTRASTAT. En Belgique, elle est fournie à l'Institut national de statistiques. Si la valeur plancher n'est dépassée que dans une seule des deux directions (c'est-à-dire expédition ou arrivée des marchandises), il ne faut introduire une déclaration que pour la direction qui a dépassé cette limite. En Belgique, elle se fait auprès du service Statistique commerce extérieur de la Banque nationale.

art. 53sexies § 2 C.T.V.A.

En exécution de l'article 53sexies, § 2 du C.T.V.A., l'A.R. n° 48 impose à chaque assujetti qui, n'est pas obligé d'introduire les déclarations périodiques ordinaires, les formalités suivantes:

- il doit faire déclaration auprès de l'administration de la T.V.A. de toutes les livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs qu'il effectue dans les conditions de l'article 39bis du C.T.V.A. Cette déclaration doit être introduite dans les quinze jours à compter de la date de livraison;
- par ailleurs, la personne qui a introduit pareille déclaration doit, pour chaque trimestre civil pendant lequel elle a effectué la livraison intracommunautaire de moyens de transport neufs, remettre une liste de ses livraisons et ce, au plus tard, le vingtième jour du mois qui suit le trimestre civil.

Cette liste doit être introduite par voie électronique¹³⁶⁴. L'administration a publié une circulaire dans laquelle elle détaille ces obligations¹³⁶⁵.

5886, 50**art. 53septies C.T.V.A.**

L'article 53septies du C.T.V.A. donne au Roi la faculté d'exiger de la part des assujettis qui effectuent en Belgique des acquisitions intracommunautaires de biens visées aux articles 25ter, § 1^{er} et 25quater du C.T.V.A. (voir nos 5420, 5424 et 5433), concernant chaque fournisseur identifié à la T.V.A. dans un autre Etat membre, l'introduction d'une déclaration détaillée des acquisitions effectuées. De telles déclarations ne peuvent pas être réclamées pour des durées inférieures à un mois.

5886, 60**art. 53octies § 1^{er} C.T.V.A.**

L'article 53octies, § 1^{er} du C.T.V.A. délègue au Roi le pouvoir de régler les modalités d'application des articles 53 à 53septies du C.T.V.A. ainsi que de prendre toutes sortes

¹³⁶³ *J. O. C. E.*, 16 novembre 1991, n° 316; Règl. (C. E.) n° 638/2004 du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004 relatif aux statistiques communautaires des échanges de biens entre Etats membres et abrogeant le règlement (C. E. E.) n° 3390/91 du Conseil (*J. O. L.*, n° 102, 7 avril 2004, 1-8).

¹³⁶⁴ A.R. 21 février 2010 modifiant l'A.R. n° 48 du 29 décembre 1992, *M.B.*, 26 février 2010.

¹³⁶⁵ Circ. n° E.T. 115.343 (AFER n° 31/2010), 14 avril 2010.

de mesures concernant la facturation, le paiement de la T.V.A. et la communication de renseignements.

5886, 70

art. 53^{noni} es § 1^{er} C. T. V. A.

En exécution de l'article 53^{noni}es, § 1^{er} du C.T.V.A., l'A.R. n° 46 détermine les règles concernant l'introduction d'une déclaration spécifique séparée et le paiement de la T.V.A. en matière d'acquisitions intracommunautaires de moyens de transport.

5887

art. 53^{noni} es § 2 C. T. V. A.

En exécution de l'article 53^{noni}es, § 2 du C.T.V.A., l'A.R. n° 47 détermine les règles de contrôle et du paiement de la T.V.A. en matière de livraison, d'acquisition intracommunautaire et d'importation de moyens de transport au sens de l'article 8^{bis}, § 2, 1°, du C.T.V.A.

Chapitre X

Assujettis qui ne sont pas établis en Belgique

5887, 50

- Bibliographie
- MARCKX, J., «De aansprakelijke vertegenwoordiger op het stuk van de B.T.W.», *Fiscaal Praktijkboek 1995-96, Indirecte belastingen*, Anvers, Kluwer, 1-26.
 - CAMBIEN, J.M. et DE WAELE, C., «Nieuwe regels inzake voldoening van de BTW en de BTW-registratie van buitenlandse belastingplichtigen», *A.F.T.*, 2002, n° 6, 247-264.
 - MASSIN, I. et BAUWENS, E., «Nieuwe administratieve commentaar over de BTW-regeling voor buitenlandse belastingplichtigen», *A.F.T.*, 2004, n° 2, 41-67.

5887, 70

art. 50 § 3 C. T. V. A.

Suite à la Directive du 17 octobre 2000¹³⁶⁶, un nouveau régime a été instauré à partir du 1^{er} janvier 2002 en Belgique en matière d'acquittement de la T.V.A. et de l'enregistrement T.V.A. des assujettis étrangers (loi du 7 mars 2002)¹³⁶⁷. Ce régime consiste principalement en ce que, à partir de cette date, une règle générale de report est instaurée en Belgique pour les actes posés par des assujettis non établis en Belgique (voir n° 5845, 1) et qu'est supprimée l'obligation de désigner un représentant fiscal lors de l'immatriculation à la T.V.A. d'un assujetti établi au sein de l'UE. Ce régime en matière d'acquittement de la T.V.A. et d'immatriculation pour la T.V.A. des assujettis étrangers est expliqué en détail dans la circulaire n° 4 du 4 mars 2003¹³⁶⁸.

5888

Un assujetti étranger est établi en Belgique lorsque sa présence en Belgique est censée constituer un «établissement stable». L'existence d'un établissement stable implique que l'assujetti doit s'enregistrer comme s'il est, ou était, un assujetti belge.

¹³⁶⁶ Directive n° 2000/65/CE.

¹³⁶⁷ *MB*, 13 mars 2002, voir adaptation des arrêtés royaux par l'A.R. n° 31 du 2 avril 2002 relatif aux modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les opérations effectuées par les assujettis qui ne sont pas établis en Belgique, *MB*, 11 avril 2002 et A.R. du 2 avril 2002 modifiant les A.R. n°s 1, 3, 7, 10, 23 et 50 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée, *MB*, 16 avril 2002.

¹³⁶⁸ *Circ.* n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003.

Selon la circulaire n° 4 du 4 mars 2003, un assujetti étranger est établi en Belgique lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- l'assujetti a, dans le pays un siège de direction, une succursale, une fabrique, une usine, un atelier, une agence, un magasin, un bureau, un laboratoire, un comptoir d'achat ou de vente, un dépôt ou tout autre installation fixe à l'exclusion de chantiers et de travaux;
- cet établissement est géré par une personne apte à engager l'assujetti et les clients. Cette personne doit être dûment mandatée par l'assujetti en vue de conclure toutes opérations, tant à l'entrée qu'à la sortie, que requiert la réalisation des opérations visées par le C.T.V.A. Toutefois, il n'est pas nécessaire que la personne qui gère l'établissement soit établie en Belgique ou qu'elle ait la nationalité belge;
- l'activité de cet établissement a pour objet l'exécution «d'une manière habituelle» de livraisons de biens ou de prestations de services¹³⁶⁹. Un bureau de représentation qui n'effectue que de la représentation ou du marketing, une installation de stockage ou une installation qui ne réalise des opérations T.V.A. que de manière «occasionnelle», ne peut être considéré comme un établissement stable.

Les chantiers de travaux ne sont pas considérés comme des installations fixes et, par conséquent, pas comme des établissements stables, quelle que soit la durée des travaux.

art. 21 § 3 7° C. T. V. A.

On sera attentif au fait que la notion d'établissement stable n'est pas harmonisée au niveau européen et qu'elle ne correspond pas nécessairement à la notion d'établissement stable pour l'application des conventions préventives de la double imposition^{1370,1371}. En outre, on doit interpréter la notion d'«établissement stable» pour l'immatriculation à la T.V.A. autrement que la notion d'«établissement stable» en matière de localisation des services (art. 21 § 2 C.T.V.A., voir n° 5378,10)¹³⁷².

5889

On ne peut parler d'«établissement stable» que lorsque l'établissement n'a pas une personnalité juridique distincte de celle de l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique (nécessité d'une entité juridique). La dénomination qui lui est attribuée (par exemple filiale ou succursale) ne peut rien y changer.

Un assujetti qui n'est pas établi en Belgique mais qui a en Belgique un établissement stable est traité, au regard de la T.V.A., comme tout assujetti établi dans le pays. Il détient les mêmes droits (déductions, remboursements, etc.) et est tenu aux mêmes obligations (tenue et communication de documents, facturation, dépôt de déclarations, paiement de la T.V.A., listing, etc.). Ceci vaut même si toutes les opérations réalisées par le ou les établissements stables sont exemptées de la T.V.A., par exemple pour cause d'exportation. Pour les règles en matière de facturation et de comptabilisation applicables aux assujettis étrangers qui possèdent un établissement stable en Belgique,

¹³⁶⁹ Q n° 157, de Clippel e, 20 mars 1991, *Rev. T. V. A.*, n° 95.

¹³⁷⁰ AGACHE, L. et VANHALLE, I., «De vaste inrichting inzake BTW een eigen werkelijkheid?», *T. F. R.*, 2000, n° 191, 1011-1045.

¹³⁷¹ Art. 11 e. s. Ord. d'exéc.

¹³⁷² Q R, Sénat, 31 octobre 2000, 2-25, 15 mai 2000, Q n° 645, de Clippel e; Q R, Chambre 2008-2009, n° 048, 26-27, Q n° 166, Van Der Mael en, 14 janvier 2009; AGACHE, L. et VANHALLE, T., «De vaste inrichting inzake BTW een eigen werkelijkheid?», *T. F. R.*, n° 191, 2000, 1011-1045.

voir¹³⁷³.

5889, 10

art. 55 § 4 C.T.V.A.

Les assujettis étrangers qui ne sont pas établis en Belgique peuvent se faire enregistrer, comme suit, à des fins de T.V.A. *via* un numéro individuel:

- l'assujetti qui n'est pas établi dans l'UE ne peut se faire enregistrer en Belgique que *via* un représentant responsable. Un tel représentant fiscal est solidairement tenu au paiement de la T.V.A., des intérêts et des amendes dus par l'entreprise étrangère (art. 55 § 4 C.T.V.A.);
- l'assujetti qui est établi dans l'UE a le choix entre, soit un enregistrement direct à des fins de T.V.A., soit un enregistrement *via* la désignation d'un représentant responsable.

La circulaire n° 4 du 4 mars 2003 prévoit un régime détaillé des cas qui entraînent l'obligation d'identification à la T.V.A., des cas dans lesquels il n'est pas possible de se faire identifier à la T.V.A. (décharge) et des cas où l'on peut se faire identifier à des fins de T.V.A., bien que l'on n'y soit pas obligé (dispense)¹³⁷⁴.

L'identification à la T.V.A. est en principe obligatoire lorsque l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique effectue des actes visés au C.T.V.A. pour lesquels celui-ci a en principe droit à la déduction et qu'il est redevable de la T.V.A. conformément aux articles 51 et 52 du C.T.V.A. Il y a également obligation d'identification pour les opérations de placement de biens sous le régime de l'entrepôt T.V.A. ou de sortie de biens du régime de l'entrepôt-T.V.A.

Il y a décharge de l'obligation d'identification pour:

- la simple importation de biens en Belgique (sauf exceptions);
- les achats suivis par la vente des biens sous un régime d'entrepôt-T.V.A. et les services relatifs à des biens placés dans un entrepôt-T.V.A.;
- les opérations exemptées suivant les articles 39, 40, 41, 42, 44 et 44bis du C.T.V.A. (sauf dérogations);
- les opérations soumises à un régime spécial plus favorable (le transport de personnes, les spectacles, les artistes exécutants ou les agences de théâtre);
- la situation dans laquelle un assujetti qui n'est pas établi en Belgique n'effectue qu'«occasionnellement» des opérations imposables (la notion d'«occasionnel» est définie dans la circulaire n° 4/2003).

Il n'y a pourtant aucune possibilité de décharge de l'obligation d'identification pour les opérations intracommunautaires, les livraisons de biens dans le cadre du régime de la vente à distance, des opérations de placement sous ou de sortie du régime d'entrepôt-T.V.A. et l'importation des biens suivie de la livraison de ces mêmes biens, même s'ils sont uniques ou occasionnels.

Le régime plus souple pour les organisateurs étrangers de foires et salons en Belgique, a été en outre supprimé à partir du 1^{er} juillet 2009¹³⁷⁵.

¹³⁷³ Circ. n° 4 (E.T. 103.925) du 4 mars 2003, nos 17- 28.

¹³⁷⁴ Circ. 4/2003 (E.T. 103.925) du 4 mars 2003, n° 70-105: en matière du régime de langue, voir Déc. n° E.T. 107 419 du 20 décembre 2004.

¹³⁷⁵ Déc. n° E.T. 116.547, 9 juin 2009.

Il y a dispense de l'obligation d'identification pour:

- les envois de biens en consignation, les envois de biens chez un commissionnaire-vendeur ou un transfert de stock;
- la vente de produits soumis à accises à des particuliers (sous certaines conditions);
- les opérations posées par un assujetti UE qui sont exemptées en vertu des articles 39, 40, 41, 42, 44 et 44bis à condition que le montant de T.V.A. déductible atteint ou dépasse de manière régulière le seuil de 2 500,00 EUR par année civile (autrement il y décharge).

En outre, on a prévu, sur demande expresse de l'assujetti, un régime spécial d'identification «optionnelle» à la T.V.A. dans les cas suivants où l'assujetti étranger ne peut se faire identifier en Belgique pour la T.V.A. suivant les règles générales:

- l'assujetti non établi en Belgique qui effectue des travaux immobiliers en Belgique ou des opérations assimilées à un travail immobilier, visées par l'article 20, § 2 de l'A.R. n° 1, pour lesquelles la T.V.A. est reportée vers le cocontractant;
- l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique mais dans l'UE et effectue régulièrement en Belgique des opérations autres que celles prévues à l'article 20, § 2 de l'A.R. n° 1 (voir n° 5862), qui tombent sous le report de taxation, à condition que le montant de la taxe belge qui lui est porté en compte par ses fournisseurs et qu'il peut porter en déduction excède de manière régulière le seuil de 10 000,00 EUR par année civile.

En cas d'opérations «combinées», l'obligation d'identification a priorité sur la décharge, la dispense et l'identification optionnelle. Il existe une autre règle selon laquelle la dispense ou l'identification optionnelle a priorité sur la décharge d'identification.

5889, 20

Il existe deux catégories de représentants responsables: une première catégorie pour laquelle un numéro de T.V.A. individuel est attribué à un assujetti non établi en Belgique et une deuxième catégorie pour laquelle un numéro de T.V.A. global est attribué, qui commence par BE 796.5 ou BE 796.6. Un nombre illimité d'assujettis étrangers peut être représenté sous les numéros de T.V.A. globaux¹³⁷⁶.

art. 2 § 1^{er} A. R. n° 31

La désignation d'un représentant fiscal global est facultative. L'assujetti peut, par conséquent, opter pour, suivant le cas, désigner un représentant responsable individuel ou s'enregistrer en direct.

La représentation fiscale sous le couvert du nouveau numéro de T.V.A. global commençant par BE 796.5 est possible sous les conditions suivantes:

- il y a une importation des biens et ces biens font l'objet d'une livraison qui suit l'importation. Il n'est pas exigé que la livraison suive immédiatement l'importation. Les biens peuvent être temporairement entreposés;
- les biens livrés sont identiques aux biens importés. Les biens ne peuvent avoir subi aucun traitement ou transformation (exception: les opérations dans le cadre du transport des biens et les traitements dans le cadre de la conservation des biens).

Un numéro global commençant par BE 796.5 ne peut être utilisé lorsque les biens importés sont placés dans un entrepôt-T.V.A. ou lorsque les biens importés sont utilisés dans le cadre d'une prestation de services.

¹³⁷⁶ Art. 2 A. R. n° 31; Circ. n° 4 (E. T. 103.925), 4 mars 2003, à partir du n° 209.

Le numéro global commençant par BE 796.6 peut être utilisé dans les cas suivants:

- le placement des biens dans un entrepôt-T.V.A.;
- la sortie des biens d'un régime d'entrepôt-T.V.A.;
- l'acquisition intracommunautaire de biens en vue d'une livraison successive de ces mêmes biens, exemptés pour cause d'exportation. Les biens ne peuvent avoir subi aucun traitement ou transformation (exception: les opérations dans le cadre du transport des biens et les traitements dans le cadre de la conservation des biens);
- l'acquisition intracommunautaire de biens à l'exclusion de toutes autres opérations soumises à la taxe en Belgique. L'administration admet que l'on peut utiliser un numéro global si l'acquisition intracommunautaire est suivie par une livraison intracommunautaire des mêmes biens, exemptés suivant l'article 39bis du C.T.V.A.

5889, 30

art. 5 § 1^{er} A.R. n° 1 art. 4 A.R. n° 31

Un représentant responsable ou une personne préalablement agréée doit disposer de la capacité de conclure des contrats et d'assurer la représentation de l'assujetti étranger. Il reste engagé jusqu'à ce qu'il soit mis fin à son activité ou jusqu'à ce qu'un nouveau représentant responsable soit agréé, bien qu'il demeure encore en principe responsable pour cinq ans. Il agit au nom et pour le compte de son commettant pour tous les droits (déductions) et toutes les obligations (déclarations, paiement de la taxe, comptabilité, etc.)¹³⁷⁷.

En matière de facturation, il est tenu, en principe, d'accepter une facture adressée au cocontractant de son mandant sans T.V.A., et de rédiger un document en double (art. 5 § 1^{er} A.R. n° 1 et 4 A.R. n° 31). Lorsque l'autorisation est accordée, la facture avec T.V.A. peut toutefois être directement émise par l'assujetti étranger¹³⁷⁸. Cette autorisation de facturer directement ne s'applique pas aux assujettis étrangers qui sont identifiés en Belgique *via* un numéro de T.V.A. global (*cf.* ci-avant la personne agréée).

Le représentant responsable peut, dans le respect des articles 45 et s. du C.T.V.A., déduire la T.V.A. (belge) qui a été portée en compte à l'assujetti non établi dans la Communauté, en la reprenant dans les déclarations périodiques à la T.V.A. qu'il dépose au nom et pour le compte de son commettant étranger. Pour ce faire, le représentant fiscal doit détenir les originaux des factures d'achat et des documents d'importation. Moyennant autorisation délivrée par l'administration, le droit à déduction peut toutefois être exercé sous certaines conditions au vu de copies des factures/documents d'importation originaux¹³⁷⁹.

La personne préalablement agréée ne peut déduire la T.V.A. dans la déclaration de T.V.A. que pour des opérations qui tombent sous le numéro global ou qui sont étroitement liées à celles-ci. Dans ce cas, il n'est pas possible d'exercer le droit à déduction au vu des copies des factures/documents d'importation originaux¹³⁸⁰.

art. 3 al. 3
et 4 A.R. n° 31

La demande d'agrément, accompagnée d'une déclaration de commencement d'activité,

¹³⁷⁷ *Rev. T.V.A.* 1994, n° 110, 1028, Déc., 1001.

¹³⁷⁸ *Circ.* n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, n°s 155- 157.

¹³⁷⁹ *Circ.* n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, n° 164.

¹³⁸⁰ *Circ.* n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, n°s 259-265 et n°s 336-341.

doit être adressée au Bureau central de la T.V.A. pour assujettis étrangers – service contrôle 6^e étage à 1030 Bruxelles, Rue des Palais 48 (tél: 0257/740.50 – 0257/740.60 / fax: 0257/ 963.59)). Un représentant responsable doit être établi en Belgique et être suffisamment solvable, sinon une garantie est demandée¹³⁸¹. Le montant de cette caution est fixé, au maximum, à un quart des taxes dues par l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique pour une période de douze mois civils (art. 2 § 3 et 4 A.R. n° 31)¹³⁸².

5889, 40

Lorsque l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique n'est pas représenté par un représentant responsable ou une personne préalablement agréée pour les opérations pour lesquelles il est débiteur de la T.V.A., ou n'est pas identifiée pour la T.V.A., le cocontractant acquitte la T.V.A. due:

1. s'il est un assujetti qui est tenu au dépôt de déclarations ordinaires de T.V.A., en la comprenant dans la déclaration se rapportant à la période au cours de laquelle elle est devenue exigible;
2. s'il est une personne qui est tenue de déposer la déclaration visée à l'article 53ter du 1^o C.T.V.A., en la comprenant dans le montant de T.V.A. due qui est mentionnée dans la déclaration se rapportant à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible;
3. s'il est une autre personne, au moyen d'un versement ou d'un virement sur un compte courant postal indiqué par le Ministre des finances ou son délégué.

art. 5 § 2
A.R. n° 31

Le cocontractant visé à l'alinéa précédent doit payer la T.V.A. sur la base de la facture reçue ou, à défaut de celle-ci, sur un document créé à cette fin (art. 5 § 2 A.R. n° 31).

5889, 50

**art. 76 § 2 C.T.V.A. et art. 6
A.R. n° 31**

Conformément à l'article 76, § 2 du C.T.V.A. et à l'article 6 de l'A.R. n° 31, l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique et qui n'est pas identifié en Belgique à des fins de T.V.A., peut obtenir la restitution de la T.V.A. ayant grevé les biens qui lui ont été livrés, les services qui lui ont été fournis et les importations qu'il a effectuées. Le fait que l'assujetti étranger ait en Belgique un bureau d'information et n'exerce aucune activité soumise à la T.V.A., n'empêche pas l'application du régime de restitution¹³⁸³. Si l'assujetti étranger fait partie d'une unité T.V.A., la demande pour une restitution basée sur la Huitième Directive est introduite par le membre et non par l'unité T.V.A. Dans l'hypothèse où la réglementation nationale d'un Etat membre ne prévoirait pas l'attribution de numéro d'identification à la T.V.A. aux membres, le numéro de T.V.A. de l'unité T.V.A. peut être utilisé pour autant que toutes les autres données d'identification renseignées dans celle-ci soient exclusivement celles qui concernent le membre¹³⁸⁴.

¹³⁸¹ Circ. n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, n° 125.

¹³⁸² En cas de radiation de la représentation responsable, suite à la directive 2000/65/CE du Conseil du 17 octobre 2000, il y aura main-levée de la caution qui a été fournie, *Fiscologie* 2001, n° 811, 4.

¹³⁸³ *Q.R.*, *Chambre* 2009-2010, n° 105, 12, *Q* n° 0253, De Donnea, 6 janvier 2010.

¹³⁸⁴ *Q.R.*, *Chambre* 2008-2009, n° 038, 9802-9804, *Q* n° 288, Brotcorne, 24 juillet 2008.

La procédure de remboursement de la Huitième Directive a été remplacée depuis le 1^{er} janvier 2010¹³⁸⁵. La demande de remboursement qui est introduite à partir de la date précitée, doit être introduite par le contribuable établi à l'étranger par voie électronique via un site web de sa propre administration de la T.V.A. nationale. Le contribuable doit identifier sur la base de codes les opérations dont il a payé la T.V.A. et dont il réclame le remboursement¹³⁸⁶. L'administration de l'Etat d'établissement – *après contrôle et approbation* – transmettra la demande vers le pays où la T.V.A. récupérable a été payée. La procédure belge est détaillée dans l'A.R. n° 56¹³⁸⁷.

La demande doit être introduite au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit sur la période sur laquelle porte la demande¹³⁸⁸. Le montant auquel la demande de remboursement se rapporte ne peut pas être inférieur à la somme de 400 EUR lorsque cette demande concerne une période de remboursement d'une durée inférieure à une année civile mais égale ou supérieure à trois mois civils. Par contre, si la période du remboursement correspond à une année civile ou au solde d'une année civile, le montant de la T.V.A. ne peut être inférieur à la somme de 50 EUR¹³⁸⁹.

Un avocat inscrit au tableau de l'Ordre d'un barreau en Belgique n'est pas en droit d'obtenir une attestation d'assujetti à la T.V.A. en vue de demander un remboursement de la T.V.A. grevant des services qui lui ont été fournis dans un autre Etat membre où les prestations des avocats ne sont pas exemptées de T.V.A.¹³⁹⁰.

Un avocat établi dans un autre Etat membre ne peut prétendre au remboursement de la taxe ayant grevé les biens et les services qui lui sont fournis en Belgique, et ce nonobstant la qualité d'assujetti avec droit à déduction qui lui serait reconnue dans son pays d'établissement. Un conseiller fiscal établi dans un autre Etat membre peut bénéficier d'un remboursement de la T.V.A. belge dès lors que l'activité qu'il exerce dans cet autre Etat ouvrirait droit à déduction en Belgique. Si un avocat étranger exerce également une activité de conseiller fiscal, il y a lieu de lui refuser ce remboursement¹³⁹¹.

La déclaration de l'assujetti dans le cadre de la procédure de restitution suivant la Huitième Directive permet de présumer que l'intéressé est non seulement assujetti à la T.V.A. dans l'Etat membre dont relève l'administration fiscale qui la lui a délivrée, mais également qu'il est établi dans cet Etat membre. L'Etat membre de restitution peut s'assurer toutefois du lieu d'établissement effectif¹³⁹².

En ne respectant pas le délai de six mois pour le remboursement de la T.V.A. aux assujettis non établis à l'intérieur du Pays, un Etat membre manque aux obligations qui lui incombent en vertu de la Huitième

¹³⁸⁵ Dir. 2008/9/UE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre, *J. O. C. E. L.*, 20 février 2008, n° 44. Voir aussi: CLEKSY, I., «Nouvelle procédure de remboursement de la T.V.A. étrangère dans l'Union européenne», *R. G. C. F.*, 2009, n° 4, 267-275.

¹³⁸⁶ Régl. (CE) n° 1174/2009 de la Commission du 30 novembre 2009 portant modalités d'application des articles 34 *bis* et 37 du règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil en ce qui concerne le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de la directive 2008/9/CE du Conseil, *J. O. C. E. L.*, 1^{er} décembre 2009, n° 314.

¹³⁸⁷ A. R. n° 56 du 9 décembre 2009 relatif aux remboursements en matière de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis établis dans un Etat membre autre que l'Etat membre de remboursement, *M. B.*, 17 décembre 2009.

¹³⁸⁸ On doit considérer qu'il s'agit d'un délai de forclusion par analogie avec le délai qui était repris à l'art. 7, alinéa 1^{er} *in fine* de la Huitième Directive supprimée (C. J. U. E., 21 juin 2012, n° C-294/11, El sacom nv, *J. O. U. E. C.* 18 août 2012, n° 250, 8).

¹³⁸⁹ Art. 17 Directive Restitution, art. 80 C. T. V. A. (nouveau) et art. 11 § 2 A. R., n° 56. Voir pour un commentaire: STAS, D. et HEIRMAN, J., «Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgezicht met aandacht voor enkele bijzonderheden», *T. F. R.*, 2010, n° 383, 527-551.

¹³⁹⁰ C. J. C. E., 26 septembre 1996, n° C-302/93, Débouche, *Rec.*, I-4507.

¹³⁹¹ *Q. R.*, Chambre 2008-2009, n° 040, 10408-10409, *Q* n° 382, Brotcorne, 8 octobre 2008.

¹³⁹² C. J. C. E., 28 juin 2007, aff. C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl, *F. J. F.*, N° 2008/157.

Directive T.V.A (ancienne procédure).¹³⁹³

A propos du droit à restitution dans le chef d'un assujetti mixte à la T.V.A. étranger¹³⁹⁴.

Suite à une mise en demeure de la Commission européenne, les intérêts de retards sont dus lorsque le remboursement sur la base de la Huitième Directive T.V.A. n'a pas eu lieu dans le délai de six mois¹³⁹⁵.

Vu que, pour les assujettis étrangers, la législation belge prévoyait initialement qu'ils pouvaient introduire leur demande de remboursement jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle le droit au remboursement a pris naissance et qu'à partir du 1^{er} janvier 2010, elle a réduit les délais pour les entreprises non-UE et UE au 30 septembre de l'année suivante, les contribuables étrangers ne pouvaient plus réclamer le remboursement de la T.V.A. relative à 2007 et 2008¹³⁹⁶. C'est pourquoi l'administration belge a autorisé que les demandes de remboursement relatives à 2007 et 2008 puissent être introduites jusqu'au 30 septembre 2010¹³⁹⁷.

Pour résorber les problèmes techniques (informatiques) qui se sont présentés dans les différents Etats membres, la Commission européenne a prolongé jusqu'au 31 mars 2011 la période pour le remboursement de la T.V.A. relative à l'année 2009¹³⁹⁸.

Les entreprises non établies dans l'UE ne peuvent pas obtenir la restitution de la T.V.A. européenne sur la base de la Treizième Directive. Cette règle n'a pas été modifiée par le paquet T.V.A.

L'article 1^{er} de la Treizième Directive doit être interprété en ce sens que le siège de l'activité économique d'une société est 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. Par conséquent, un établissement fictif, comme une «société de boîte aux lettres», ne peut pas être considéré comme un siège de l'exercice de l'activité professionnelle au sens de l'article 1^{er} de la Treizième Directive¹³⁹⁹.

La seule exécution de tests techniques ou d'une recherche dans un Etat membre ne peut être qualifiée comme un établissement stable au sens de l'article 1^{er} de la Huitième Directive¹⁴⁰⁰.

Une entreprise non européenne ne peut pas récupérer la T.V.A. européenne prélevée sur des opérations d'assurance et des opérations financières (pour autant qu'elles soient non exonérées) énumérées à l'article 169, sub c de la Directive T.V.A. parce que l'article 2 de la Treizième Directive ne le prévoit pas¹⁴⁰¹.

En ce qui concerne les Directives à appliquer en cas de remboursement, voir la

¹³⁹³ C. J. C. E., 14 décembre 1995, n° C-16/95, Commission c. Espagne, *Rec.*, I-4883.

¹³⁹⁴ C. J. C. E., 13 juillet 2000, n° C-136/99, Società Mnt e Dei Paschi Di Siena, *Rec.*, I-6109.

¹³⁹⁵ *Q R*, Ch. repr. 1995-1996, n° 48,6632, *Q* n° 518, *Mchel*, 22 juillet 1996; *Circ.* n° 1 du 9 mars 1998; art. 91, § 3, C.T.V.A.

¹³⁹⁶ A. R. n° 56 du 9 décembre 2009, *M B*, 17 décembre 2009 et A. R. du 22 mars 2010, *M B*, 30 mars 2010.

¹³⁹⁷ Déc. n° E. T. 117.130, 12 mai 2010.

¹³⁹⁸ Directive 2010/66/UE du Conseil du 14 octobre 2010 portant modification de la directive 2008/9/CE définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre, *J. O. C. E. L.*, 20 octobre 2010, n° 275, 1. Arrêté royal du 8 décembre 2010 modifiant l'arrêté royal n° 56, du 9 décembre 2009, relatif aux remboursements en matière de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis établis dans un Etat membre autre que l'Etat membre de remboursement (*M B*, 16/12/2010).

¹³⁹⁹ C. J. C. E., 28 juin 2007, aff. C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl, *F. J. F.*, N° 2008/157.

¹⁴⁰⁰ C. J. C. E., 25 octobre 2012, nos C-318/11 et C-319/11, Daimler AG et Wdex A/S, *T. F. R.*, 2013, n° 433, 48.

¹⁴⁰¹ C. J. C. E., 15 juillet 2010, aff. C-582/08, Commission européenne c. Royaume-Uni, *F. J. F.*, N° 2011/11.

circulaire AAF n° 20/2009 du 22 décembre 2009 (entreprises UF), circulaire n° 4 de 1988 (Treizième Directive) et circulaire n° 1 de 1998¹⁴⁰².

5889, 60
art. 3 § 3
A.R. n° 3

Pour pouvoir exercer son droit à déduction de la T.V.A. grevant les biens et les services qui lui ont été fournis par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique, le cocontractant doit avoir acquitté l'impôt de la manière prescrite.

Dans le cas où le cocontractant doit acquitter la T.V.A., par application de report de taxation, celui-ci ne doit pas, selon la Cour de justice, pour l'exercice du droit à la déduction, être en possession d'une facture qui reprend toutes les mentions prescrites¹⁴⁰³.

Chapitre XI

Régimes particuliers

- Bibliographie – CAUWENBERGH, P., «Kritische bedenkingen m.b.t. de forfaitaire grondslagen van aanslag in het Wetboek van de inkomstenbelastingen (art. 342, par. 1, al. 2 et al. 3 W.I.B.) en in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (art. 56, par. 1 W.B.T.W.)», *Fiskofoon*, 1994, 123, 3-21.
- VANDEBERGH, H. et TREUNEN, K., «Het forfait: toepassing inzake BTW en inkomstenbelasting», *T.F.R.*, 2004, 51-76.

5890

Il existe, pour l'application de la T.V.A., trois catégories de petites entreprises pour lesquelles un régime particulier a été prévu:

- les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 1 000 000,00 EUR, respectivement 200 000,00 EUR pour certains produits sensibles à la fraude ou 400 000,00 EUR de livraisons intracommunautaires, soumises au régime normal de la T.V.A., au dépôt de déclarations trimestrielles et à la tenue d'une comptabilité simplifiée¹⁴⁰⁴ (nous ne les traiterons pas sous cette rubrique);
- les entreprises (détaillants et artisans) soumises à un régime de T.V.A. forfaitaire;
- les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 5 580,00 EUR¹⁴⁰⁵ par an, soumises à un régime d'exemption à la T.V.A. Le gouvernement fédéral s'est engagé à porter la franchise T.V.A. à 15 000,00 EUR¹⁴⁰⁶.

Certaines entreprises agricoles peuvent opter pour un régime forfaitaire. D'autres régimes particuliers existent pour les tabacs fabriqués, les importations de poissons, les biens d'occasion, les objets d'art, les objets de collection et les antiquités.

¹⁴⁰² *Fiscalog* 2000, n° 746, 4.

¹⁴⁰³ C. J. C. E., 1^{er} avril 2004, n° C-90/92, *Bockenühl*, *F. J. F.*, N° 2004/255; Circ. n° AAF 7, 7 mai 2007.

¹⁴⁰⁴ Art. 18, § 2, al. 1^{er} de l'A.R. n° 1, tel que modifié par l'art. 3 de l'A.R. du 20 juillet 2000 relatif à l'introduction de l'euro.

¹⁴⁰⁵ Art. 1^{er} de l'A.R. n° 19, tel que modifié par l'art. 3 de l'A.R. du 20 juillet 2000, relatif à l'introduction de l'euro.

¹⁴⁰⁶ «Pacte pour la compétitivité et l'emploi», 29 novembre 2013, <http://2024.oceani.c.bel.gi.um/be/files/2013-11-29FR.pdf>.

Sect i o n I .

Ré g i m e f o r f a i t a i r e

5891

art. 56 § 1^{er} C.T.V.A.

art. 18 § 2 A.R. n° 1 art. 12 et 13 1° A.R. n° 2

L'article 56, § 1^{er} du C.T.V.A. dispose que le Roi règle, en ce qui concerne les petites entreprises qu'il définit, les modalités selon lesquelles l'administration détermine, après consultation des groupements professionnels intéressés, des bases forfaitaires de taxation, lorsqu'il est possible d'en établir. L'A.R. n° 2 exécute cette disposition.

Les bases forfaitaires d'imposition (forfaits) permettent aux petites entreprises (dont le chiffre d'affaires est inférieur à 750 000,00 EUR) qui, pour au moins 75 % du chiffre d'affaires, ne délivrent pas de factures parce qu'elles effectuent leurs opérations avec des particuliers, de déterminer leur chiffre d'affaires imposable sans autres données précises ou inscription journalière de leurs recettes dans un journal des recettes. Outre la simplification en ce qui concerne les recettes journalières, les «forfaitaires» doivent respecter toutes les obligations qui sont imposées aux assujettis soumis au régime normal, à l'exception de la rédaction d'un document interne pour les prélèvements visés aux n^{os} 5322 et 5323 (art. 12 A.R. n° 2). Ils peuvent souscrire des déclarations trimestrielles s'ils payent les acomptes visés à l'article 19, § 1^{er} de l'A.R. n° 1 (art. 18 § 2 A.R. n° 1). La tenue de documents spécifiques pour le régime forfaitaire peut être prescrite (art. 12 A.R. n° 2), entre autres l'obligation de joindre une feuille de calcul à la déclaration T.V.A. (art. 13 1° A.R. n° 2).

L'exploitant d'une cafétéria qui opte pour l'application du régime T.V.A. forfaitaire mais qui tient d'une manière systématique un livre de caisse, ne remplit pas les conditions d'application du forfait. L'exploitant est taxé sur son chiffre d'affaires réel, tel que celui-ci ressort du livre de caisse¹⁴⁰⁷.

§ 1. C O N D I T I O N S G É N É R A L E S

5892

art. 7 A.R. n° 2

Les forfaits sont établis par l'administration de la T.V.A. Ils reposent sur un accord entre l'administration de la T.V.A. et l'assujetti et impliquent que ce dernier exploite son entreprise dans les circonstances normales qui lui permettent d'appliquer le régime du forfait. Des forfaits-T.V.A. sont établis provisoirement. Ils sont définitifs pour autant que les modifications qui seraient intervenues après leur établissement ne fassent pas varier d'au moins 2 % le chiffre d'affaires calculé forfaitairement (art. 7 A.R. n° 2).

L'article 1^{er}, § 1^{er} de l'A.R. n° 2 exige que l'assujetti réponde aux conditions suivantes:

- a. Il doit s'agir d'une personne physique ou une société en nom collectif, une société en commandite simple ou une S.P.R.L. (unipersonnelle ou qui compte plusieurs associés); une A.S.B.L. est soumise au régime normal¹⁴⁰⁸.
- b. Exercer des activités professionnelles comportant, pour au moins 75 % du chiffre d'affaires, des opérations pour lesquelles il n'y a pas obligation de délivrer des factures pour l'application de la T.V.A.

art. 1^{er} § 2 A.R. n° 2

¹⁴⁰⁷ Trib. Anvers, 20 décembre 2004, *Cour. fisc.*, 2005, 356- 359 avec note VANBELLEN, Ph.

¹⁴⁰⁸ *Q.R.*, Sénat, 1986-1987, n° 2, 89, *Q* n° 379, de Clippelle, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 75, 79.

Les bases forfaitaires de taxation peuvent être appliquées par l'administration aux assujettis qui ne remplissent pas la condition prévue au *littera* b lorsque les opérations pour lesquelles la délivrance d'une facture est obligatoire sont conclues avec un petit nombre de personnes ou portent sur des quantités de biens qui ne sont pas sensiblement supérieures à celles qui sont habituellement livrées à des particuliers. En aucun cas, les opérations pour lesquelles la délivrance d'une facture est obligatoire ne peuvent dépasser 40 % du chiffre d'affaires (art. 1^{er} § 2 A.R. n° 2).

- c. Avoir un chiffre d'affaires annuel qui n'excède pas 750 000,00 EUR¹⁴⁰⁹, hors T.V.A.

§ 2. SORTES DE FORFAITS

5893

Il y a trois sortes de forfaits:

- les forfaits *généraux* utilisés par tous les assujettis du secteur commercial;
- les forfaits *spéciaux* utilisés par quelques groupes d'assujettis dans des secteurs déterminés (dérogation au forfait général pour le commerce spécialisé ou qui dégage une marge bénéficiaire supérieure);

art. 4

A. R. n° 2

- les forfaits *individuels* qui peuvent être conclus avec l'administration en apportant des modifications au forfait général ou spécial (art. 4 A.R. n° 2).

§ 3. OPTI ON POUR LE FORFAIT OU POUR UN AUTRE RÉGI ME T. V. A.

5895

art. 14

A. R. n° 2

Chaque forfait est facultatif. L'assujetti peut changer de régime. Un nouvel assujetti qui commence son activité dans un secteur pour lequel il existe un forfait T.V.A. doit, dans sa demande pour l'attribution d'un numéro de T.V.A., expressément déclarer que son activité professionnelle répondra selon toute probabilité, aux conditions fixées pour l'application du régime du forfait, sinon il sera enregistré sous le régime normal (art. 14 A.R. n° 2).

art. 5 § 1^{er} et § 2 A. R. n° 2

L'assujetti qui est taxé selon le régime forfaitaire peut, jusqu'au 15 mars, et par lettre recommandée à la poste, opter pour le régime normal. Dans ce cas, il peut être dispensé de l'obligation de tenir une comptabilité détaillée. L'intéressé ne peut revenir au régime du forfait qu'après avoir été soumis au régime normal de la taxe pendant deux années complètes (art. 5 § 1^{er} A.R. n° 2). L'assujetti qui est imposé selon le régime normal peut opter pour le régime du forfait lorsqu'il remplit les conditions prévues par l'A.R. n° 2. L'option doit, en outre, être faite par lettre recommandée adressée, avant le 15 mars, au contrôleur en chef (art. 5 § 2 A.R. n° 2).

¹⁴⁰⁹ A. R. du 20 juillet 2000, relatif à l'introduction de l'euro.

§ 4. PASSAGE OBLIGATOIRE AU RÉGIME NORMAL

5896

art. 6 A.R. n° 2

L'assujetti qui ne satisfait plus aux conditions imposées pour l'application du régime du forfait est soumis au régime normal de la taxe à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle sa situation a été modifiée (art. 6 A.R. n° 2).

§ 5. PRINCIPES DE LA TAXATION ANTICIPÉE

5897

En vertu de l'article 9¹ de l'A.R. n° 2, l'assujetti soumis au régime du forfait est censé, jusqu'à preuve du contraire, avoir livré ou avoir utilisé dans l'exécution de services, dans des conditions qui rendent la taxe exigible, tous les biens qui lui ont été livrés, qu'il a importés ou qui ont fait l'objet, dans son chef, d'acquisitions intracommunautaires au cours d'une période de déclaration. La T.V.A. doit être payée, qu'il les ait réellement vendus ou pas. Par conséquent, tous les biens qu'il a en stock subissent une taxation anticipée.

Preuve contraire

art. 9¹ A.R. n° 2

– Il est tenu compte des variations de stock lorsque l'assujetti dresse chaque année un inventaire de son stock (art. 9¹ A.R. n° 2).

art. 11 A.R. n° 2

– Les exemptions (par exemple livraison à une ambassade) et les opérations qui ne tombent pas sous l'application du forfait doivent être prouvées (art. 11 A.R. n° 2).

§ 6. CONSÉQUENCES DE LA MODIFICATION DU RÉGIME T.V.A.

5898

Un changement de régime nécessite l'établissement d'un inventaire du stock pour déterminer le montant de la T.V.A. due ou de la T.V.A. à rembourser.

art. 9² A.R. n° 2

L'article 9² de l'A.R. n° 2 règle le passage du régime normal au régime forfaitaire. En raison du principe de la taxation anticipée (voir n° 5897), ce passage conduit à une régularisation de la T.V.A. due. La façon dont s'opère cette régularisation varie selon que l'assujetti forfaitaire dresse ou non un inventaire à la fin de l'année civile au cours de laquelle le changement a eu lieu.

art. 10 A.R. n° 2

L'article 10 de l'A.R. n° 2 règle le passage du régime forfaitaire au régime normal. Le passage au régime normal conduit à une restitution de la T.V.A. qui a antérieurement été perçue, toutefois limitée à la T.V.A. qui se rapporte à l'augmentation du stock. La circulaire n° 31 de 1978 fournit un commentaire détaillé à propos du changement de système de taxation.

§ 7. CESSI ON D' UN FONDS DE COMMERCE PAR OU À UN ASSUJETTI FORFAI TAI RE

5899

art. 11 C. T. V. A.

Sur base de l'article 11 du C.T.V.A., la cession d'un fonds de commerce n'est pas considérée comme une livraison lorsque le cessionnaire est un assujetti à la T.V.A. (voir n° 5316). En raison de la fiction de la continuité de la personne qui résulte de l'article 11 du C.T.V.A., le cessionnaire acquiert le fonds de commerce sous le régime de la T.V.A. auquel il était antérieurement soumis. S'il le soumet à un autre régime, une régularisation doit être opérée qui, selon le principe de la taxation anticipée (voir n° 5897), peut conduire à une restitution ou à un paiement de T.V.A., selon la nature du régime antérieur et du nouveau régime choisi.

Différentes situations peuvent se présenter: la cession par un forfaitaire à un assujetti soumis au régime normal ou inversement et la cession par un forfaitaire à un autre forfaitaire. L'A.R. n° 2 ne règle pas ces situations. L'administration y a donné une solution dans sa circulaire n°18 de 1978¹⁴¹⁰.

L'article 11 du C.T.V.A. est applicable quel que soit le régime T.V.A. auquel le cédant ou le cessionnaire sont soumis¹⁴¹¹.

Sect i on I I .

Pet i t es ent re p r i s es

5901

Le régime de la taxe d'égalisation a été abrogé au 1^{er} janvier 1993. Les petits détaillants peuvent, depuis cette date, passer au régime normal, au régime forfaitaire ou au régime de la franchise dont il sera question ci-dessous.

5901, 20

art. 56 § 2 C. T. V. A.

L'article 56, § 2 du C.T.V.A. introduit un régime de franchise pour les livraisons de biens et les prestations de services par tous les assujettis ayant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 5 580,00 EUR¹⁴¹², lequel inclut les activités taxables et les activités exemptées, autres que celles visées par l'article 44, § 1^{er} et 2 du C.T.V.A.¹⁴¹³.

Les assujettis ayant un chiffre d'affaires inférieur à 5 580,00 EUR («petite entreprise») sont soumis d'office au régime de la franchise, à moins qu'ils n'optent pour le régime normal ou le régime forfaitaire. Ils ne doivent acquitter aucune T.V.A. à l'Etat, mais n'ont de même pas le droit d'effectuer des déductions. Ils n'ont pas non plus le droit, de quelque manière que ce soit, de mentionner un numéro de T.V.A. sur leurs factures ou sur les documents en tenant lieu.

¹⁴¹⁰ Critique: voir VANDELANOTTE, R., «La cession de fonds de commerce dans le régime du forfait T. V. A. », *R. G. F.*, 1984, 55.

¹⁴¹¹ *Q. R.*, Ch. repr., 1991-1992, n° 15, 793, *Q. n° 77*, de Clippelle, *Rev. T. V. A.*, 1992, n° 1.00, 818.

¹⁴¹² Art. 1^{er} A.R. n° 19, tel que modifié par l'art. 3 de l'A.R. du 20 juillet 2000, relatif à l'introduction de l'euro. Le gouvernement fédéral s'est engagé à porter la franchise T.V.A. à 15 000,00 EUR («Pacte pour la compétitivité et l'emploi», 29 novembre 2013, <http://2024.oceanic.belgi umbel/files/2013-11-23Fr.pdf>).

¹⁴¹³ *Circ. n° 2* de 1994; A.R. n° 19 du 29 décembre 1992, tel que modifié par l'art. 3, A.R. du 20 juillet 2000, relatif à l'introduction de l'euro.

Le régime de la franchise n'est pas applicable aux opérations qui sont effectuées par les petits entrepreneurs sous les conditions des articles 8 et *8bis* du C.T.V.A., aux opérations consistant en un travail immobilier et aux opérations énumérées à l'article 20, § 2, alinéas 2 et 3 de l'A.R. n° 1, aux opérations visées à l'article 57 du C.T.V.A. effectuées par les exploitants agricoles soumis au régime spécial agricole, aux opérations visées aux articles 58, § 1^{er} et 2 du C.T.V.A. effectuées par des assujettis non établis en Belgique¹⁴¹⁴. La Cour de justice ne l'a pas jugé contraire au principe de la libre circulation des services¹⁴¹⁵.

art. 56 § 2 dernier al. C.T.V.A.

L'article 56, § 2, dernier alinéa (nouveau), prévoit la possibilité d'opter pour le régime normal ou pour le régime forfaitaire. Les règles concernant l'exercice de l'option sont déterminées à l'A.R. n° 19.

Sect i on I I I .

Expl oi t a n t s a g r i c o l e s

Bibliographie – VAN BREDERODE, R.F.W., «De bijzondere positie van de landbouw in de omzet belasting», in *Europese Fiscale Monografieën 4*, Deventer, Kluwer, 1993.

5902

art. 57 C.T.V.A.

En vertu du régime spécial agricole de l'article 57 du C.T.V.A., les agriculteurs qui sont soumis à ce régime sont dispensés, sous certaines conditions, de l'obligation de déposer des déclarations périodiques. La T.V.A. qui est due sur leurs ventes est intégralement payée à l'Etat par leur *acheteur*, par le biais de ses déclarations T.V.A. Ils récupèrent la taxe payée en amont sur les achats et les importations (pour laquelle les règles normales sont applicables) sous la forme d'une indemnité calculée forfaitairement et payée par l'acheteur (compensation). A partir du 1^{er} septembre 2001, le système de compensation, mentionné ci-dessus, ne peut plus être appliqué pour les ventes privées ou occasionnelles de produits agricoles¹⁴¹⁶.

Un exploitant agricole qui ne tombe pas sous le régime spécial est soumis à toutes les obligations incombant aux assujettis:

- a. lorsqu'il a emprunté la forme d'une société commerciale;
- b. lorsqu'il a déjà la qualité d'assujetti en raison de l'exercice d'une autre activité, à moins qu'il ne soit soumis, pour cette activité, au régime forfaitaire prévu à l'article 56, § 1^{er}.

¹⁴¹⁴ Voir à propos de cette dernière exception: SWINKELS, J., «VAT Concessions for Small Businesses and Primary Community Law», *Int. VAT Mbn.*, 2005, 177- 180.

¹⁴¹⁵ C. J. C. E., 26 octobre 2010, aff. C-97/09, Ingrid Schremlz, *F. J. F.*, N° 2011/99, *Fiscalogues* 2010, n° 1227, 13.

¹⁴¹⁶ Circ. n° E.T. 100.154, 31 juillet 2001, *Rev. T.V.A.*, n° 152, 459.

§ 1. NOTION D' «EXPLOITANT AGRICOLE» POUR L'APPLICATION DE L'ARTICLE 57 DU C. T. V. A.

5903

art. 1^{er} A.R. n° 22

Est considéré comme exploitant agricole, l'assujéti dont l'activité consiste en (art. 1^{er} A.R. n° 22):

- a. l'agriculture générale, la culture maraîchère, fruitière, florale et des plantes ornementales, la production de champignons, de semences et de plants, et la viticulture;
- b. l'élevage du bétail, de la volaille de basse-cour et des lapins, et l'apiculture;
- c. l'exploitation de pépinières;
- d. la sylviculture.

§ 2. OPÉRATIONS AUTORISÉES

5904

art. 2 § 1^{er} A.R. n° 22

Un exploitant agricole est soumis au régime particulier (art. 2 A.R. n° 22):

- a. quand il livre en l'état ou après leur avoir fait subir une transformation primaire qui relève normalement des exploitations agricoles, des biens qu'il a produits ou des animaux qu'il a élevés en qualité d'exploitant agricole;
- b. quand il fournit des services en exécution de contrats de culture ou d'élevage ayant pour objet des biens ou des animaux dont la livraison serait visée au *littera* a si l'exploitant agricole les produisait ou les élevait pour son propre compte;
- c. quand il fournit, comme entraide agricole, des services non visés au *littera* b, sans utiliser des machines autres que celles qui ne servent qu'exceptionnellement à des travaux pour autrui;
- d. quand il livre des biens qu'il a utilisés dans son exploitation, en ce compris les biens d'investissement (par exemple une faucheuse ou un tracteur agricole).

Le fait de donner en bail à ferme ou de donner en location une partie d'une exploitation agricole, ne tombe pas sous le régime forfaitaire des agriculteurs¹⁴¹⁷. Le fait de donner en location des territoires de chasse par un agriculteur taxé au forfait n'est pas un service agricole au sens de l'article 25, alinéa 2, cinquième tire de la Sixième Directive, joint à l'annexe B¹⁴¹⁸.

§ 3. OPÉRATIONS EXCLUES

5905

art. 2 § 2 A.R. n° 22

Un exploitant agricole est soumis au régime normal de la taxe ou éventuellement au régime forfaitaire prévu par l'article 56, § 1^{er} du C.T.V.A., en ce qui concerne:

- a. les livraisons qu'il effectue sur les marchés, tant de gros que de détail;
- b. les livraisons au détail qu'il effectue, par colportage, dans une installation agencée pour la vente au détail;

¹⁴¹⁷ C. J. C. E., 15 juillet 2004, n° C-321/02, *Delev Harbs*, www.monKEY.be, Module Jurisprudence T. V. A. expert.

¹⁴¹⁸ C. J. C. E., 26 mai 2005, n° C-43/04, *F. J. F.*, N° 2006/15.

- c. les livraisons non visées aux *littera* a et b, qu'il effectue et les services qu'il rend, lorsque ces opérations ont pour objet des produits ou des animaux qui ne sont pas soumis au taux de 6 % (fleurs, plantes d'ornement, chevaux de selle); le régime particulier reste cependant applicable aux livraisons de ces produits ou de ces animaux qui sont faites aux groupements coopératifs de producteurs organisant des criées de produits agricoles et agréés par le Ministre de l'agriculture.

Il peut également tomber pour les opérations citées sous le régime de l'exemption pour les petites entreprises (voir n° 5901,20). Il n'a toutefois pas droit à la compensation forfaitaire.

art. 2 § 3

A. R. n° 22

L'article 57 du C.T.V.A. n'est pas applicable aux livraisons effectuées sous les conditions de l'article 15, § 4 et 6 du C.T.V.A. (voir n° 5446).

§ 4. RÉGIME MIXTE

5906

Le régime normal de la T.V.A. ou le régime forfaitaire peuvent aller de pair avec le régime particulier agricole lorsqu'un exploitant agricole écoule sa production d'une manière habituelle, mais *non exclusivement*, dans les circonstances visées *sub* a à c du n° 3. En cas de combinaison de l'activité de production et de l'activité commerciale, la T.V.A. payée en amont sur les biens produits est récupérée de la manière visée à l'article 6, deuxième al. de l'A.R. n° 22 (fiction de deux secteurs bien distincts selon lesquels le secteur «production» vend au secteur «commerce»¹⁴¹⁹).

§ 5. COMPENSATION FORFAITAIRE

5907

art. 3 A. R. n° 22

Le remboursement de la compensation forfaitaire est effectué à l'exploitant agricole par le cocontractant (acheteur de produits ou preneur de services agricoles) lorsque ce dernier est un assujéti tenu au dépôt d'une déclaration périodique. Depuis le 1^{er} janvier 1993, ils reçoivent également le remboursement des assujétis qui ne déposent pas de déclarations périodiques, autres que les agriculteurs qui relèvent en Belgique du régime spécial des agriculteurs (par exemple les assujétis établis en dehors de la Communauté, assujétis exemptés, *etc.*).

La compensation forfaitaire pourra, sous certaines conditions, être exercée par des personnes morales non assujéties qui sont établies dans un autre Etat membre et qui ont acquis des produits agricoles que l'agriculteur a livrés en exemption de la T.V.A.

L'article 57 du C.T.V.A. prévoit également quels acheteurs ou preneurs de services peuvent obtenir le remboursement de la compensation forfaitaire qu'ils ont accordée aux agriculteurs, de même que les conditions qu'ils doivent remplir à cet effet. Le montant du remboursement est fixé forfaitairement:

- à 2 % de la base d'imposition en ce qui concerne les livraisons de bois;

¹⁴¹⁹ *Manuel T. V. A.*, 2004, n° 517, B; également *Rev. T. V. A.*, 1979, n° 41; C. r. c. 79/005, 14 février 1979.

- à 6 % pour les autres opérations.

§ 6. DOCUMENTS À ÉTABLI R PAR LE COOCTRANT

5908

art. 4 et 5 A.R. n° 22

Le cocontractant visé au n° 5907 doit délivrer à l'exploitant agricole, au plus tard le cinquième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel le fait générateur de la taxe s'est produit, un document, en deux exemplaires (bordereau d'achat), qui peut cependant être remplacé par une facture de l'exploitant agricole lui-même. Cela sera notamment nécessaire pour le cocontractant qui est établi dans un autre Etat membre ou en dehors de la Communauté.

L'exploitant agricole renvoie au cocontractant un des exemplaires de ce document après l'avoir signé pour accord. Le cocontractant y indique le taux et le montant de la T.V.A. qui est due sur l'opération. Muni de cet exemplaire, il exerce le cas échéant son droit à déduction.

§ 7. OBLI GATI ONS DE L' EXPL OI TANT AGRI COLE

5909

Les agriculteurs qui sont soumis au régime agricole spécial doivent déposer une liste annuelle de leurs clients assujettis (voir n° 5866). Ils doivent acquitter la T.V.A. pour des services déterminés qui sont présumés avoir lieu en Belgique et qui sont fournis par des prestataires non établis en Belgique (voir n° 5842).

Ils doivent introduire une déclaration préalable:

- avant d'effectuer une première acquisition intracommunautaire de produits soumis à accise;
- avant d'effectuer une première acquisition intracommunautaire de biens (autre que de nouveaux moyens de transport et de produits soumis à accise) par laquelle le seuil de 11 200,00 EUR est dépassé.

Ils doivent introduire une déclaration d'option s'ils choisissent de soumettre toutes leurs acquisitions intracommunautaires de biens autres que les nouveaux moyens de transport et les produits soumis à accise à la T.V.A. belge sans attendre le dépassement du seuil de 11 200,00 EUR.

Ils doivent introduire une déclaration spéciale à la T.V.A. pour chaque trimestre où ils sont redevables de T.V.A. belge du fait d'acquisitions intracommunautaires de biens et services (voir n° 5885,2). Cette déclaration sert en même temps au paiement de la T.V.A. sur les services visés ci-dessus fournis par des prestataires non établis en Belgique.

art. 6 A.R. n° 50

Ils doivent, annuellement, avant le 31 mars, introduire la déclaration de leurs livraisons intracommunautaires (art. 6 A.R. n° 50; voir n° 5886).

§ 8. PASSAGE VERS UN AUTRE RÉGI ME T. V. A. ET RETOUR AU RÉGI ME

AGRI COLE SPÉCI AL

5910

art. 9 A.R. n° 22

L'exploitant agricole peut opter pour le régime normal en matière de T.V.A. au moyen d'une lettre adressée au bureau de contrôle de la T.V.A. Le système d'option entre en vigueur à la fin du mois qui suit celui durant lequel la lettre a été envoyée. L'entrepreneur agricole qui utilise entièrement le régime particulier, mais qui ne satisfait plus à toutes les conditions requises, est obligé de passer pour le tout au régime normal ou bien pour une partie au régime mixte (voir n° 5906).

art. 10 A.R. n° 22

L'exploitant agricole qui cesse complètement d'être soumis au régime particulier, peut obtenir la restitution de la T.V.A. ayant grevé:

- a. les biens, autres que les biens d'investissement, non cédés et les services non utilisés lors du changement de régime;
- b. les biens d'investissement qui subsistent lors de ce changement, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que la période de révision de l'article 48, § 2 du C.T.V.A. ne soit pas expirée.

Afin d'obtenir la restitution, il faut introduire un inventaire du stock; elle s'opère dans la déclaration T.V.A. qui concerne le dernier mois du trimestre après celui où l'inventaire a été introduit.

Lorsque l'entreprise agricole fait l'objet d'un passage partiel à un régime mixte, il n'y a pas de restitution car la récupération peut s'opérer en raison des livraisons fictives du secteur «production» au secteur «commerce».

Les problèmes relatifs au passage à un autre régime sont commentés dans la circulaire n° 5 de 1979.

Un exploitant agricole qui a opté pour un changement de régime ne peut plus revenir au régime agricole spécial avant le 1^{er} janvier de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris cours. Ce retour au régime antérieur doit être notifié à l'office de contrôle de la T.V.A. avant le 1^{er} décembre, et il prend effet au 1^{er} janvier de l'année qui suit.

art. 11 A.R. n° 22

Afin d'éviter une double déduction, celui qui revient au régime particulier doit procéder à la révision de la T.V.A. qui a été portée en déduction sous le régime normal. A cette fin, un inventaire du stock doit être dressé.

§ 9. CESSI ON D' UNE ENTREPRI SE AGRI COLE

5911

L'application de la T.V.A. lors de la cession d'une entreprise agricole varie selon que l'article 11 du C.T.V.A. peut ou non être invoqué. Cette problématique est traitée dans la circulaire n° 5 de 1979.

Cession d'une entreprise agricole par un agriculteur soumis au régime agricole spécial à un entrepreneur soumis au régime normal sort des immeubles affectés à la profession¹⁴²⁰.

¹⁴²⁰ Déc. n° E.T. 76.283, 6 octobre 1993, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 108, 342-344, n° 987.

Sect i on I V.

Tabacs manuf act ur és

5912

art. 58 § 1^{er} C. T. V. A.

L'article 58, § 1^{er} du C.T.V.A. dispose qu'en ce qui concerne les tabacs manufacturés, importés, ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire ou produits en Belgique, la T.V.A. est perçue dans tous les cas où, en vertu des dispositions légales ou réglementaires en la matière, le droit d'accise doit être acquitté sur ces tabacs fabriqués. La T.V.A. doit être calculée sur la base du prix inscrit sur la bandelette fiscale. Si aucun prix n'est prévu, la T.V.A. est calculée sur la base adoptée pour la perception du droit d'accise. Les succédanés du tabac sont assimilés aux tabacs manufacturés dans tous les cas où cette assimilation existe pour la perception du droit d'accise.

La T.V.A. ainsi perçue représente la T.V.A. à laquelle sont soumises l'importation, l'acquisition intracommunautaire et la livraison de tabacs manufacturés. L'article 1^{er} de l'A.R. n° 13 du 29 décembre 1992 (*M.B.*, 31 décembre 1992) dispose que la T.V.A. est exigible au même moment que le droit d'accise.

L'article 2 de l'A.R. n° 13 prévoit que les livraisons de tabacs manufacturés sont facturées au prix T.V.A. incluse. En outre, la facture doit porter la mention: «Tabacs manufacturés: T.V.A. perçue à la source et non déductible».

Sect i on V.

Poi ssons et fru its de mèr

5913

art. 58 § 2 C. T. V. A.

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 débarquement, la T.V.A. n'est due qu'au moment de la vente dans ces minques et sur le prix de cette vente (art. 58 § 2 C.T.V.A.). L'A.R. n° 16 du 3 juin 1970 règle l'exécution de cette disposition.

Sect i on VI .

Régi me de la marge en mati ère de vente de bi ens d' occasi on

5914

art. 58 § 4 C. T. V. A.

Avant le 1^{er} janvier 1995, les assujettis qui, habituellement, achetaient à des non-assujettis des biens d'occasion en vue de les revendre pouvaient, moyennant l'autorisation préalable et aux conditions fixées par cette autorisation, appliquer la T.V.A. pour leurs reventes, uniquement sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, à savoir la «marge bénéficiaire» (art. 58 § 4 C.T.V.A.). Cette disposition n'était pas applicable aux œuvres d'art originales, antiquités, objets de collection, timbres-poste et monnaies anciennes (Circ. n° 1 de 1984).

Depuis 1^{er} janvier 1995, conformément à la Directive 94/5/CE du 4 février 1994, l'article 58, § 4 du C.T.V.A. expose un régime spécial de perception sur la marge bénéficiaire réalisée par les assujettis-revendeurs de biens d'occasion, objets de

collection et antiquités. L'A.R. n° 53 du 23 décembre 1994 (*M.B.*, 30 décembre 1994) règle l'exécution de l'article 58, § 4 du C.T.V.A.

La circulaire n° 1 de 1995 commente le régime de la marge pour biens d'occasion (autres que les moyens de transport), objets d'art, objets de collection et antiquités. Elle abroge et remplace la circulaire n° 1 de 1984. La circulaire n° 2 de 1995 commente le régime de la marge pour les moyens de transport d'occasion. Elle abroge et remplace la Circulaire n° 10 de 1993.

- Voir également – VAN DEN BRUEL, L., «Belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunst-voorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten» et «Belastingheffing over de winstmarge voor tweedehandse voertuigen», dans *Fiscaal Praktijkboek, Indirecte belastingen 1995-1996*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen, 1995, 27-69 et 71-101.
- VANDEBERGH, H., «Problemen bij de toepassing van de margeregeling voor tweedehandse voertuigen inzake BTW», *T.F.R.*, 2001, n° 208, 884-892.

5914, 10

Est considéré comme assujetti-revendeur l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète, affecte aux besoins de son entreprise ou importe aux fins de revendre des biens d'occasion, des objets de collection ou des antiquités, que cet assujetti agisse pour son compte propre ou pour le compte d'un tiers en vertu d'un contrat d'achat ou vente en commission.

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 «assujettirevendeur»¹⁴²¹.

5914, 20

Le régime particulier est applicable aux livraisons de biens d'occasion, objets d'art, objets de collection ou antiquités qui lui sont livrés à l'intérieur de l'UE par un non-assujetti, par un autre assujetti pour autant que la livraison soit exonérée en vertu de l'article 44, § 2, 13° du C.T.V.A. (voir n° 5653,10) ou en vertu de l'article 56, § 2 du C.T.V.A. (voir n° 5901,2), ou par un autre assujetti-revendeur pour autant que la livraison ait elle-même été soumise au régime particulier ici examiné.

Pour des applications tirées de la jurisprudence, voir note de bas de page¹⁴²². Le régime de la marge n'est pas applicable à la livraison de biens qu'un assujetti revendeur a importé lui-même dans l'Union sous le régime normal de la T.V.A.¹⁴²³. Le régime de la marge bénéficiaire n'est pas d'application sur la vente de véhicules d'occasion qu'il a préalablement acquis en exonération de taxe auprès d'un autre assujetti qui a bénéficié d'un droit à déduction partielle de ladite taxe acquittée en amont sur le prix d'achat de ces véhicules¹⁴²⁴.

Pour les envois en consignation, il doit émettre un bordereau d'achat, à moins que le vendeur soit tenu de l'obligation d'émettre une facture (petite entreprise ou autre assujetti- revendeur). Ces documents doivent être inventoriés dans son registre des achats ou, séparément, dans son livre des factures entrantes.

Les biens pour lesquels il ne peut démontrer qu'ils ont été achetés à des personnes précitées sont censés avoir été acquis sous le régime ordinaire¹⁴²⁵.

art. 1^{er} A.R. n° 53

¹⁴²¹ C. J. C. E., 8 décembre 2005, n° C-280/04, *Jyske Finans A/S*, *F. J. F.*, N° 2006/214.

¹⁴²² C. J. C. E., 1^{er} avril 2004, n° C-320/02, *Förvarnings AB Stenholmen*, *F. J. F.*, N° 2004/249; *Anvers*, 9 octobre 2012, *T. F. R.*, 2013, n° 409, 301.

¹⁴²³ C. J. C. E., 3 mars 2011, n° C-203/10, *A. N.*, *F. J. F.*, N° 2012/216.

¹⁴²⁴ C. J. C. E., 19 juillet 2012, n° C-160/11, *Bawaria Motors sp.*, *T. F. R.*, 2012, n° 429, 897.

¹⁴²⁵ *Anvers*, 20 mai 2008, *Acc. & Fisc.*, 2008, n° 44, *recension VAN SANT*, T.

Pour l'application du régime particulier de la marge¹⁴²⁶:

- les biens d'occasion sont les biens meubles corporels qui dans l'état où ils se trouvent, ou après réparation, peuvent à nouveau être utilisés, à l'exclusion des œuvres d'art, objets de collection et antiquités, métaux précieux, pierres et perles précieuses;

Les animaux vivants peuvent être considérés comme des biens d'occasion. Par conséquent, un animal acheté à un particulier qui est revendu, après un entraînement, pour une utilisation spécifique, peut être considéré comme un bien d'occasion¹⁴²⁷.

- le vin et les autres boissons alcooliques ne répondent pas à la notion des biens qui peuvent à nouveau être réutilisés. Ils ne peuvent par conséquent pas être traités avec application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire¹⁴²⁸;
- les œuvres d'art, les objets de collection et les antiquités sont les biens visés à la rubrique XXI du tableau A de l'annexe à l'A.R. n° 20 (tarif réduit de 6 %).

La circonstance que le commerce considéré porte également sur des biens qui sont exclus du régime de la marge bénéficiaire (objets neufs ou rénovés, etc.) ne signifie pas que le régime d'imposition de la marge bénéficiaire soit retiré.

La base imposable pour les livraisons de biens d'occasion, œuvres d'art, objets pour collection et antiquités est la marge bénéficiaire de l'assujetti-revendeur (différence entre le prix d'achat et le prix de vente), diminué du montant de T.V.A. inclus dans la marge bénéficiaire.

Le chiffre d'affaires pour ces livraisons est formé par la différence totale (marge bénéficiaire totale) réalisée pendant une année, diminuée de la T.V.A. qui est incluse dans cette différence.

L'assujetti qui applique le régime particulier de la marge pour ses livraisons, est censé avoir renoncé à son droit à déduire la taxe à l'égard des biens qu'il a acquis en vue d'effectuer lesdites livraisons.

5914, 30

art. 58 § 4 3° C. T. V. A.

Le régime particulier n'est pas applicable aux livraisons effectuées par un assujetti-revendeur lorsqu'elles portent sur des biens qui lui ont été livrés à l'intérieur de l'Union européenne par des personnes qui, à l'occasion de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation, ont bénéficié de l'exemption de T.V.A. en vertu de l'article 42 du C.T.V.A. (voir n° 5629 à 5636) ou de la restitution de T.V.A. en vertu de l'article 77, § 2 du C.T.V.A. (voir n° 5956).

5914, 40

art. 58 § 4 7° C. T. V. A.

Pour toute livraison qui tombe dans le régime de la marge, l'assujetti-revendeur peut appliquer le régime ordinaire. Lorsqu'il fait usage de cette faculté, il doit mentionner les opérations effectuées sous le régime ordinaire dans sa comptabilité de manière distincte de celles qu'il a exécutées sous le régime de la marge, conformément aux modalités des Circulaires n° 1 et 2 de 1995.

5914, 60

¹⁴²⁶ Art. 1^{er} A.R. n° 53.

¹⁴²⁷ C. J. C. E., 1^{er} avril 2004, n° C-320/03, Föval t n i ngs AB St enhol men, *F. J. F.*, N° 2005/ 34.

¹⁴²⁸ *Q R*, Ch. repr., 2000-2001, 5 février 2001, n° 628, *Q* n° 471, *Desimpel*, 6 octobre 2000.

art. 58 § 4 5° C. T. V. A.

Les assujettis ne peuvent exercer le droit à déduction de la T.V.A. due ou payée pour une livraison qui est soumise au régime de la marge.

art. 58 § 4 8° C. T. V. A.

La T.V.A. ne peut être mentionnée séparément sur les factures qu'un assujetti-revendeur émet pour les livraisons qui sont soumises au régime de la marge. Elles doivent porter la mention: «Livraisons soumises au régime particulier d'imposition sur la marge bénéficiaire- T.V.A. non déductible».

art. 58 § 4 4° C. T. V. A.

En principe, le régime ordinaire est applicable aux livraisons effectuées par un assujetti-revendeur d'objets d'occasion, objets d'art, objets de collection et antiquités qu'il a importés ou qu'il a acquis d'assujettis autres que d'assujettis-revendeurs, qui sont soumis au régime normal d'imposition.

Il peut toutefois opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire concernant les livraisons d'objets d'art, d'objets de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importés, ou les livraisons d'objets d'art qui lui ont été livrés par l'auteur ou ses ayants droit, ou qui lui ont été livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque la livraison effectuée par cet assujetti est soumise au taux réduit.

L'option doit être faite pour toutes les livraisons. L'option prend cours à la date de la remise à la poste d'une lettre recommandée, adressée au service de contrôle de la T.V.A. dont l'assujetti revendeur relève. Elle vaut jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date.

art. 58 § 4 6° C. T. V. A.

Dans la mesure où les biens sont utilisés pour les besoins de ses livraisons soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, l'assujetti-revendeur n'est pas autorisé à déduire la T.V.A. due ou acquittée pour les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importés, pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur.

5914, 70

art. 58 § 4 7° C. T. V. A.

Lorsque l'assujetti-revendeur applique le régime normal à la livraison d'un objet d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importé, il est autorisé à déduire la T.V.A. due ou acquittée à l'importation de ce bien (art. 58 § 4 7° C.T.V.A.).

S'il le fait pour la livraison d'un objet d'art qui lui a été livré par son auteur ou par ses ayants droit, il est autorisé à déduire la T.V.A. due ou acquittée pour l'objet d'art qui lui a été livré. S'il le fait pour la livraison d'un objet d'art qui lui a été livré par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, il est autorisé à déduire la T.V.A. due ou acquittée pour l'objet d'art qui lui a été livré.

Ce droit à déduction prend naissance au moment où devient exigible la T.V.A. due pour la livraison au titre de laquelle l'assujetti-revendeur opte pour le régime normal.

5914, 80

En ce qui concerne la vente effectuée avec application du régime de la marge bénéficiaire des biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités qui étaient en stock au 31 décembre 1994 (voir n^{os} 149 à 152 de la Circulaire n° 1 de 1995, les numéros 7.1 à 8.2 de «Imposition sur la marge bénéficiaire des biens d'occasion,

objets d'arts, objets de collection et antiquités» et les numéros 5.1. et 5.2 de «Régime d'imposition sur la marge bénéficiaire pour les véhicules d'occasion», cités sous le n° 5914).

5915

A partir du 1^{er} septembre 2002, un régime simplifié s'applique aux intermédiaires en vente directe¹⁴²⁹. Le nouveau régime donne aux organisateurs de ventes directes, la possibilité de déroger aux principes généraux de la T.V.A. en ce qui concerne les obligations en matière d'identification à la T.V.A., aux modalités de paiement et aux formalités.

Le nouveau régime vise la commercialisation de biens qui, dans la majorité des cas, sont destinés à un usage privé, puisqu'ils sont principalement acquis par des particuliers ou par d'autres personnes qui n'agissent pas en tant qu'assujetties à la T.V.A. (p. ex. les ventes de type «*home-party*»). Les intermédiaires qui intervenaient dans ces ventes étaient dans le passé des assujettis à la T.V.A. et par conséquent soumis aux formalités générales de la T.V.A. Désormais, les organisateurs de ventes directes peuvent demander une autorisation à l'administration pour appliquer le régime dérogatoire.

Sect i on VI I .

Régi me spéci al pour l es servi ces four nis par voi e él ect roni que par des four ni sseurs non ét abl is dans l 'UE

5916

art . 58bis C.T.V.A.

Suite à la transposition de la Directive relative à l'instauration de nouvelles dispositions de T.V.A. pour les services prestés par voie électronique¹⁴³⁰, un régime spécial a été instauré pour l'identification à la T.V.A. des assujettis qui ne sont pas établis dans l'UE et qui fournissent des services par voie électronique à des clients établis dans l'UE qui n'ont eux-mêmes pas la qualité d'assujettis T.V.A. (art. 58bis C.T.V.A.)¹⁴³¹. Ce régime spécial consiste en ce que l'assujetti qui n'est pas établi dans l'UE peut choisir lui-même dans quel Etat membre il se fait identifier.

Un assujetti non établi dans l'UE qui veut se faire identifier sous le régime spécial en Belgique, doit faire la déclaration électronique de son début d'activité (adresse: eservices@minfin.fed.be). Ensuite, un numéro de T.V.A. spécial lui sera attribué, commençant par les lettres EU.

L'assujetti devra introduire, après son identification en Belgique, une déclaration spéciale, par voie électronique, dans laquelle sont déclarées la base d'imposition et la déduction de la T.V.A. par Etat membre. En outre, il a l'obligation de tenir un registre des opérations pour laquelle le régime spécial est d'application. La T.V.A. due doit être versée à un compte spécial (VAT on E-services, n° 679-2003426-85). Sous ce régime, la T.V.A. déductible ne peut être récupérée que *via* la procédure de restitution de la

¹⁴²⁹ Déc. n° E. T. 102.595 du 19 juin 2002.

¹⁴³⁰ Directive n° 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002, modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique, *J. O. C. E. L.*, 15 mai 2002, n° 128, 0041-0044.

¹⁴³¹ Circ. n° AAF/2002-0944 (AAF 9/2003) du 12 août 2003.

Directive 2008/9/CE du 12 février 2008 (voir n° 5889,50).

Un assujetti non établi dans l'UE qui se fait identifier sous le régime spécial doit alors faire reconnaître un représentant responsable.

Neuvième partie

Taxation – Recouvrement – Mesures de contrôle – Sanctions – Dispositions diverses

Chapitre I

Preuve et preuve contraire

5920

En matière de T.V.A., le régime de la preuve est le même que pour les autres impôts: la charge de la preuve repose en principe sur l'administration, laquelle dispose, à cet égard, de tous les moyens de preuve de droit commun, mais aussi de différentes présomptions légales et de la taxation d'office qui opère un renversement de la charge de la preuve. La preuve au moyen d'un procès-verbal est spécifique au domaine de la T.V.A.

Sect ion I .

Preuve en général

5921

La règle générale, commune à toute la fiscalité, est que l'administration a la double charge de la preuve, lorsqu'elle prétend qu'une règle légale s'applique à un fait déterminé: le contenu de la règle légale et de la réalité du fait¹⁴³².

Le Code de la T.V.A. contient une série de règles de preuves particulières, dont la principale est reprise à l'article 59, § 1^{er}: «L'administration est autorisée à prouver selon les règles et par tous les moyens de droit commun, témoins et présomptions compris, à l'exception du serment, et, en outre, par les procès-verbaux des agents du Service public fédéral Finances, toute infraction ou toute pratique abusive aux dispositions du présent Code ou prises pour son exécution, de même que tout fait quelconque qui établit ou qui concourt à établir l'exigibilité de la taxe ou d'une amende. Les procès-verbaux font foi jusqu'à preuve du contraire»¹⁴³³.

Sect ion II .

¹⁴³² CLAEYS-BOUJAERT, I., «Het bewijs in fiscale geschillen en de bewijsregeling van het Burgerlijk Wetboek», *T.F.R.*, 1985, n° 52, 41-57; WLMART, J., «Réflexions sur la décomposition et le placement de la preuve en droit fiscal», *Bull. contr.*, n° 377, 1255; DIERICK, W., «La preuve en matière de T.V.A. et d'impôts sur les revenus», *Rev. T.V.A.*, 1990, n° 91, 354.

¹⁴³³ Pour plus de détails voir VANDEN BERGHE, L., www.monKEY.be, Module T.V.A. Vandewinkel, «Article 59»; VANDEBERGH, H. et GAZAGNES, D., *Taxation et défense de ses droits en matière de T.V.A.*, Bruxelles, E. Story-Scientia, 1988; VANDEBERGH, H., *Btw-vraagstukken, capita selecta van BTWproblemen naar aanleiding van recente rechtspraak*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 119 p.

Preuve par présomptions de l'homme

5922

art. 59 § 1^{er} C. T. V. A.

Pour rapporter la preuve de la déduction de la T.V.A., l'administration doit présenter des faits qui soient susceptibles de convaincre le tribunal de la réalité de sa créance. Mais la simple allégation d'un fait ne prouve pas l'existence du fait allégué. L'administration doit donc prouver que sa créance repose sur des éléments exacts qui existent réellement.

La preuve par présomptions de l'homme ne peut pas reposer sur d'autres présomptions, et encore moins sur de simples allégations. Les présomptions de l'homme doivent en effet remplir les conditions des articles 1349 à 1353 du Code civil. Il doit s'agir de conséquences que l'on tire de faits établis et prouvés qui sont suffisamment connus pour en déduire des faits inconnus. Les conséquences que l'on tire de faits douteux n'ont dès lors aucune valeur probante¹⁴³⁴.

- l'administration de la T.V.A. peut, par application de l'article 59, § 1^{er} du C.T.V.A., faire usage d'éléments tirés du dossier fiscal du contribuable auprès de l'administration des contributions directes¹⁴³⁵. Mais un supplément de bénéfice n'entraîne pas forcément un supplément de chiffre d'affaires¹⁴³⁶. Une taxation sur base de signes et indices en matière d'impôts directs peut, dans certains cas, être considérée comme une présomption de l'homme par l'administration de la T.V.A.¹⁴³⁷, mais non s'il est démontré que la taxation a été établie à tort¹⁴³⁸;
- les documents trouvés chez des tiers ne peuvent pas, en principe, être invoqués contre un redevable si ce dernier en conteste l'exactitude¹⁴³⁹. Cette règle ne vaut pas si les documents recèlent la présence d'un nombre d'opérations répétées si important qu'on ne peut douter de leur véracité et de leur gravité. Les présomptions de l'homme de l'article 1349 du Code civil peuvent être tirées de ces éléments¹⁴⁴⁰;
- en présence de lacunes dans les documents comptables, surtout sur les factures, l'administration peut rectifier le chiffre d'affaires par comparaison des bénéfices avec ceux d'un concurrent¹⁴⁴¹;
- a défaut d'éléments probants, l'administration peut assurer sa charge de la preuve par toutes voies de droit parmi lesquelles les présomptions de fait, comme entre autres l'application d'un forfait. Du fait connu qu'un assujetti est actif dans le commerce de détail de marchandises textiles, elle peut déduire, après le rejet de la comptabilité, sur base de présomptions, que cet assujetti a réalisé le bénéfice brut repris dans le

¹⁴³⁴ Cass., 5 mars 1999, *F.J.F.*, N° 99/116, *Fisc. Act.*, 1999, n° 16, 2, *Cour. fisc.*, 1999, 352, *Act. fisc.*, 1999, n° 14, 3, *Arr. Cass.*, 1999, 319, *Bull. Contr.*, 1999, 327, *R.G.D.C.*, 2001, 217, note VANHEESWJCK, L., «Belasting over de toegevoegde waarde – Bewijs door feitelijke vermoedens – Bruto winst marge toegepast door gelijkaardige ondernemingen».

Voir aussi: VANDEN BERGE, L., «Feitelijke vermoedens als bewijsmiddel van de overtredingen in het stelsel van de btw», *A.F.T.*, 1975, 143-148. Sur la validité juridique de la preuve par présomptions: voir VANHULLE, H., *Cour. fisc.*, 1988, 105 (note sous Bruxelles, 19 janvier 1988).

¹⁴³⁵ Trib. Termonde, 31 décembre 1979 et 7 septembre 1982, *Rev. T.V.A.*, n°s 53 et 71; Trib. Courtrai, 29 octobre 1982 et Trib. Marche-en-Famenne, 26 mai 1983, *Rev. T.V.A.*, 1984, n° 65, Trib. Anvers, 3 mars et 24 juin 1988, *Rev. T.V.A.*, 1989, 84; Trib. Louvain, 3 avril 1989, *Cour. fisc.*, 1989, 383; *Q.R.*, Sénat, 1997-1998, 1-85, 4527, *Q* n° 1149, Hatry, 18 juin 1998.

¹⁴³⁶ Trib. Anvers, 20 novembre 1986, *F.J.F.*, N° 1988/18; 27; Trib. Louvain, 12 novembre 1999, *F.J.F.*, N° 2000/58; Bruxelles, 17 mars 2000, *T.F.R.*, n° 184, juin 2000, 627, avec note VAN BESIEN, J.; Trib. Bruges, 8 janvier 2002, *Cour. fisc.*, 2002, 274.

¹⁴³⁷ Trib. Namur, 12 décembre 1986, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 76; *Q.R.*, Ch. repr., 1987-88, 12 février 1988, 381-383, *Q* n° 3, Van Parijs, *Cour. fisc.*, 1988, 211; *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 81; *Q.R.*, Ch. repr., 1993-1994, 123, 12900-12902, *Q* n° 1132, de Cippelle, 15 juin 1994, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 111; Trib. Namur, 8 janvier 2003, *F.J.F.*, N° 2004/86; Gand, 27 avril 2004, *Fisc. Act.*, 2004, n° 21, 4.

¹⁴³⁸ Trib. Bruges, 10 janvier 1989, *F.J.F.*, N° 1989/114; Trib. Courtrai, 7 janvier 1991, *Cour. fisc.*, 1991, 197; Trib. Courtrai, 4 mars 1991, *F.J.F.*, N° 1991/188.

¹⁴³⁹ Bruxelles, 19 janvier 1988, *F.J.F.*, N° 1989/113.

¹⁴⁴⁰ Anvers, 15 juin 1987; Bruxelles, 1^{er} mars 1988, www.monKEY.be, *Jurisprudence*, n° B 88/23.

¹⁴⁴¹ Liège, 23 mars 1987, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 79.

forfait¹⁴⁴²;

- la jurisprudence relative à la taxation par comparaison en matière d'impôts sur les revenus, selon laquelle l'administration ne peut s'appuyer sur le résultat de la comparaison pour déclarer la comptabilité non probante, s'applique par analogie en matière de T.V.A.¹⁴⁴³;
- art. 342 § 1^{er} C. I. R. 92
- la preuve au moyen d'une comparaison avec trois contribuables similaires (art. 342 § 1^{er} C.I.R. 92) est une méthode de preuve spécifique pour la détermination des bénéfices et des profits. L'administration de la T.V.A. ne peut pas tirer de conclusions de cette méthode de preuve pour l'application de la T.V.A. vu que c'est le chiffre d'affaires qui doit être prouvé¹⁴⁴⁴;
 - le livre de caisse noir du fournisseur prouve des livraisons au client¹⁴⁴⁵;
 - de l'absence d'un certain nombre de carnets à souches dans un restaurant, on ne peut présumer que ces carnets ont généré des recettes non-déclarées dans la même proportion que les carnets effectivement conservés¹⁴⁴⁶;
 - le recouvrement de la T.V.A. est justifié lorsque (i) seule une partie des livraisons est effectivement facturée aux clients tandis qu'une autre partie est facturée au moyen de fausses factures établies au nom de particuliers ou avec la mention «divers» et (ii) les faits montrent qu'il existe un lien entre les vraies et les fausses factures d'où l'on peut conclure à une unité de livraisons faites à une seule et même personne¹⁴⁴⁷.

Sect i on I I I .

Preuve par présomptions légales

5923

Afin d'alléger, voire de renverser la charge de la preuve (que toutes les conditions de la déduction de la T.V.A. ou de l'application du système T.V.A. sont remplies), le Code de la T.V.A. a instauré plusieurs présomptions légales quant au champ d'application et à l'exigibilité de la T.V.A. et relatives à des faits bien précis et bien délimités. Il suffit que l'administration démontre que les conditions d'application de ces présomptions sont réunies, après quoi il appartient au redevable de prouver que la T.V.A. n'est pas due ou qu'elle a été acquittée¹⁴⁴⁸.

En matière de renversement de la charge de la preuve par l'instauration de présomptions légales¹⁴⁴⁹.

Les présomptions légales existant en matière d'administration de la preuve des infractions, figurent aux articles 64, 65 et 68 du C.T.V.A. L'article 65 dispose que les biens envoyés à vue ou déposés en consignation (voir n° 5311) sont présumés avoir été achetés par le destinataire ou le consignataire, si celui-ci ne peut justifier de la détention de ces biens ou de leur renvoi à l'expéditeur ou au déposant. L'article 68 établit une présomption (jusqu'à preuve du contraire) d'importation.

Les quatre présomptions légales de l'article 64 sont étudiées ci-après séparément¹⁴⁵⁰.

¹⁴⁴² Gand, 8 novembre 2005, *F. J. F.*, N° 2006/203, voir aussi à propos du régime forfaitaire n° 5891-5899.

¹⁴⁴³ Trib. Liège, 12 septembre 1988, *F. J. F.*, N° 1989/23.

¹⁴⁴⁴ Trib. Mons, 17 février 2005, *F. J. F.*, N° 2006/57.

¹⁴⁴⁵ Bruxelles, 4 janvier 1990, *Rev. T. V. A.*, 1991, n° 93.

¹⁴⁴⁶ Liège, 25 janvier 2002, *F. J. F.*, N° 2002/135, *Cour. fisc.*, 2002, 259.

¹⁴⁴⁷ Gand, 23 septembre 2003, *Fiscologie*, 2003, 914, 13.

¹⁴⁴⁸ VANDEBERGH, H., *Taxatie en verweer inzake B. T. W.*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 89 et s.

¹⁴⁴⁹ VANDEBERGH, H., «De bewijsplicht van de fiscus inzake BTW en de onkering ervan door het instellen van wettelijke vermoedens», *T. F. R.*, 2001, n° 210, 999-1017.

¹⁴⁵⁰ Pour un commentaire détaillé des présomptions légales, voir VANDEBERGH, H., «De bewijsplicht inzake BTW en de onkering ervan door het instellen van wettelijke vermoedens»,

§ 1. PRÉSUMPTION LÉGALE DE LI VRAI SON IMPOSABLE

5924

art. 64 § 1^{er} C.T.V.A.

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.

- Lorsqu'il est prouvé qu'un assujetti n'a pas inscrit dans son facturier d'entrées certains biens destinés à la revente, l'article 64, § 1^{er}, est applicable *ipso facto* à ces achats non comptabilisés¹⁴⁵¹.
- La présomption de l'article 64, § 1^{er} du C.T.V.A. trouve aussi à s'appliquer à un grossiste étranger qui achète des biens en Belgique, mais qui n'a pas d'activité de vente en Belgique¹⁴⁵².
- Lorsqu'en exécution d'une clause de garantie, un fournisseur livre un bien gratuitement pour remplacer un bien manquant, il ne doit pas établir de document particulier. Mais le fournisseur doit fournir la preuve contraire de la présomption légale contenue à l'article 64, § 1^{er} du C.T.V.A.¹⁴⁵³.
- La présomption légale de l'article 64, § 1^{er} du C.T.V.A. exige qu'il soit incontestablement certain qu'un contribuable a acquis les biens ou les services. Lorsque l'administration n'arrive que, par le biais d'une présomption, à la conclusion que le contribuable a acheté les biens, elle ne peut baser sur cela aucune présomption complémentaire¹⁴⁵⁴.
- La présomption légale est violée lorsqu'on impose à l'administration la charge de la preuve que les produits achetés par l'assujetti sont destinés à la vente¹⁴⁵⁵.

§ 2. PRÉSUMPTION LÉGALE DE PRESTATION DE SERVICES IMPOSABLE

5925

art. 64 § 2 C.T.V.A.

Toute personne qui fournit des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire, les avoir fournis dans des conditions qui rendent la T.V.A. exigible (art. 64 § 2 C.T.V.A.).

Lorsqu'il est prouvé qu'un assujetti n'a pas inscrit dans son facturier d'entrées certains biens destinés à effectuer des prestations de services, l'article 64, § 2 du C.T.V.A. est applicable *ipso facto* à ces achats non comptabilisés¹⁴⁵⁶.

§ 3. PRÉSUMPTION LÉGALE DU TAUX DE T. V. A. LE PLUS ÉLEVÉ

5926

art. 64 § 3 C.T.V.A.

Lorsqu'un fournisseur ou un prestataire de services effectue des opérations relatives à des biens ou à des services soumis à des taux différents, ces opérations sont présumées, jusqu'à preuve du contraire, se rapporter pour le tout aux biens ou aux services qui sont imposables au taux le plus élevé (art. 64 § 3 C.T.V.A.):

- Les opérations effectuées par une personne connue comme étant serrurier et cordonnier, sont soumises au

T. F. R., 2001, n° 210, 999 et STAS, D., «De wettelijke vermoedens van artikel 64, 65 en 68 W BTW», *T. F. R.*, 2002, 213, 3.

¹⁴⁵¹ Trib. Bruxelles, 20 octobre 1986, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 76.

¹⁴⁵² Bruxelles, 11 septembre 2000, *Fiscologie*, 2000, 771, 6.

¹⁴⁵³ *Q R*, Sénat, 2000-2001, n° 2-35, 15 mai 2001, 1710, *Q* n° 834, Nyssens, 12 octobre 2000.

¹⁴⁵⁴ Trib. Bruges, 17 mai 2005, *Cour. fisc.*, 2005/460, note DEFOOR, W; Gand, 14 février 2011, *Cour. fisc.*, 2012, 566-569.

¹⁴⁵⁵ Cass., 15 décembre 2011, *T. F. R.*, 2013, n° 437, 237.

¹⁴⁵⁶ Trib. Bruxelles, 20 octobre 1986, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 76; Trib. Termonde, 2 juin 1987, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 84.

taux normal pour le tout¹⁴⁵⁷.

- A moins que la révision du chiffre d'affaires ne s'opère à un même taux bien défini, on applique en général des taux différents en fonction des différentes activités¹⁴⁵⁸.
- En principe, le prix unique pour une offre commune de biens et services qui sont soumis à des tarifs différents doit être scindé. Dans le cas contraire, la taxe doit être perçue au tarif le plus élevé¹⁴⁵⁹.

§ 4. PRÉSUMPTION LÉGALE DE TRAVAIL IMMOBILIER IMPOSABLE

5927

art. 64 § 4 C.T.V.A.

En vertu de l'article 64, § 4 du C.T.V.A., tout bâtiment nouvellement construit est présumé, jusqu'à preuve du contraire, avoir été livré par un assujetti en exécution d'une ou de plusieurs prestations de services ayant pour objet des travaux immobiliers. En vertu de l'article 36, § 1^{er}, b) du C.T.V.A., la base d'imposition ne peut pas être inférieure à la valeur normale des prestations de services susvisées (valeur de la construction).

Pour un commentaire général¹⁴⁶⁰:

- La présomption inscrite dans l'article 64, § 4 du C.T.V.A. est réfutable¹⁴⁶¹. Le propriétaire du bâtiment est autorisé à prouver qu'il a effectué lui-même certains travaux avec des matériaux qu'il a lui-même achetés. S'il rapporte cette preuve, la valeur des travaux qu'il a effectués, matériaux compris, est déduite de la valeur normale de la construction¹⁴⁶².

art. 19 § 2 C.T.V.A.

- La valeur attribuée, par l'administration, aux travaux effectués personnellement ou à ceux effectués gratuitement par des tiers, qui ne tombent pas sous l'application de l'article 19, § 2 du C.T.V.A. peut être contestée devant le tribunal¹⁴⁶³.
- La présomption inscrite dans l'article 64, § 4, ne s'applique pas aux simples travaux d'amélioration. Par conséquent, le propriétaire qui exécute lui-même de tels travaux d'amélioration n'est pas tenu d'apporter la preuve contraire à cette présomption et ne doit pas introduire de déclaration pour le contrôle de la valeur du bâtiment.
- Toutefois, ne sont pas considérées comme de simples travaux d'amélioration:
 - la transformation d'un bâtiment existant, de telle sorte que la structure et la destination de l'ancien bâtiment sont modifiées;
 - l'adjonction à un bâtiment existant d'annexes, attenantes ou non, qui ont leur propre utilité;
 - la construction d'un nouvel étage sur un bâtiment existant¹⁴⁶⁴.

5928

Le propriétaire d'un bâtiment auquel l'article 64, § 4 du C.T.V.A. s'applique, est tenu de conserver, pendant un délai de cinq ans à compter de la date de la signification du revenu cadastral, les factures relatives à la construction, ainsi que les plans et les cahiers

¹⁴⁵⁷ Trib. Louvain, 8 janvier 1979, *Rev. T.V.A.*, 1980, n° 43.

¹⁴⁵⁸ *Q.R.*, Sénat, 1984-1985, n° 16, 671, *Q* n° 101, Dalen 21 décembre 1984, *Rev. T.V.A.*, 1985, n° 67, 3.

¹⁴⁵⁹ Par dérogation, la scission est interdite ou facultative dans les cas mentionnés dans la *Circ.*, n° 85, 1972, n°s 6 à 12.

¹⁴⁶⁰ Voir *Circ.*, n° 16, 1973; VERHAEGHE, G., «Celui qui construit et la T.V.A.», *Rev. T.V.A.*, 1978, n° 36, *R.G.F.*, 1978, 267.

¹⁴⁶¹ Trib. Malines, 28 février 1984, *R.W.*, 1984-85, 1662.

¹⁴⁶² *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 15, Déc. n° 445; *Q.R.*, Ch. repr., 1973-74, n° 4, 140, *Q* n° 2, Burgeon, 28 mai 1974, *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 18, 1; *Q.R.*, Ch. repr., 1975-76, n° 39, *Q* n° 186, Adriaenssens, 27 juin 2005, *Rev. T.V.A.*, 1976, n° 27, 5; *Q.R.*, Chambre, 2004-05, n° 86, 15006-15009, *Q* n° 856, Lahaye-Battheu, 27 juin 2005.

¹⁴⁶³ Trib. Bruges, 8 décembre 1987, *F.J.F.*, N° 1988/171, *Cour. fisc.*, 1988, 88/43.

¹⁴⁶⁴ *Q.R.*, Ch. repr., sess. extr. 1973-74, n° 4, 403, *Q* n° 23, Burgeon, 27 mai 1974, *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 18, 1.

des charges de l'immeuble et de les communiquer à toute réquisition des agents chargés du contrôle de la T.V.A. A défaut de communication, la T.V.A. est, jusqu'à preuve du contraire, réputée ne pas avoir été acquittée du chef des services pour lesquels des factures n'ont pas été produites. Dans les trois mois de la date de la signification du revenu cadastral, le propriétaire est tenu, en outre, de remettre au contrôleur en chef de l'endroit où est érigé le bâtiment¹⁴⁶⁵, une déclaration comportant un relevé détaillé des factures relatives à la construction sur lesquelles la T.V.A. a été portée en compte, afin de pouvoir contrôler l'exactitude de la base d'imposition.

Sect ion I V.

Preuve au moyen d' un procès-verbal

5930

art. 59 § 1^{er} C. T. V. A.

Dans un procès-verbal, l'agent chargé du contrôle note les constatations faites dans le cadre de sa mission¹⁴⁶⁶. Le procès-verbal fait foi jusqu'à preuve du contraire (art. 59 § 1^{er} C.T.V.A.). Il fait foi en particulier pour les faits qui justifient l'application d'une présomption légale (voir n° 5926) ou qui constituent une infraction aux prescriptions légales (entre autres pour l'application d'une taxation d'office: voir n° 5933).

La force probante du procès-verbal ne s'attache qu'aux constatations qu'il contient. Elle ne s'étend pas aux déductions ou autres raisonnements que les agents tirent de ces constatations. Ces dernières sont soumises à l'appréciation du juge¹⁴⁶⁷:

- Un procès-verbal qui a été établi lors d'un contrôle effectué auprès d'un fournisseur, concernant des livraisons sans factures, ne prouve pas que le client ait effectué des achats sans factures. L'agent verbalisant a déduit des présomptions de ce qu'il a vu chez le fournisseur, auxquelles ne s'étend pas la valeur probante du procès-verbal¹⁴⁶⁸.
- La valeur probante d'un procès-verbal est mise en doute par le laps de temps important qui s'écoule entre le moment des constatations et celui de l'établissement du procès-verbal¹⁴⁶⁹. Si un délai long et injustifié s'écoule entre, d'une part, les constatations reprises dans le procès-verbal, et d'autre part, la notification, les droits de la défense sont méconnus et un tel procès-verbal ne peut, dès lors, sortir aucun effet envers l'assujetti¹⁴⁷⁰.
- Le procès-verbal n'a une force probante spéciale que pour ce qui a authentiquement été constaté par le verbalisant. Il ne suffit pas que le fonctionnaire prenne seulement connaissance d'éléments qui se trouvent dans le dossier de l'administration des contributions directes¹⁴⁷¹.
- Un procès-verbal signé par trois agents du ministère des Finances dont l'un n'a pas participé aux opérations d'investigation, est irrégulier. Les constatations, dans le procès-verbal, valent à titre de simples

¹⁴⁶⁵ A. M. n° 11 du 3 novembre 1972, *M.B.*, 11 novembre 1972.

¹⁴⁶⁶ Voir VANDEBERGH, H., «Taxatie en verweer inzake B.T.W.», in *Fiscale Prati jkstudies*, n° 3, Anvers, Kl uwer Rechtswetenschappen, 1986, 72.

¹⁴⁶⁷ Trib. Liège, 22 septembre 1986, *F.J.F.*, N° 1987/112; Liège, 23 mars 1987, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 79; Trib. Bruxelles, 1^{er} février 1985, *Cour. fisc.*, 1987, 516; Trib. Liège, 26 octobre 1987, *F.J.F.*, N° 1988/108.

¹⁴⁶⁸ Trib. Anvers, 10 septembre 1984, *F.J.F.*, N° 1985/19, confirmé par Anvers, 15 novembre 1988, Trib. Liège, 22 septembre 1988, *F.J.F.*, N° 1987/112.

¹⁴⁶⁹ Anvers, 28 décembre 1982, *F.J.F.*, N° 1983/74; Trib. Bruges, 4 juin 1986, *Cour. fisc.*, 1987, 157; Trib. Mns, 10 juin 1987, *F.J.F.*, N° 1988/46, Anvers, 30 juin, *Cour. fisc.*, 2003, 564; Gand, 20 avril 2004, *Fiscalogues*, n° 938, 11, Anvers 16 octobre 2007, *Fiscalogues*, n° 1098, 10-11.

¹⁴⁷⁰ Anvers, 28 avril 2009, *F.J.F.*, N° 2010/84.

¹⁴⁷¹ Trib. Bruges, 8 janvier 2002, *Cour. fisc.*, 2002, 258, *F.J.F.*, N° 2002/230.

renseignements¹⁴⁷².

- Un procès-verbal qui n'indique pas quelles données manquent sur les factures et dans lequel l'administration déclare simplement avoir pris un échantillon sans aucun éclaircissement sur la manière dont cet échantillon a été organisé, peut difficilement être considéré comme une constatation au sens de l'article 59, § 1^{er} C.T.V.A. En outre, l'ampleur de l'amende infligée n'est en aucune manière justifiée. Les éléments qui sont repris dans le procès-verbal sont, par conséquent, considérés comme insuffisants pour soutenir l'amende imposée¹⁴⁷³.
- Des données obtenues de manière irrégulière ne sont pas probantes. Lorsque la date à laquelle le contrôle s'est tenu n'apparaît pas, ni si les fonctionnaires étaient en possession de leur commission (voir art. 63 C.T.V.A.), il n'est pas établi que les actes d'investigation ont été posés conformément à la loi. Le procès-verbal établi à charge de l'assujetti, basé sur des données irrégulièrement obtenues, n'a pas de valeur probante¹⁴⁷⁴.
- Un procès-verbal non signé n'a pas de force probante¹⁴⁷⁵.
- La disposition en vertu de laquelle 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 de faire les enquêtes et les constatations énumérées par cette disposition légale, n'implique pas que les agents chargés du contrôle qui effectuent les constatations doivent présenter spontanément leur commission, ni qu'ils doivent en faire mention dans un procès-verbal¹⁴⁷⁶.
- Un procès-verbal qui est basé seulement sur la constatation de l'agent de contrôle des contributions directes, sans qu'il y ait eu des constatations personnelles faites pour la T.V.A. n'a pas de force probante en ce qui concerne les conclusions que la facturation était fictive¹⁴⁷⁷.

Sect i on V.

Preuve au moyen d'une expertise

5931

En vertu de l'article 59, § 2 du C.T.V.A. et sans préjudice des autres moyens de preuve prévus à l'article 59, § 1^{er} du C.T.V.A. une expertise peut être requise pour fixer la valeur normale (base minimale d'imposition):

1. d'un bâtiment neuf qui a été érigé par un vendeur ou qui a été cédé par un vendeur professionnel ou un assujetti occasionnel;
2. d'un travail immobilier qui se rapporte à la construction d'un bâtiment (comme indiqué à l'article 19 § 2 C.T.V.A.) ou à l'achèvement d'un bâtiment acquis avec T.V.A.

L'expertise peut être requise non seulement par l'administration, mais aussi par le contribuable. Cette estimation peut être contestée par l'intentement d'une action judiciaire. L'action doit être exercée dans le mois à compter de la signification du rapport¹⁴⁷⁸.

5932

¹⁴⁷² Trib. Mns, 18 décembre 2002, *R. G. C. F.*, 2004, n° 1, 37-46, note VANDEBERGH, H. et TREUNEN, K.

¹⁴⁷³ Trib. Hasselt, 7 avril 2008, *F. J. F.*, N° 2009/55.

¹⁴⁷⁴ Anvers, 7 février 2006, *F. J. F.*, N° 2007/82.

¹⁴⁷⁵ Anvers, 29 mars 2011, *Fi scol oque* 2011, n° 1267, 13.

¹⁴⁷⁶ Cass., 15 décembre 2011, *F. J. F.*, N° 2013/174.

¹⁴⁷⁷ Gand, 20 mars 2012, *F. J. F.*, N° 2012/206.

¹⁴⁷⁸ Art. 12 de l'A.R. n° 15 tel que modifié par l'A.R. modifiant l'A.R. n° 15 du 3 juin 1970 organisant la procédure d'expertise prévue à l'article 59, § 2 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *MB*, 11 janvier 2008. Le rapport était auparavant contraignant, mais cela a été considéré comme contraire à la Constitution (Cass., 24 novembre 2011, F.10.0080.N, Etat belge c. K.D.B et G.D.B).

La procédure de l'expertise est réglée par l'arrêté royal n° 15 du 3 juin 1970¹⁴⁷⁹.

Le caractère définitivement contraignant de l'expertise de contrôle en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement n'a pas été considéré comme conforme au principe constitutionnel d'égalité¹⁴⁸⁰. La Cour constitutionnelle ne s'est pas encore prononcée au sujet du caractère définitivement contraignant de l'expertise en matière de T.V.A. Vu que l'on peut la comparer à l'expertise de contrôle en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement, le caractère définitivement contraignant qui ne permet aucun contrôle judiciaire est considéré comme anticonstitutionnel. Le juge du fond a donc le pouvoir de vérifier la fixation de la valeur d'un bien conformément à l'article 59, § 2 du C.T.V.A.¹⁴⁸¹.

La Cour de cassation a confirmé que l'article 10, al. 2 et l'article 12 de l'A.R. n° 15, qui empêchent que le juge puisse revoir la détermination de valeur d'un expert, sont contraires à la Constitution. Sur la base de l'article 159 de la Constitution, le juge doit ignorer cette disposition¹⁴⁸².

Sect i on VI .

Di s p o s i t i o n a n t i - a b u s

5932, 50

Nous renvoyons à ce propos au commentaire repris sous le n° 5120,50.

Sect i on VI I .

Preuve au moyen d' une taxati on d' office

5933

Opérant un renversement de la charge de la preuve, l'article 66 du C.T.V.A. autorise l'administration à recourir à la taxation d'office pour établir la T.V.A. due, lorsqu'un contrôle efficace n'est pas possible. Par la taxation d'office, l'administration est censée avoir rapporté la preuve de l'exigibilité de la T.V.A.¹⁴⁸³.

L'administration n'est pas tenue d'appliquer la procédure de taxation d'office par le seul fait qu'une ou plusieurs conditions sont réunies pour établir l'imposition¹⁴⁸⁴. Mais l'établissement de l'imposition ne dispense pas l'administration de la charge qui lui

¹⁴⁷⁹ Voir LI NDEMANS, P., «Quelques remarques au sujet de l'expertise fiscale obligatoire», *R.G.F.*, 1983, n° 12, 244; Cass., 19 septembre 1985, *Rev. T.V.A.*, 1986, n° 70 et *F.J.F.*, N° 1986/113 en matière de demande par lettre recommandée; sur la déclaration de nullité de l'expertise, voir: Trib. Mns, 8 juin 1984 et 10 juin 1987, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 85; Trib. Namur, 9 septembre 1988, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 85.

¹⁴⁸⁰ C.A., 22 juillet 2004, 2004/141, *F.J.F.*, N° 2004/297 et Cour d'arbitrage, 21 juin 2000, 2000/79, *Fisc. Act.*, 2000, n° 25, 5 (voir aussi n° 2127 et 3105).

¹⁴⁸¹ Gand, 5 décembre 2006, *T.F.R.*, 2007, n° 332, 1070.

¹⁴⁸² Cass., 24 novembre 2011, F.10.0080.N, Etat belge c. K.D.B. et G.D.B. et R.D.B., *Pas.* 2011, n° 11, 2583.

¹⁴⁸³ Voir l'étude approfondie de WALTERS, F.J., «La taxation d'office, moyen de preuve ou sanction?», *Rev. T.V.A.*, 1979, n° 39; voir aussi SCAI LTEUR, C., «La taxation d'office en matière de taxe de transmission», *Rép. fisc.*, 1949, 269 à 295; VANDEBERGH, H., «Taxatie en verweer», in zake bt w», dans *Fiscale Praktijkstudies*, n° 3, Anvers, Kl uwer Rechtswetenschappen, 1986, 81-88.

¹⁴⁸⁴ *Contra*: Bruxelles, 17 septembre 1987 contre lequel un pourvoi en cassation a été déposé, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87.

incombe de prouver que des infractions ont été commises¹⁴⁸⁵.

§ 1. CAS DANS LESQUELS LA TAXATION D'OFFICE EST OPÉRÉE

5934

art. 66 al. 1^{er} C. T. V. A.

Lorsque, pour quelque cause que ce soit, un assujetti n'a pas remis la déclaration prévue par l'article 50, § 1^{er} du C.T.V.A., ne s'est pas conformé, pour tout ou partie, aux obligations imposées par le C.T.V.A. ou en exécution de celui-ci concernant la tenue, la délivrance, la conservation ou la communication des livres ou documents, ou s'est abstenu de répondre à une demande de renseignements, le Ministre des finances ou son délégué sont autorisés à établir d'office les taxes dues par l'assujetti, en raison du montant présumé des opérations qu'il a effectuées *pendant le ou les mois auxquels l'irrégularité se rapporte* (art. 66 al. 1^{er} C.T.V.A.).

Une taxation d'office peut être opérée lorsque le journal des recettes n'a pas été présenté¹⁴⁸⁶.

art. 66 al. 2 C. T. V. A.

Ils sont également autorisés à taxer d'office l'assujetti qui, pour des opérations passibles de la taxe, n'a pas délivré de facture au cocontractant quand il y est tenu, 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 T.V.A. due sur l'opération, ou n'a pas inscrit l'opération dans le livre (par exemple livre de recettes) ou sur le document prescrit. Dans ces cas, la taxation d'office peut s'étendre à *toute la période sur laquelle porte le contrôle* (art. 66 al. 2 C.T.V.A.).

art. 66 al. 3 C. T. V. A.

Une taxation d'office ne peut cependant être opérée lorsque les irrégularités visées à l'alinéa précédent sont à considérer comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations non constatées par des factures régulières, comparé au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de factures régulières (art. 66 al. 3 C.T.V.A.).

art. 66 al. 4 C. T. V. A.

En cas de déclaration tardive, remise avant la taxation d'office, la T.V.A. sera établie sur la base de la déclaration, pour autant que le retard dans le dépôt de la déclaration ne dépasse pas douze mois (art. 66 al. 4 C.T.V.A.).

§ 2. PREUVE CONTRAIRE

5936

Une taxation d'office ne peut être arbitraire. Elle doit reposer sur des présomptions précises et concordantes.

art. 67 al. 1^{er} C. T. V. A.

¹⁴⁸⁵ Anvers, 15 novembre 1988, *F. J. F.*, N° 1989/93; *Cour. fisc.*, 1989, 74; Liège, 20 février 1989, *Cour. fisc.*, 1989, 459.

¹⁴⁸⁶ Trib. Bruges, 25 juin 1987, *Rev. T. V. A.*, 1988, n° 79.

Quand l'assujetti est taxé d'office, il lui incombe, en cas de contestation, de faire la preuve du caractère exagéré de la taxation d'office (art. 67 al. 1^{er} C.T.V.A.¹⁴⁸⁷). En fonction de la preuve apportée, le juge réduit la taxation d'office¹⁴⁸⁸.

§ 3. PROCÉDURE

5937

art. 67 al. 2 C.T.V.A.

L'administration fait connaître préalablement au redevable, par lettre recommandée, le montant et la justification de l'imposition qu'elle se propose d'établir¹⁴⁸⁹. Cette notification doit être signée¹⁴⁹⁰. Le redevable a la faculté de faire connaître ses observations (art. 67 al. 2 C.T.V.A.). En vertu de l'A.R. n° 9 du 12 mars 1970, il doit faire connaître ses observations par écrit, dans un délai d'un mois à compter de la date de la signification de la taxation d'office. Sous peine de nullité, une taxation d'office ne peut être établie avant l'expiration du délai d'un mois mentionné ci-avant, même lorsque l'assujetti a déjà fait connaître ses observations¹⁴⁹¹.

Si un accord est conclu, il s'agit d'une transaction et non d'une taxation d'office. Il a l'autorité de chose jugée¹⁴⁹².

Lorsque la notification de la taxation d'office ne fait pas mention d'un accroissement d'impôt, la taxation et la contrainte subséquente imposant un accroissement, sont intégralement nulles¹⁴⁹³.

Chapitre II Mesures de contrôle

Sect ion I.

Conservation et communication des livres – Devoir de fournir des renseignements

5940

art. 60 § 1^{er} C.T.V.A.

Sauf dérogation accordée par le Ministre des finances ou son délégué (art. 60 §§ 3 et 4 C.T.V.A.), les factures doivent être conservées pendant sept ans à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit leur date de délivrance. Les livres et documents dont la tenue, la rédaction ou la délivrance sont prescrites par le Code ou en exécution de celui-ci, doivent être conservés par les personnes qui les ont tenus, dressés ou reçus, pendant sept ans à partir du premier janvier de l'année qui suit leur clôture s'il s'agit de livres, de leur

¹⁴⁸⁷ Trib. Verviers, 1^{er} juillet 1988, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87; Trib. Anvers, 17 septembre 1987, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 88.

¹⁴⁸⁸ Gand, 28 octobre 1983, *A.F.T.*, 1984, 122, note VAUTERS, F.J.

¹⁴⁸⁹ Bruxelles, 17 septembre 1987, *Cour. fisc.*, 1987, 428; *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87.

¹⁴⁹⁰ Trib. Namur, 16 septembre 1986, *F.J.F.*, N° 1987/170.

¹⁴⁹¹ Cass., 28 décembre 1984, *Rev. T.V.A.*, 1986, n° 71; *R.W.*, 1985-86, 819; *F.J.F.*, N° 1985/172; Trib. Liège, 28 mars 1988, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87.

¹⁴⁹² Trib. Tournai, 2 avril 1987, *F.J.F.*, N° 1988/19.

¹⁴⁹³ Anvers, 9 septembre 2003, *Fiscalogues*, 2003, n° 905, 5.

date s'il s'agit d'autres documents, ou de l'année au cours de laquelle le droit à déduction est né dans les cas visés à l'article 58, § 4, 7^o, alinéa 2 (s'il s'agit de documents visés à l'article 58 § 4 7^o alinéa 4 du C.T.V.A.; voir n^o 5914.6)¹⁴⁹⁴. La même obligation incombe aux assujettis et aux personnes morales non assujetties en ce qui concerne les factures ou documents en tenant lieu relatifs aux acquisitions intracommunautaires de biens ou aux achats effectués à l'étranger, les livres et documents comptables, les contrats, les pièces relatives à la commande des prestations de services et des livraisons de biens, à l'expédition, à la remise et à la livraison de biens, les extraits de compte, les documents de paiement et les autres livres et documents relatifs à l'activité (art. 60 § 1^{er} C.T.V.A.).

Suivant l'administration de la T.V.A., les disques tachygraphes doivent être conservés pendant trois ans. Ils tombent sous la dénomination «autres livres et documents relatifs à l'activité»¹⁴⁹⁵.

art. 60 § 2
C. T. V. A.

L'article 60, § 4 du C.T.V.A. stipule que, par dérogation au délai visé ci-avant, en ce qui concerne la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exploitation des systèmes informatisés, le délai prend cours à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit la dernière année pendant laquelle le système décrit dans cette documentation a été utilisé.

Le Roi peut prolonger ce délai de conservation en vue d'assurer le contrôle des révisions des déductions. A l'égard des factures pour la constitution ou l'acquisition de biens d'investissement immobiliers, on applique un délai de conservation de 15 ans.

Toutes les factures délivrées par des assujettis établis en Belgique, soit par eux-mêmes, soit en leur nom et pour leur compte par leur cocontractant ou par un tiers, ainsi que toutes les factures qu'ils ont reçues, doivent être conservées sur le territoire belge. Les factures qui sont conservées par voie électronique peuvent être conservées en dehors de la Belgique à condition que soit garanti en Belgique un accès complet et en ligne aux données concernées.

art. 60 § 5 C. T. V. A.

L'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu des factures, ainsi que leur lisibilité, doivent être garanties durant toute la période de conservation. On entend par 'authenticité de la provenance', la garantie de l'identité du fournisseur ou de l'émetteur de la facture. On entend par 'intégrité du contenu', le fait que le contenu qui est prescrit par les règles applicables en matière de facturation n'a pas subi de modifications. Pour ces garanties, l'assujetti peut se baser sur un contrôle professionnel ou une trace de contrôle fiable entre la facture et la fourniture du bien ou du service.

Les factures reçues par voie électronique doivent être conservées, en principe, de manière électronique, y compris les données garantissant l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de chaque facture. Les factures reçues par papier sont conservées dans leur forme originale ou de manière digitale. Dans le cas d'une conservation digitale, les technologies utilisées ou les moyens de procédure doivent

¹⁴⁹⁴ L'obligation de conservation des livres et documents se poursuit dans le chef des héritiers. VAN PELT, C., «Overlijden van een belastingplichtige: gevolgen op het vlak van de BTW», *Nieuwsbrief Notariaat*, 2001, n^o 1, 3.

¹⁴⁹⁵ Trib. Liège, 22 octobre 2002, *Fiscalogie* 2002, n^o 868, 11.

garantir l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures¹⁴⁹⁶. On entend par 'conservation d'une facture par voie électronique', une conservation effectuée au moyen d'équipements électroniques de conservation de données y compris la compression numérique.

art. 60 § 4
C. T. V. A.

Dans les cas où la conservation de livres ou documents conduits à des difficultés importantes, le Ministre des finances ou son délégué peuvent accorder, aux personnes ou catégories de personnes qu'ils désignent, une réduction du délai de conservation ou une dérogation à l'obligation de conserver les documents d'origine et déterminer le mode de conservation.

Par application de cette disposition, l'administration accepte que les données détaillées des opérations effectuées par l'assujetti pour lesquelles aucune facture ne doit être délivrée en vertu de la réglementation en matière de T.V.A., ne doivent être conservées à des fins fiscales que durant une période de cinq années civiles¹⁴⁹⁷.

Dès qu'un particulier reçoit une facture (ou un autre document) d'un fournisseur ou d'un prestataire de services assujetti à la T.V.A., que l'émission de la facture soit ou non requise par la législation T.V.A., il est tenu, en principe, de la conserver pendant une période de 5 ans¹⁴⁹⁸.

art. 61 et 62 C. T. V. A.

Les articles 61 et 62 du C.T.V.A. énumèrent les obligations des assujettis et de tiers de communiquer à l'administration certains livres et documents et de lui fournir des renseignements.

Sur les possibilités de conservation de certains livres et documents sur disques optiques de type WORM, voir circulaire n° AFER 16/2008 (E.T. 112.081) du 13 mai 2008. Concernant la possibilité de tenir et de conserver certains livres et documents de manière électronique, voir décision n° E.T. 112.577 du 8 novembre 2007.

5941

Toute personne est tenue de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des agents chargés du contrôle de la T.V.A., les livres et documents qu'elle doit conserver conformément à l'article 60 du C.T.V.A., afin de permettre de vérifier l'exacte perception de la T.V.A. à sa charge ou à la charge de tiers¹⁴⁹⁹.

Si les livres et documents sont tenus, établis, délivrés, reçus ou conservés au moyen d'un système informatisé, ces agents ont le droit de se faire communiquer les données enregistrées sur des supports informatiques sous forme lisible et intelligible. Ils peuvent également requérir la personne tenue à la présentation d'effectuer, en leur présence, et sur son matériel, des copies, dans la forme qu'ils souhaitent, de tout ou partie des données précitées, ainsi que les traitements informatiques jugés nécessaires à la

¹⁴⁹⁶ Circ. n° 16, 13 mai 2008; *Q.R.*, Ch. repr., n° 46, 2008- 2009, 52, *Q* n° 98, Brot corne, 14 janvier 2009.

¹⁴⁹⁷ Déc. adm, n° E.T. 103.018, 27 juin 2002.

¹⁴⁹⁸ Manuel T.V.A. n° 556; Déc. adm, n° E.T. 91.858, 16 décembre 1997, *Rev. T.V.A.*, n° 133, 20; *C.R.A.*, Sénat, 2 juillet 1998, *Fiscalogues* 1988, n° 672, 3, *Fiscalogues* 1999, n° 707, 5.

¹⁴⁹⁹ Trib. Gand 27 septembre 2010, *F.J.F.*, N° 2011/264.

vérification de l'exacte perception de la T.V.A.¹⁵⁰⁰. En cas d'enregistrement direct, et donc si aucun représentant responsable n'a été désigné, l'entreprise européenne doit communiquer à l'administration, lors de sa demande d'identification une adresse en Belgique où les livres et documents seront présentés à chaque demande du fonctionnaire chargé du contrôle.

Les alinéas précédents ne sont pas applicables à l'Institut national de statistique ni à l'Institut économique et social des classes moyennes, pour ce qui concerne les renseignements individuels recueillis.

art. 61 § 2 C.T.V.A.

Les factures et autres documents, ainsi que les livres, qui doivent être conservés conformément à l'article 60 du C.T.V.A. (voir n° 5940), ainsi que les copies visées au n° 5941, alinéa 2, peuvent être retenus par les agents chargés du contrôle contre délivrance d'un accusé de réception, 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 charge de la personne concernée ou à charge de tiers¹⁵⁰¹. Suivant la Cour d'appel de Gand, le fait que le contrôleur ne délivre pas d'accusé de réception n'entraîne pas comme sanction la nullité des activités de contrôle¹⁵⁰².

Ce droit n'existe pas à l'égard de livres qui ne sont pas clôturés. Lorsque ces livres sont conservés sous forme d'un système informatisé, les fonctionnaires ont le droit de se faire délivrer des copies de ces livres dans la forme qu'ils souhaitent.

L'assujetti peut invoquer *a posteriori* l'illégalité de l'enquête lorsque son expert comptable a marqué d'emblée son accord sur le fait que les agents emportent des livres non-clôturés, vu qu'un expert-comptable ne peut être considéré sans plus comme étant mandaté pour donner l'autorisation au nom de son client¹⁵⁰³.

art. 62 § 1^{er} C.T.V.A.

Chacun est tenu de fournir verbalement ou par écrit, à toute réquisition des agents chargés du contrôle de l'application de la T.V.A., tous renseignements qui lui sont réclamés afin de permettre de vérifier l'exacte perception de la T.V.A. à sa charge ou à la charge de tiers.

Des demandes de renseignements systématiques à des entreprises dont l'exercice comptable ne correspond pas à l'année civile sont totalement légitimes et elles s'inscrivent dans le cadre des règles légales en la matière¹⁵⁰⁴.

Les compétences de l'administration sur base de l'article 62, § 1^{er}, du C.T.V.A. sont des compétences liées. L'administration n'a pas le droit, sur base de cette disposition, de poser des questions en vue d'apprécier le droit d'accès aux locaux professionnels tel que visé à l'article 63 du C.T.V.A.¹⁵⁰⁵. Suivant le Tribunal de première instance d'Anvers, la section T.V.A. d'un centre de contrôle de l'AFER n'a pas le pouvoir de poser des questions au sujet d'une camionnette qui a été garée devant le siège d'exploitation

¹⁵⁰⁰ Les données informatiques qu'un fournisseur de logiciel gère sous l'ordre de ses clients ne lui appartiennent pas. Il ne peut donc pas communiquer cette information à l'administration (Anvers, 2 novembre 2001, *Cour. fisc.*, 2001, 463).

¹⁵⁰¹ Trib. Bruxelles, 29 mars 2002, *Fiscologie* 2002, n° 863, 11.

¹⁵⁰² Gand, 15 janvier 2008, *Fiscologie*, 2008, n° 1130, p. 12.

¹⁵⁰³ Gand, 23 octobre 1997, *F.J.F.*, N° 1998/113.

¹⁵⁰⁴ *Q.R.*, Ch. repr., 2001-02, 19 mars 2002, *Q* n° 802, Lenssen, 4 octobre 2001.

¹⁵⁰⁵ Trib. Bruges, 4 avril 2003, *Cour. fisc.*, 2003, 363.

lorsque cette demande de renseignements s'inscrit trop vaguement dans une «enquête sur le travail en noir afin de vérifier la perception correcte de la taxe dans le chef du redevable»¹⁵⁰⁶.

art. 62 § 2 C.T.V.A.

Tout assujetti ou membre d'une unité T.V.A., propriétaire ou titulaire d'un droit réel sur un bien susceptible d'une hypothèque, est tenu de faire connaître sa qualité d'assujetti ou de membre d'une unité T.V.A. au notaire qui est chargé de dresser l'acte ayant pour objet l'aliénation ou l'affectation hypothécaire de ce bien, suite à la demande que celui-ci lui adresse. Cela doit permettre au notaire d'avertir l'administration (voir n° 5863 et A.M. n° 13, 17 octobre 1980)¹⁵⁰⁷.

art. 62bis C.T.V.A.

En vue de vérifier la correcte application de la T.V.A. dans le chef de tiers, les agents chargés du contrôle doivent être munis d'une autorisation délivrée par le fonctionnaire désigné à cet effet par le Ministre des finances pour exiger la communication des livres et documents autres que ceux visés au n° 5940. Cela vaut également pour la fourniture de renseignements requise à la Banque bpost, aux établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne (art. 62bis C.T.V.A.).

Sect i o n I I .

Accès aux locaux professionnels

5942

art. 63 al. 1^{er} C.T.V.A.

Les assujettis et autres personnes qui exercent une activité économique sont tenus, à tout moment et sans avertissement préalable, d'accorder aux agents chargés du contrôle de la T.V.A. munis de leur commission, le libre accès à leurs locaux professionnels ou à leurs terrains pour leur permettre d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent, de vérifier la fiabilité des informations, données et traitements informatiques et la nature et l'importance de l'activité qui s'y exerce et le personnel qui y est affecté, ainsi que de vérifier l'existence, la nature et la quantité des marchandises et tous les biens qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport (art. 63 al. 1^{er} C.T.V.A.).

- La régularité de la procédure doit être contrôlable. Ainsi l'administration fiscale doit pouvoir démontrer que le fonctionnaire chargé du contrôle était en possession de la preuve de sa commission. Lorsque la procédure dans ce domaine se déroule de manière irrégulière sur ce plan, les données seront considérées comme illégalement obtenues¹⁵⁰⁸.
- Un contrôleur n'est pas tenu de présenter spontanément la preuve de sa commission de faire les enquêtes¹⁵⁰⁹.

art. 63 al. 2 C.T.V.A.

Sont notamment considérés comme 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 (art. 63 al. 2 C.T.V.A.).

art. 63 al. 3 C.T.V.A.

¹⁵⁰⁶ Trib. Anvers, 2008, *Acc. & Fisc.* 2008, n° 38, 6.

¹⁵⁰⁷ Voir aussi VANDENBERGHE, L., «De verplichting tot bekendmaking van de hoedanigheid van btw-belastingplichtige», *A. F. T.*, 1981, 190-196.

¹⁵⁰⁸ Anvers, 7 février 2006, *F. J. F.*, N° 2007/82.

¹⁵⁰⁹ Cass., 15 décembre 2011, F.10.0131.N, *Immo Bultinck nv*, *F. J. F.*, N° 2013/174.

Ces agents peuvent, dans le même but, pénétrer librement, à tout moment, sans avertissement préalable, dans tous les bâtiments, ateliers, établissements, locaux ou autres lieux qui ne sont pas visés à l'alinéa précédent et où sont effectuées ou sont présumées être effectuées des activités visées dans ce Code. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police (art. 63 al. 3 C.T.V.A.).

Les fonctionnaires de la T.V.A. peuvent observer furtivement l'endroit où un assujetti T.V.A. exerce ses activités pour comparer le nombre de clients avec le nombre de souches de T.V.A. délivrées¹⁵¹⁰.

Dans un arrêt du 22 mai 2000, la Cour d'appel d'Anvers a confirmé que le droit de l'administration de visiter les lieux où s'exerce une activité professionnelle ne lui donne pas le droit de tout «rechercher»¹⁵¹¹. Le droit au libre accès de l'article 63 C.T.V.A. n'autorise pas de prendre copie des livres, des pièces et des données informatiques¹⁵¹².

art. 63 al. 1^{er} 1° C. T. V. A.

La mesure de contrôle de l'article 63, alinéa 1^{er}, 1° du C.T.V.A. accorde une compétence d'investigation aux fonctionnaires, qu'ils ne puissent pas dans l'article 61, § 1, alinéa 1^{er}, du C.T.V.A. Il en découle que les fonctionnaires compétents ont le droit de vérifier quels livres et documents se trouvent dans les locaux où l'activité est exercée, ainsi que de contrôler les livres et documents qu'ils y trouvent, sans devoir demander au préalable la production de ces livres et documents¹⁵¹³. Les fonctionnaires peuvent même ouvrir les tiroirs et fouiller dans les armoires. Suivant le Tribunal de première instance de Bruges, cela s'applique aussi aux ordinateurs. Un ordinateur peut en effet être considéré comme une 'armoire'. Le fisc pourrait donc consulter, copier et emporter toutes les données qu'il trouve dans l'ordinateur, sans devoir requérir l'autorisation de l'assujetti¹⁵¹⁴.

Sect i on I I I .

Contr ôle des moyens de transport

5943

art. 63 al. 4 C. T. V. A.

Les agents chargés du contrôle peuvent également arrêter et visiter, à tout moment et sans avertissement préalable, tous moyens de transport, y compris les containers, utilisés ou présumés utilisés pour effectuer des opérations visées par le Code de la T.V.A., en vue d'examiner les biens et les livres et documents transportés (art. 63 al. 4 C.T.V.A.).

¹⁵¹⁰ Trib. Bruxelles, 13 avril 2000, *Fiscalog*, 755, 8.

¹⁵¹¹ Anvers, 22 mai 2000, *Fiscalog*, 757, 1.

¹⁵¹² Trib. Louvain, 13 janvier 2012, *T.F.R.* 2012, n° 422, 490, note DELAFONTEYNE, A.

¹⁵¹³ Cass., 16 décembre 2003, *T.F.R.*, 2004, 447-452 avec note HEYRMAN, K., «Het hui szoekingsrecht van de fiscale administratie inzake BTW en inkomstenbelasting»; Trib. Mons, 23 octobre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/ 235.

¹⁵¹⁴ Trib. Bruges, 26 octobre 2011, *T.F.R.* 2012, n° 422, 499; commenté dans JANSSENS, K. et VANDEN BRANDEN, J., «Fiscus mag alle gegevens van computer halen», *Fisc. Act.* 2011, n° 43, 15-16. Voir aussi: VANDEN BRANDEN, J., «Is computer als kast?», *Fisc. Act.* 2012, n° 10, 1-5 (au sujet de l'utilisation ultérieure à l'impôt des personnes physiques des pièces qui ont été consultées et emportées lors du contrôle en matière de T.V.A.).

5943, 10

art. 63bis C.T.V.A.

Suite à la modification de l'article 63bis du C.T.V.A., les fonctionnaires qui sont chargés du recouvrement en matière de T.V.A., disposent expressément des pouvoirs d'investigation visés aux articles 61, 62, § 2, 62bis et 63 du C.T.V.A. en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur¹⁵¹⁵.

L'article 63bis du C.T.V.A. prévoit que les pouvoirs dont disposent les fonctionnaires de la T.V.A. peuvent être attribués par le Roi aux agents d'autres administrations fiscales.

Chapitre III

Sanctions

Section I.

Amendes fiscales

5944

- Bibliographie
- VANDENBERGHE, L., «Les amendes fiscales dans le régime de la T.V.A.», *R.G.F.*, 1982, 269-280, 3.
 - COOPMAN, B., «E.V.R.M. en BUPO-Verdrag: charters van de belastingplichtige», *Fiskofoon*, 1995, 272-288 (partie I) et 1996, 37-46 (partie II).
 - VANDENBERGHE, L., «Rechtelijke bevoegdheid inzake administratieve BTW-boeten», *T.F.R.*, 1996, 77-92.
 - MAUS, M., «Kanttekening rond de fiscaal-administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van art. 6 EVRM», *T.F.R.*, 1999, 332-361.
 - MORBEE, K., «BTW-boeten: rechterlijke bevoegdheid eindelijk erkend», *A.F.T.*, 1999, n° 3, 84-93.
 - BOLLINGH, I., «Amendes T.V.A. et principe *non bis in idem*», *Fiscologue*, 2000, 738, 5.
 - GODART, D., «Les sanctions en matière de T.V.A.», *Droit pénal de l'entreprise*, 2009, n° 2, 187-194.

§ 1. NON-PAIEMENT DE LA T. V. A.

5945

art. 70 § 1^{er} C.T.V.A.

Pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement¹⁵¹⁶.

Cette amende est due individuellement par chacune des personnes qui, en vertu des articles 51, § 1^{er}, 2 et 4, 51bis, 52, 53, 53ter, 53nonies, 54, 55 et 58 du C.T.V.A. ou des arrêtés pris en exécution de ces articles, sont tenues au paiement de la taxe (art. 70 § 1^{er} C.T.V.A.).

art. 70 § 1^{er} bis C.T.V.A.

L'amende proportionnelle ne peut être infligée que si la T.V.A. est finalement due, ou si

¹⁵¹⁵ Art. 2 Loi 22 avril 2003, *MB*, 13 mai 2003, avec entrée en vigueur au 13 mai 2003, ROOVERS, B., «Onder-zoeksbevoegdheden BTW ont vanger – Instructie over wijziging artikel 63bis WBTW», *BTW Percent ages*, n° 448, 3.

¹⁵¹⁶ C'est, par exemple, le cas lorsque l'arrondi erroné de la T.V.A. due, a entraîné un montant trop faible de T.V.A. due (*QR*, Ch. repr., n° 49, 2008-2009, 868-872, *Q* n° 168, De Potter 14 janvier 2009).

de la T.V.A. doit être restituée¹⁵¹⁷. Le Tribunal de première instance de Bruxelles a décidé qu'aucune amende proportionnelle ne peut être infligée si le report de taxation n'a pas été correctement appliqué et l'assujetti, qui en cas d'application correcte de la loi devait acquitter la T.V.A. due, peut porter intégralement la T.V.A. en déduction¹⁵¹⁸. La Cour d'appel de Bruxelles n'est pas d'accord et affirme que, tant dans le cas d'importations que dans le cas d'acquisitions intracommunautaires, il existe bel et bien sur laquelle l'amende peut être calculée, à savoir la taxe qui est due au départ (même si celle-ci, comme lors du report de taxation, est en règle déductible dans la même déclaration périodique T.V.A.)¹⁵¹⁹.

Quiconque a déduit indûment ou abusivement la taxe encourt une amende égale au double du montant de cette taxe dans la mesure où cette infraction n'est pas réprimée par le paragraphe 1^{er}, 1^{er} alinéa de l'article 70 C.T.V.A. (art. 70 § 1^{er}*bis* C.T.V.A.).

§ 2. NON- DÉLIVRANCE DE DOCUMENTS

5946

art. 70 § 2 C.T.V.A.

Lorsque la facture ou le document en tenant lieu, dont la délivrance est prescrite par les articles 53, 53*octies* et 54 du C.T.V.A. ou par les arrêtés pris en exécution de ces articles, n'a pas été délivré ou qu'il contient des indications inexactes quant au numéro d'identification, au nom ou à l'adresse des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération avec un minimum de 50,00 EUR.

Cette amende est due individuellement par le fournisseur et par son cocontractant. Elle n'est pas applicable lorsque les irrégularités peuvent être considérées comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations 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.

Quand une personne encourt, pour une même infraction, à la fois l'amende prévue au paragraphe 1^{er} et l'amende prévue au paragraphe 2, seule cette dernière est applicable (art. 70 § 2 C.T.V.A.).

§ 3. INEXACTITUDE DU DOCUMENT D'IMPORTATION

5947

art. 70 § 3 C.T.V.A.

Lorsque le document d'importation qui doit être présenté en vertu de l'article 52 du C.T.V.A. contient des indications inexactes en ce qui concerne la nature ou la quantité des biens importés, le prix ou ses accessoires, le nom ou l'adresse de la personne dans le chef de qui le paiement de la taxe due pour l'importation peut ou doit avoir lieu, il est

¹⁵¹⁷ Bruxelles, 25 juin 2003, *F.J.F.*, N° 2004/120.

¹⁵¹⁸ Trib. Bruxelles, 5 février 2009, *La lettre T.V.A.*, 2009, n° 4, 3; *Fiscologue* 2009, n° 1149, 3.

¹⁵¹⁹ Bruxelles, 6 septembre 2007, *Fiscologue*, 2009, n° 1152, 5, commentaire de VAN DYCK, J.

encouru une amende égale à deux fois le montant de cette taxe, avec minimum de 50,00 EUR.

Cette amende est due solidairement par les personnes qui, en vertu de l'article 52 du C.T.V.A., sont tenues au paiement de la taxe. Elle n'est cependant pas applicable lorsque l'irrégularité peut être considérée comme purement accidentelle.

Quand une personne encourt, pour une même infraction, à la fois l'amende prévue au paragraphe 1^{er} et l'amende prévue au paragraphe 3, seule cette dernière est applicable (art. 70 § 3 C.T.V.A.).

§ 4. BASE INSUFFISANTE

5948

art. 70 § 5 C. T. V. A.

Lorsqu'il est reconnu que la taxe a été acquittée sur une base insuffisante pour les biens et les services sujets à l'expertise visée à l'article 59, § 2 du C.T.V.A. le débiteur de la taxe supplémentaire encourt une amende égale au montant de cette taxe lorsque l'insuffisance atteint ou dépasse un huitième de la base sur laquelle la taxe a été acquittée (art. 70 § 5 C.T.V.A.).

§ 5. INFRACTIONS À L'EXPORTATION

5949

art. 32 al. 2 et art. 71 C. T. V. A.

Lorsque des documents présentés pour justifier une exportation de biens indiquent une *quantité supérieure* à la quantité réelle, le déclarant encourt une amende égale à deux fois le montant de la taxe qui aurait été due si la quantité déclarée en trop avait été livrée dans le pays pour un prix égal à la valeur normale de ces biens telle qu'elle est déterminée conformément à l'article 32, alinéa 2 du C.T.V.A.

Lorsque des documents présentés pour justifier une exportation de biens indiquent *un prix ou une valeur supérieurs* au prix ou à la valeur réelle de ces biens, le déclarant encourt une amende égale à deux fois le montant de la taxe qui aurait été due si des biens de même espèce avaient été livrés dans le pays pour un prix égal à la somme déclarée en trop.

Lorsque des documents présentés pour justifier une exportation de biens désignent ceux-ci sous une *fausse dénomination*, le déclarant encourt une amende égale à deux fois le montant de la taxe qui aurait été due si des biens de l'espèce mentionnée sur ces documents avaient été livrés dans le pays pour un prix égal à la valeur normale telle qu'elle est déterminée conformément à l'article 32, alinéa 2 du C.T.V.A.

Dans les cas visés aux trois alinéas qui précèdent, si le déclarant agit pour le compte d'un mandant, l'amende est due solidairement par le déclarant et le mandant; le minimum de l'amende est fixé à 50,00 EUR par infraction (art. 71 C.T.V.A.).

§ 6. INFRACTIONS DIVERSES

5950

art. 70 § 4 al. 1^{er} C. T. V. A.

Les infractions aux articles 39 à 42, 52 à 54bis, 55, 56, § 2, 57, 58, 60 à 63, 64, § 4, 76,

§ 1^{er}, 80 et 109 du C.T.V.A. ou aux arrêtés pris en exécution de ces articles, autres que celles visées aux paragraphes 1^{er}, 2 et 3, de l'article 70 du C.T.V.A., sont réprimées par une amende de 25,00 EUR à 2 500,00 EUR par infraction (art. 70 § 4 al. 1^{er} C.T.V.A.). Le montant de cette amende est déterminé suivant une échelle établie par le Roi (voir n° 5951).

art. 70 § 4 al. 2 C. T. V. A.

Les personnes qui ne sont pas tenues au paiement de la taxe, mais auxquelles des obligations sont imposées par les articles 39 à 42, 52 à 54bis et 58 du C.T.V.A. ou par les arrêtés pris en exécution de ces articles, sont en outre, en cas d'infraction constatée à leur charge, solidairement responsables du paiement de la taxe, des intérêts et des amendes encourues. Lorsqu'il s'agit de biens introduits irrégulièrement dans le pays, cette responsabilité solidaire s'étend aux personnes qui ont participé à l'importation frauduleuse ou à la tentative d'importation frauduleuse, au détenteur des biens et, le cas échéant, à la personne pour le compte de qui ce détenteur a agi (art. 70 § 4 al. 2 C.T.V.A.).

§ 7. FIXATION DU MONTANT DES AMENDES

5951

Toutes amendes prévues par le Code de la T.V.A. à l'exception de celles qui figurent aux articles 73, 73bis et 73quater du C.T.V.A., sont des amendes administratives.

L'article 109 de la Charte des contribuables, loi du 4 août 1986, oblige l'administration fiscale à préciser dans sa décision quels sont les faits qui justifient l'amende, avec un renvoi explicite aux textes légaux et aux motifs applicables¹⁵²⁰.

Lorsque le Code de la T.V.A. ou les arrêtés pris pour son exécution se bornent à indiquer le minimum et le maximum de ces amendes, leur montant est fixé par le contrôleur en chef. Depuis le 1^{er} novembre 1993, les amendes «fixes» sont déterminées suivant une échelle (voir n° 5950) qui est reprise dans l'A.R. n° 44 du 21 octobre 1993¹⁵²¹.

art. 84 al. 3 C. T. V. A.

Les amendes proportionnelles doivent être fixées suivant une échelle (art. 84 al. 3 C.T.V.A.). On trouve cette échelle dans l'A.R. n° 41 du 31 janvier 1987, applicable à partir du 1^{er} novembre 1993 modifié par l'A.R. du 21 octobre 1993¹⁵²². Le Ministre a déclaré que les amendes administratives actuelles, sanctionnant les différentes infractions aux systèmes de report de perception existants, ne sont pas toujours proportionnelles aux infractions commises et aux intérêts du Trésor¹⁵²³.

Toutefois, les barèmes des amendes non proportionnelles ont été doublés par la loi-programme du 22 juin 2012 pour passer de '25-2 500 EUR' à '50-5 000 EUR'. Un arrêté royal a adapté la liste des amendes non proportionnelles, telle que reprise dans l'A.R.

¹⁵²⁰ Cass., 8 avril 2011, C.10.0202.N, *Katoen Natie Tank Operations NV, F. J. F.*, N° 2012/2 et Cass., 15 mars 2012, F.11.0012.N, *M M Cour. fisc.*, 2012, n° 7, 390.

¹⁵²¹ *MB*, 28 octobre 1993, tel que modifié par l'A.R. euro et Circulaire n° 19, 11 septembre 2002.

¹⁵²² *MB*, 28 octobre 1993.

¹⁵²³ *QR*, Chambre, 2008-2009, n° 042, 11263-11265, *Q* n° 359, Van Biesen, 30 septembre 2008.

n° 44¹⁵²⁴.

Sur la base de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, même après l'instauration de la nouvelle procédure fiscale et de l'adaptation de l'article 84, alinéa 2 du C.T.V.A. qui y est liée, les directeurs régionaux restent compétents pour remettre ou réduire les amendes¹⁵²⁵.

D'après la jurisprudence belge traditionnelle, le pouvoir judiciaire ne pouvait pas juger de l'opportunité des amendes administratives. Il pouvait seulement juger de leur légalité¹⁵²⁶. Au fil des années, plusieurs juridictions ont néanmoins procédé à un contrôle d'opportunité, en se basant sur les possibilités offertes par l'arrêt *Öztürk* de la Cour européenne des Droits de l'homme¹⁵²⁷ et notamment sur la qualification de l'amende administrative comme une peine, au sens du droit européen¹⁵²⁸. Dans un arrêt du 4 mars 2004, la Cour européenne des Droits de l'homme a expressément confirmé ceci dans le cadre du régime belge des amendes administratives sur le plan de la T.V.A.¹⁵²⁹.

Dans le prolongement de cette jurisprudence dissidente, tant la Cour de cassation que la Cour d'arbitrage (devenue depuis, Cour constitutionnelle) reconnaissent, depuis le début de l'année 1999, qu'une amende fiscale peut constituer une sanction pénale au sens de l'article 6 de la C.E.D.H., qui doit pouvoir être soumise au contrôle d'une juridiction¹⁵³⁰. La Cour de cassation estime que le juge peut vérifier la légalité des sanctions administratives qui ont un caractère répressif. En particulier, il peut vérifier si la peine est conciliable avec les exigences contraignantes des conventions internationales et du droit interne, y compris les principes généraux de droit. Le juge doit pouvoir ainsi vérifier si la peine est n'est pas disproportionnée par rapport à l'infraction, de telle sorte qu'il peut contrôler si l'administration pouvait raisonnablement infliger une amende administrative d'une telle ampleur¹⁵³¹. Le juge peut en outre, suivant la Cour de cassation, tenir compte de la gravité de l'infraction, de l'importance des sanctions déjà infligées et de la manière dont il a été décidé dans des affaires similaires, mais il doit prendre en considération dans quelle mesure l'administration était, elle-même, liée en ce

¹⁵²⁴ A. R. n° 44 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 2012 et A. R. modifiant l'A. R. n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 2012. Avis S. P. F. Finances, 3 août 2012.

¹⁵²⁵ *Fiscalogues*, 1999, 718, 1.

¹⁵²⁶ Liège, 10 septembre 1986, *Rev. T. V. A.*, 1989, n° 87 avec note; Trib. Liège, 8 décembre 1988, *Rev. T. V. A.*, 1989, n° 87; Trib. Liège, 12 septembre 1988, *Rev. T. V. A.*, 1989, n° 87; Trib. Louvain, 30 octobre 1988, *Rev. T. V. A.*, 1989, n° 89; Bruxelles, 24 novembre 1987, *Rev. T. V. A.*, 1989, n° 87; Trib. Courtrai, 20 décembre 1990, *F. J. F.*, N° 1991/95; Cass., 22 janvier 1998, Arr. Cass. 1998, 103, C. 94.274.N, *F. J. F.*, N° 1998/270.

¹⁵²⁷ C. E. D. H., 21 février 1984, *Öztürk*, *R. G. F.*, 1984, 89.

¹⁵²⁸ VALENTINI, P., «Stand van de rechtspraak i. v. m. de fiscale geldboetes inzake B. T. W met beschouwingen over ruimer waarborgen voor de belastingplichtige», *A. F. T.*, 1989, 5, 151-158; Liège, 10 septembre 1985, *F. J. F.*, N° 1986/188; Trib. Anvers, 17 novembre 1987, *F. J. F.*, N° 1988/86; Trib. Louvain, 31 octobre 1988, *F. J. F.*, N° 1989/67. VAN DENBERGHE, L., «Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve B. T. W boeten op grond van het intern recht, het Europees Gemeenschapsrecht en het E. V. R. M.», *T. F. R.*, 1996, 77-92; Anvers, 4 mai 1998, *Cour. fisc.*, 1998, 330.

¹⁵²⁹ C. E. D. H., 4 mars 2004, *T. F. R.*, 2004, 636-643 avec note COOPMAN, B., «Rechterlijke toetsing van fiscale boetes: cassatie teruggefloten door Straatsburg».

¹⁵³⁰ Cass., 5 février 1999, *R. W.*, 1998-99, 1352; C. A., 24 février 1999, *R. W.*, 1998-99, 1348; Cass., 25 mai 1999, *F. J. F.*, N° 1999/126; Cass., 11 mars 2011, F.10.0020.N, Algemene Ondernemingen Robert Wyckaert nv, *F. J. F.*, N° 2011/293.

¹⁵³¹ Pour une application du principe de proportionnalité et de la remise intégrale de l'amende: Bruxelles 21 janvier 2009, *R. G. F.*, 2009, n° 2, 141.

qui concerne la sanction¹⁵³². Ce pouvoir de contrôle n'implique pas que le juge, sur base d'une appréciation subjective de ce qu'il juge raisonnable, puisse remettre ou réduire les amendes pour des motifs de pure opportunité ou allant à l'encontre des règles légales¹⁵³³. Suivant la Cour constitutionnelle, le juge doit disposer des mêmes possibilités que l'administration de moduler les amendes administratives à caractère pénal¹⁵³⁴. Suivant la jurisprudence de cassation évoquée ci-dessus, le juge est limité dans son appréciation. L'A.R. n° 41, l'A.R. n° 44 et le C.T.V.A. détermine en effet, en principe, la marge d'appréciation de l'administration.

Un grand nombre de tribunaux de fond souhaite toutefois se prononcer avec pleine juridiction sur la hauteur des amendes¹⁵³⁵ et conteste le fait que l'administration puisse remettre ou réduire les amendes sur base de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831¹⁵³⁶. La Cour constitutionnelle a tranché cette discussion dans son arrêt n° 2008/79¹⁵³⁷. Suivant la Cour constitutionnelle, le législateur pourrait contraindre l'administration et le juge à faire preuve de rigueur et décider que les amendes ne peuvent jamais être réduites sans dépasser les limites de l'A.R. n° 41. Lorsque l'administration a toutefois la possibilité de moduler l'ampleur de la sanction, le juge doit disposer de la même marge d'appréciation. Comme on le sait, l'administration fiscale peut apprécier librement, sur base de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, la hauteur et l'opportunité des amendes. Il s'ensuit que l'article 70 du C.T.V.A. n'est 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, que s'il est interprété en ce sens qu'il autorise le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la décision administrative refusant la remise ou la réduction d'une amende fiscale¹⁵³⁸.

A la lumière de ce changement de position, il faut également revoir la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation selon laquelle infliger des amendes proportionnelles n'équivalait pas à une poursuite pénale au sens de la C.E.D.H.¹⁵³⁹.

¹⁵³² Cass., 12 janvier 2007, *F.J.F.*, N° 2008/299; Cass. 15 mars 2012, *T.F.R.*, 2012, n° 426.

¹⁵³³ Cass., 21 janvier 2005, *R.W.* 2005-06, 1015, Cass., 30 novembre 2006, *F.J.F.*, N° 2007/118; Cass., 16 février 2007, *F.J.F.*, N° 2007/268. Voir aussi Gand, 19 septembre 2006, *Cour. fisc.*, 2006, 792-798, Liège, 29 mars 2006, *F.J.F.*, N° 2008/48.

¹⁵³⁴ C.A., 24 février 1999, *R.W.*, 1998-99, 1348. C.const., 15 mai 2008, *T.F.R.*, 2008, n° 351, 1027, note COOPMAN B.

¹⁵³⁵ Trib. Malines, 11 janvier 1996, *F.J.F.*, N° 1996/106, SPAGNOLI, K., «Les amendes administratives sont-elles des sanctions pénales?», *Fiscalogues*, 1997, 642, 6; *Fiscalogues*, 2000, 738, 5; Anvers, 10 janvier 2000, *T.F.R.*, 185, 705, avec note SCHORS, M.; Trib. Malines, 16 mars 2000, *T.F.R.*, 2000, n° 182, 525; Trib. Bruges, 17 avril 2000, *Cour. fisc.*, 2000/353; Trib. Louvain, 9 mars 2001, *Fiscalogues*, 2001, n° 792, 2; Trib. Mons, 15 octobre 2003, *Fiscalogues*, 2003, 913, 11; Bruxelles, 6 novembre 2003, *Fiscalogues*, 2003, 914; Trib. Liège, 3 septembre 2002, *F.J.F.*, N° 2004/24; Trib. Bruxelles, 4 septembre 2008, *R.G.F.*, 2009, n° 2, 149, note MARLIÈRE M et SCHOTTE C.

¹⁵³⁶ GOOSSENS, G., «Redelijkheid, evenredigheid en proportionaliteit – Het standpunt van het Hof van Cassatie inzake de rechterlijke toetsing van fiscale gelddoetes», *T.F.R.*, 2007, n° 330, 937-942. L'auteur voit dans les arrêts de la Cour de cassation du 16 février 2007 (voir note 91) une tentative prudente de se rallier à la jurisprudence qui accepte une décision avec pleine juridiction.

¹⁵³⁷ C.const., 15 mai 2008, n° 79/2008, *F.J.F.*, N° 2009/54.

¹⁵³⁸ C.const., 15 mai 2008, n° 2008/79, *M.B.*, 26 juin 2001 éd. 1, 3301, *F.J.F.*, N° 2009/54. Pour la jurisprudence récente en accord avec la position de la Cour constitutionnelle: Gand 30 janvier 2007, *Cour. fisc.*, 2007, 412-415, Anvers 14 mars 2006, *Cour. fisc.*, 2006, 501-505; Trib. Hasselt 23 mai 2007, *F.J.F.*, N° 2008/47 et Bruxelles, 21 janvier 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 361.

¹⁵³⁹ Cass., 27 septembre 1991, *F.J.F.*, N° 92/40, 68; *Rev. T.V.A.*, 1992, n° 100, 845, Cass., 15 novembre 1996, *Nbt. Fisc. M.*, 1998/3, 79.

Sur la base de la jurisprudence de cassation précitée, il a toutefois été décidé que les amendes T.V.A. ont un rapport direct avec l'exercice de la profession ou avec l'entreprise et qu'elles doivent, par conséquent, être considérées comme des charges professionnelles déductibles¹⁵⁴⁰. A la lumière de la nouvelle jurisprudence, la déduction comme frais professionnel pourrait être remise en question¹⁵⁴¹. Dans la circulaire Ci.RH. 243/588.588 (A.F.E.R. n° 25/2008), l'administration reconnaît pourtant la déductibilité fiscale des amendes fiscales proportionnelles, même si elles ont un caractère pénal au sens de la C.E.D.H.

La Cour de justice a considéré qu'il appartient au juge national de décider si le montant de l'amende infligée, au vu du délai dans lequel l'irrégularité est rectifiée, de la gravité de l'irrégularité et de la fraude éventuelle imputable au contribuable ou la violation de la législation applicable, ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir la juste perception de la taxe et de la prévention de la fraude¹⁵⁴².

Selon la Cour constitutionnelle, le législateur n'a pas violé le principe d'égalité en décidant que les règles de fixation des peines prévues à l'article 65 du Code pénal ne sont pas applicables aux amendes fiscales prévues à l'article 70, § 2 du C.T.V.A.¹⁵⁴³. Vu que la Cour constitutionnelle a, entre-temps, décidé que la hauteur des amendes administratives à caractère pénal peut être contrôlée avec une compétence de pleine juridiction par le juge, les tribunaux ne sont pas limités par cette non-applicabilité.

Un assujetti ne peut pas être sanctionné parce qu'il ne partage pas le point de vue de l'administration. Quiconque a le droit de s'adresser aux tribunaux sans pression ni menaces d'une sanction. Aussi la majoration de 50 % de l'amende conformément à l'article 2 de l'A.R. n° 41, en cas de signification d'une contrainte est-elle contraire à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme¹⁵⁴⁴. Suivant la Cour de cassation, le juge doit pouvoir établir si la majoration satisfait aux principes généraux du droit et si elle est suffisamment motivée¹⁵⁴⁵.

Dans un arrêt plus récent, la Cour de cassation a précisé que les amendes administratives ne peuvent être infligées à un assujetti T.V.A. qui conteste une position de l'administration sur base de motifs de principe raisonnables¹⁵⁴⁶.

Suivant la Cour de cassation, le principe général de droit *non bis in idem* n'empêche pas que l'autorité belge établisse des sanctions diverses à l'égard de la même infraction, l'une soumise aux dispositions pénales nationales, l'autre soumise au régime de la sanction administrative, même si cette sanction administrative revêt un caractère pénal. Le juge peut, dans son appréciation de l'amende administrative, tenir compte des sanctions déjà infligées sur le plan pénal¹⁵⁴⁷. La Cour d'appel de Bruxelles ne suit pas cette jurisprudence et elle décide que l'article 14, 7° du Pacte international relatif aux droits

¹⁵⁴⁰ Anvers, 21 octobre 1993, *A.F.T.*, 94.4, 127; *R.G.F.*, 94.4, 153.

¹⁵⁴¹ Gand, 27 mars 2007, *Cour. fisc.*, 2007, 451 accepte tout efois la déductibilité.

¹⁵⁴² C.J.C.E., 20 juin 2013, n° C-259/12, Rodopi, *T.F.R.*, 2013, n° 445, 619.

¹⁵⁴³ C.A., arrêt n° 96/2002, 12 juin 2002, *T.F.R.*, 2004, 128-131; Trib. Anvers, 18 juin 2003, *T.F.R.*, 2004, 131-135 avec note de COOPMAN, B., «Tot zeven maal zeventig maal. Ver gif feni s met mondj esmaal voor mat el oze boetes?».

¹⁵⁴⁴ Trib. Anvers, 3 décembre 1996, *F.J.F.*, N° 97/147.

¹⁵⁴⁵ Cass., 25 avril 2002, *Fisc. Act.*, 2002, n° 37/1; *Fiscologie*, n° 849, 7.

¹⁵⁴⁶ Cass. 17 mai 2013, *Fiscologie*, 2013, n° 1352, 11.

¹⁵⁴⁷ Cass., 24 janvier 2002, *Fisc. Act.*, 2002, n° 8/1; *Fiscologie*, n° 844, 11; voir pourtant Trib. Bruxelles, 16 mai 2003, *Fiscologie*, 2003, n° 905, p. 8 où le juge remet quand même l'amende administrative sur base du principe *non bis in idem* Anvers 7 mars 2006, *F.J.F.*, N° 2006/265, 846, *T.F.R.*, 2006, n° 309, 828.

civils et politiques empêche le cumul d'une sanction pénale et d'une sanction administrative à caractère pénal. De même, suivant la Cour d'appel, le cumul de deux sanctions administratives ayant un caractère pénal n'est pas autorisé¹⁵⁴⁸. La Cour de justice a expressément décidé qu'un cumul de la sanction administrative avec une sanction pénale est contraire au principe européen du *non bis in idem* dans la mesure où il est clair qu'une sanction administrative a un caractère pénal¹⁵⁴⁹.

La Cour constitutionnelle a décidé, en outre, que l'article 70, § 1, alinéa 1^{er} du C.T.V.A. est inconciliable avec le principe d'égalité en ce qu'il ne permet pas au Tribunal de première instance d'assortir d'un sursis l'amende prévue par cette disposition. Si le redevable doit comparaître devant le Tribunal correctionnel qui inflige des sanctions pénales telles que visées à l'article 73 C.T.V.A. et s., ce dernier peut en effet accorder un sursis¹⁵⁵⁰.

Sect i on I I .

Sanct i ons pénal es

5951, 10

Une loi du 10 février 1981 (modifiée par l'A.R. n° 41 du 2 avril 1982) a unifié la législation pénale pour les Codes des impôts sur les revenus, des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, des droits de succession, des droits de timbre, des taxes assimilées au timbre et de la T.V.A. Cette loi est résumée au n° 1800 et nous y renvoyons.

5951, 30

art. 73 à 73octies C. T. V. A.

Les sanctions pénales en matière de T.V.A. sont reprises aux articles 73 à 73octies du C.T.V.A. Les peines possibles sont l'amende pénale, la peine d'emprisonnement, l'interdiction professionnelle, la fermeture d'entreprise, la condamnation solidaire au paiement de la taxe éludée et la publicité de la condamnation pénale.

art. 73sexies C. T. V. A.

Conformément à l'article 73sexies du C.T.V.A., les personnes qui sont condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 73 et 73bis du C.T.V.A. sont solidairement tenues au paiement des droits éludés¹⁵⁵¹.

Cette disposition est une des plus sévères du droit pénal fiscal vu que la responsabilité solidaire, conformément à une certaine doctrine¹⁵⁵², porte sur la totalité de la dette fiscale et que la personne condamnée peut aussi être tenue de la taxe dont la fraude est imputée à d'autres. Pourtant, cette responsabilité solidaire, qui est liée de plein droit à la condamnation comme auteur ou complice, n'a pas de caractère pénal. La Cour constitutionnelle a en effet décidé que cette obligation solidaire sert à compenser le dommage causé au Trésor par la faute à laquelle ont participé les coauteurs et les complices. Sur base de cet élément, le juge ne peut pas tenir de compte de circonstances

¹⁵⁴⁸ Bruxelles, 3 avril 2008, *Cour. fisc.*, 2008, 516.

¹⁵⁴⁹ C. J. U. E., 26 février 2013, n° C-617/10, Akerberg Fransson, *R. A. B. G.*, 2013, n° 14, 987, note.

¹⁵⁵⁰ C. const., 6 novembre 2008, n° 157/2008, *Fisc. Act.*, 2009, n° 4, 11.

¹⁵⁵¹ Voir aussi: C. const., 16 juillet 2009, *M. B.*, 11 septembre 2009, 61834.

¹⁵⁵² Cass., 11 octobre 1996, *Cour. fisc.*, 96/588.

atténuantes, ce qui fait qu'il ne peut pas accorder, par exemple, un sursis au responsable solidaire. Mais la personne condamnée a le droit d'intenter une action récursoire contre les autres personnes responsables. Les litiges qui découleraient de la fixation du montant de l'impôt élué, du recouvrement de cet impôt ou du droit de recours du coauteur ou du complice condamné à la solidarité contre les autres condamnés doivent cependant faire l'objet d'un contrôle de pleine juridiction par le juge compétent¹⁵⁵³.

5951, 50

A partir du 6 avril 1999, par l'abrogation de l'article 74, § 4 du C.T.V.A., la règle générale «le criminel tient le civil en état» s'applique à nouveau. Jusqu'à cette date, on appliquait, en matière de T.V.A., le principe suivant lequel, si un juge considérait que la solution d'un litige fiscal était de telle nature qu'elle pouvait avoir une influence sur l'action publique, le procès pénal était suspendu jusqu'à ce qu'il soit statué définitivement dans l'affaire fiscale¹⁵⁵⁴. La Cour de cassation a récemment décidé que le juge qui doit statuer sur le litige fiscal n'est pas tenu de suspendre l'instruction de la cause mais il peut le faire, même s'il est lié par la décision du juge pénal en raison de l'autorité de la chose jugée en matière pénale¹⁵⁵⁵.

Chapitre IV Demande de restitution

Section I.

Cas de restitution

5952

art. 75 C.T.V.A.

La restitution de T.V.A. (et le cas échéant des amendes et intérêts acquittés sur réquisition de l'administration) ne peut être accordée que dans les cas prévus par le C.T.V.A. (art. 75 C.T.V.A.).

5953

art. 76 § 1^{er} et 2 C.T.V.A.

L'article 76, § 1^{er} du C.T.V.A. accorde le droit à restitution des soldes créditeurs de T.V.A., ainsi que des excédents des comptes spéciaux au profit de l'assujéti¹⁵⁵⁶.

L'article 76, § 2 du C.T.V.A. offre la possibilité d'exercer le droit à déduction par voie de restitution, aux assujétis qui ne sont pas établis en Belgique et qui ne possèdent pas de représentant responsable (voir n° 5503) ou d'immatriculation directe et aux assujétis occasionnels.

L'administration de la T.V.A. peut, sur la base de l'article 76, § 1^{er}, alinéa 3 du C.T.V.A., imputer les remboursements qui doivent être faits aux assujétis sur des dettes fiscales ultérieures, pour autant que celles-ci

¹⁵⁵³ C. Const., 9 juillet 2009, n° 105/2009, *F.J.F.*, N° 2009/273; C. Const., 16 juillet 2009, n° 117/2009, *F.J.F.*, N° 2009/274; C. Const., 20 octobre 2009, n° 159/2009, *F.J.F.*, N° 2010/124; Anvers, 20 octobre 2009, *T.F.R.*, 2010, n° 378, 321.

¹⁵⁵⁴ DUBOIS, H., «Administratief luid: BTW en andere belastingen», dans PEETERS, B., (éd.), *De hervorming van de fiscale procedure*, Anvers, Maklu, 1999, 171-203; Cass., 15 février 2000, *A.F.T.*, n° 10, 2000, p. 434, avec note JACQUES, D.

¹⁵⁵⁵ Cass., 12 décembre 2008, F.06.0111.N., *F.J.F.*, N° 2009/156.

¹⁵⁵⁶ *Fiscologie*, 1999, 704, 6-7.

s'appuient sur un titre exécutoire. L'administration ne dispose pas d'un titre exécutoire lorsque la contrainte en vertu de laquelle la retenue a été effectuée, a fait l'objet d'une opposition¹⁵⁵⁷. Pour retenue des excédents de T.V.A., voir n° 5861.

5954

art. 77 § 1^{er} C.T.V.A.

L'article 77, § 1^{er} du C.T.V.A. accorde un droit à restitution de la T.V.A. ayant grevé une livraison de biens, une prestation de services ou l'acquisition intracommunautaire d'un bien dans sept cas:

1. lorsqu'elle représente une somme supérieure à celle qui est légalement due;
Dans de telles circonstances où l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, le principe de la neutralité de la T.V.A. exige que la T.V.A. indûment facturée puisse être régularisée, sans qu'une telle régularisation puisse être subordonnée, par les Etats membres, à la bonne foi de l'émetteur de ladite facture.
Il appartient, en principe, aux Etats membres de définir la procédure selon laquelle la T.V.A. indûment facturée peut être régularisée, pourvu que cette régularisation ne dépende pas du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale¹⁵⁵⁸. Si le client réclame la T.V.A. auprès de son fournisseur parce que cette T.V.A. n'était pas légalement due, cette régularisation doit se faire sans délai (obligation de limiter le dommage)¹⁵⁵⁹.
La T.V.A. qui a été prélevée en contrariété avec la législation doit être restituée. Au sujet du montant à restituer, l'Etat membre est également redevable des intérêts¹⁵⁶⁰.
2. en cas de rabais de prix consenti au cocontractant;
L'article 11 A, § 3, *sub b*, et C, § 1^{er} de la Sixième Directive doit être interprété en ce sens que la base d'imposition est l'intégralité du prix catalogue des biens vendus au client, réduit à due concurrence du montant de cette ristourne au moment où celle-ci est retirée ou utilisée d'une autre manière par le client¹⁵⁶¹.
L'Etat membre peut faire dépendre la restitution de la présentation d'un accusé de réception, délivré par le client. La non-présentation d'un tel accusé de réception ne peut pas constituer un obstacle à la restitution si le fournisseur a fourni les efforts nécessaires pour obtenir cette confirmation (principe de proportionnalité)¹⁵⁶².
3. lorsque le fournisseur crédite son cocontractant pour le renvoi d'emballages ayant servi au transport de biens livrés;
4. lorsque la convention a été résiliée avant la livraison du bien ou l'exécution de la prestation;
5. lorsque la convention a été annulée ou résolue, soit à l'amiable, soit en justice par une décision passée en force de chose jugée¹⁵⁶³;
6. lorsque le bien livré est repris par le fournisseur dans les six mois à compter de la livraison ou de l'acquisition intracommunautaire d'un bien sans réalisation, par l'une des parties contractantes, d'un bénéfice pécuniaire sur le prix;
7. en cas de perte totale ou partielle de la créance du prix¹⁵⁶⁴.

¹⁵⁵⁷ Gand, 1^{er} septembre 1995, *F.J.F.*, N° 1996/124.

¹⁵⁵⁸ C.J.C.E., 19 septembre 2000, aff. C-454/98, Schmeink et Colfret, *F.J.F.*, N° 2001/67; *Cour. fisc.*, 2000, n° 16, 459; *A.F.T.*, 2001, n° 1, 41, avec note VANDENBERGHE, L.

¹⁵⁵⁹ Trib. Louvain, 15 janvier 2010, *Fisc. Act.*, 2010, n° 10, 11.

¹⁵⁶⁰ C.J.U.E., 19 juillet 2012, n° C-591/10, Littlewoods Retail Ltd e.a., *J.Q.U.E.C.* 29 septembre 2012, n° 295, 5.

¹⁵⁶¹ C.J.C.E., 29 mai 2001, aff. C-86/99, *Freemans Plc.*, *Fiscologie*, 804, 6; *Intern. Fisc. Act.* 2001, n° 6, 5; voir aussi *Q.R.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 48, p. 5670-5672, *Q* n° 353, Fournaux, 23 mai 2000.

¹⁵⁶² C.J.U.E., 26 janvier 2012, n° C-588/10, Kraft Foods Polska SA, *T.F.R.* 2012, n° 417, 277.

¹⁵⁶³ En ce qui concerne les sociétés de financement, voir *Circ.* n° 20 de 1975.

¹⁵⁶⁴ Le fait que les sommes reçues par le redevable ont par la suite été volées, n'est pas une cause de diminution de la T.V.A. due au Trésor (*Q.R.*, Ch. repr., n° 046, 2008-2009, 55-57, *Q* n° 107, Van De Velde, 14 janvier 2009).

Le remboursement de la T.V.A. en cas de non-paiement partiel ou total ne dépend pas du fait que le prix est payé en nature ou en argent. Ceci découle du fait que le système de T.V.A. ne favorise pas les transactions pour lesquelles la contrepartie est monétaire: une éventuelle discrimination limiterait la liberté des opérateurs de choisir le contrat qu'ils estiment le plus approprié pour satisfaire leurs intérêts économiques. Le fait d'accorder le remboursement de la T.V.A. exclusivement aux opérations dont la contrepartie est monétaire excède la mesure strictement nécessaire pour éviter un risque de fraude fiscale¹⁵⁶⁵.

La question de savoir à quel moment la perte peut être considérée comme certaine, dépend des circonstances de fait propres à chaque cas.

En ce qui concerne les pertes sur créances par suite de faillite, la perte sera, en principe, à partir du 30 avril 2005, considérée comme liquide et certaine au moment de la date du jugement prononçant la faillite¹⁵⁶⁶. Le curateur ne doit délivrer aucune attestation en la matière. En cas de vérification par l'administration, l'assujetti ne doit se référer qu'à l'existence du jugement déclaratif de la faillite¹⁵⁶⁷.

Avant cette modification législative, la perte n'était considérée comme certaine et liquide qu'au moment de la clôture de la faillite. Toutefois, lorsque le créancier était en possession d'une attestation du liquidateur (ou du curateur) qui indiquait le montant des créances qui pouvait être considéré avec certitude comme ne pouvant donner lieu à aucune récupération au cours de la liquidation, l'administration acceptait que la perte puisse, à concurrence de ce montant, être considérée comme certaine dès le moment de la délivrance de cette attestation¹⁵⁶⁸.

Pour les faillites qui datent d'avant l'entrée en vigueur du nouveau régime et qui n'étaient pas encore clôturées à ce moment, on applique la règle suivant laquelle l'action en restitution est née le 30 avril 2005¹⁵⁶⁹.

La Loi sur la continuité des entreprises est entrée en vigueur le 1^{er} avril 2009¹⁵⁷⁰. Suite à l'extension des possibilités de soutenir une entreprise en difficultés, le moment auquel naît le droit à la restitution a été adapté en fonction des différentes possibilités. L'action en restitution prend naissance¹⁵⁷¹:

- en cas de réorganisation judiciaire par accord collectif, à la date de l'homologation par le tribunal, en ce qui concerne les créances dont l'abattement est acté dans le plan de réorganisation;
- en cas de réorganisation judiciaire par accord amiable, à la date du jugement qui constate l'accord amiable, en ce qui concerne les créances dont l'abattement est acté dans l'accord;
- à la date du jugement de clôture de la procédure de réorganisation judiciaire par transfert sous autorité de justice, en ce qui concerne les créances n'ayant pas pu être apurées à la suite du transfert.

La Loi sur la continuité des entreprises prévoit aussi la possibilité d'un accord amiable extrajudiciaire. Dans cette hypothèse, on ne peut pas affirmer sans plus que la créance

¹⁵⁶⁵ C. J. C. E., 3 juillet 1997, aff. C-330/95, *Goldsmiths, J. O. C. E.*, 1997, I-3801.

¹⁵⁶⁶ Loi du 7 avril 2005, *M.B.*, 20 avril 2005.

¹⁵⁶⁷ C. R. A., Commission des Finances et du Budget de la Chambre, *CCM* 414, 31-32, *Q* n° 9792, Terwingen, 14 janvier 2009.

¹⁵⁶⁸ *Q R*, Sénat, www.monKEY.be, Question 81/006, *Q*, n° 6, Peeters, 22 décembre 1981; *Q R*, Chambre, www.monKEY.be, Question 83/029/2, *Q*, n° 29, Desseyn, 26 octobre 1983; *Q R*, Sénat, n° 111, 1995-1996, 506-508, *Bull. contr.*, n° 761, *Q* n° 36, Raes, 9 janvier 1996, *Revue T.V.A.*, n° 120; *Q R*, Ch. repr., n° 44, 1995-1996, 6022, *Q* n° 463, Van Den Eynde, 18 juin 1996, *Revue T.V.A.*, n° 123.

¹⁵⁶⁹ *Q* n° 6650, Hagen Goyvaerts, *Compte-rendu analytique*, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, n° 51, *CCM* 581, 37.

¹⁵⁷⁰ Loi 31 janvier 2009, *M.B.*, 9 février 2009.

¹⁵⁷¹ Art. 3, A. R. n° 4, 29 décembre 1969, relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

soit totalement ou partiellement perdue.

Le droit à la restitution en vertu de l'article 77, § 1^{er}, 7° du C.T.V.A., peut être accordé à une autre personne que le fournisseur ou prestataire de service initial (art. 1^{er} 3° A.R. n° 3). Les assureurs de crédit qui sont intégralement subrogés dans les droits de leurs assurés, peuvent exercer le droit de restitution¹⁵⁷².

Si le fournisseur ou le prestataire de services qui a obtenu la restitution de la T.V.A. en cas de perte d'une créance, recouvre quand même par la suite tout ou partie de la somme qui avait été considérée comme irrécouvrable, il doit reverser au Trésor le montant de la T.V.A. correspondant au montant recouvré (art. 79 al. 3 C.T.V.A.).

Pour satisfaire à cette obligation de remboursement en cas de faillite, les curateurs doivent déposer, à la fin de chaque année civile, un état de la situation de la faillite en matière de la T.V.A. en ce qui concerne les contrats¹⁵⁷³. Dans le mois du jugement ordonnant la clôture de la faillite, les curateurs transmettent à l'administration de la T.V.A. et à l'A.F.E.R. une copie du compte simplifié corrigé ainsi qu'un relevé des sommes qui ont été effectivement versées aux divers créanciers¹⁵⁷⁴.

5955

art. 2 A.R. n° 4 et art. 77 § 1^{er} bis C.T.V.A.

Excepté lorsque le destinataire à l'importation est un assujetti tenu au dépôt de déclarations T.V.A. et qui peut déduire intégralement la T.V.A. acquittée lors de l'importation (art. 2 A.R. n° 4), la restitution est accordée dans les cas énumérés à l'article 77, § 1^{er} bis du C.T.V.A.:

1. dans les cas visés au n° 5954, points 1 et 2;

Le Code T.V.A. réglant explicitement à l'article 77, § 1^{er} bis, la restitution dans les cas où la T.V.A. payée à l'importation excède la T.V.A. légalement due, on ne peut plus faire appel pour ces cas aux dispositions du C. Civ. relatives au droit à restitution d'un paiement indu¹⁵⁷⁵.

2. dans le cas visé au n° 5954, point 3, à condition que l'emballage ait été renvoyé hors de l'UE;
3. dans les cas visés au 5954, point 5, à condition que le bien ait été réexporté dans les six mois à compter de l'annulation ou de la résolution de la convention;
4. lorsque, dans les six mois qui suivent la déclaration pour la mise à la consommation, le bien a été réexporté à destination du fournisseur établi en dehors de l'UE ou sur son ordre, sans que l'une des parties ait réalisé un bénéfice pécuniaire sur le prix;
5. lorsque, avant d'avoir quitté la surveillance de la douane, le bien a été détruit par suite d'un cas de force majeure ou d'un accident et que, selon la réglementation douanière, une restitution des droits d'entrée peut être accordée ou pourrait être accordée, si le bien était passible de droits d'entrée;
6. lorsque, après avoir été déclaré pour la consommation, le bien est déclaré pour une autre destination qui ne rend pas la taxe exigible et que, selon la réglementation douanière, une restitution des droits d'entrée peut être accordée ou pourrait être accordée, si le bien était passible de droits d'entrée;

¹⁵⁷² Voir Déc. n° E.T. 112.070, 15 mai 2007.

¹⁵⁷³ Art. 34 § 2 Loi sur les faillites.

¹⁵⁷⁴ Art. 80 Loi sur les faillites.

¹⁵⁷⁵ Trib. Bruxelles, 30 juin 2000, *T.F.R.*, 2000, n° 192, 1081, note DEREZ, B.

7. lorsque, par suite de mesures prises par l'autorité compétente, le bien ne peut être utilisé pour le but en vue duquel il a été importé et que le bien est réexporté en dehors de l'UE ou qu'il est détruit sous la surveillance de l'autorité.

5956

En vertu de l'article 77, § 2, du C.T.V.A., la T.V.A. acquittée lors de l'achat ou de l'importation d'un véhicule automobile pour le transport de personnes, est restituée pour autant que la voiture acquise ou importée soit utilisée comme moyen de transport personnel, pendant au moins trois ans, par un handicapé qui n'utilise qu'une seule voiture à la fois et qui satisfait à toutes les conditions pour bénéficier du taux réduit de 6 %.

5957

Conformément à l'article 77bis du C.T.V.A., lorsque, dans le cas visé à l'article 25quinquies, § 4 du C.T.V.A. (voir n° 5444), 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 T.V.A. 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 T.V.A. dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

Section II.

Ayant s-droit à la restitution

5958

art. 1^{er} A.R. n° 4

Parce qu'en règle générale, le fournisseur ou prestataire de services verse la T.V.A. à l'Etat, il est (non pas son client qui l'a payé en trop¹⁵⁷⁶) l'ayant droit à la restitution de la T.V.A. qu'il a versée en trop. Il s'ensuit que (sauf dérogation accordée par l'administration), la restitution doit être demandée:

1. par celui qui a repris le montant de la T.V.A. dans sa déclaration et qui a acquitté le solde ressortant de cette déclaration, en ce qui concerne les opérations réalisées à l'intérieur du pays ainsi que l'importation avec report de perception;
2. par celui qui détient un document d'importation le désignant comme destinataire et constatant le paiement de la T.V.A., en ce qui concerne l'importation avec paiement de la T.V.A.;
3. par celui qui a payé la T.V.A. ou pour compte de qui elle a été payée, en ce qui concerne un paiement qui a été fait sur réquisition de l'administration (non par le biais d'une déclaration T.V.A.).

Suivant le Tribunal de première instance de Bruxelles, la restitution ne peut s'effectuer qu'à la personne qui a acquitté la T.V.A. s'il s'agit d'une opération réalisée dans le pays¹⁵⁷⁷.

5959

art. 10 A.R. n° 4

¹⁵⁷⁶ Voir *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 77, 224; J.P., Deurne, 7 février 1986, *F.J.F.*, N° 1988/20.

¹⁵⁷⁷ Trib. Bruxelles, 30 juin 2000, *Fi scol oque*, 2002, 848, 11.

La restitution visée au n° 5956 est accordée à l'acquéreur ou à l'importateur du véhicule automobile (art. 10 A.R. n° 4).

Sect i o n I I I .

Nai s s a n c e d e l ' a c t i o n e n r e s t i t u t i o n

5960

La demande en restitution prend naissance, *en principe*, à la date où survient la cause de restitution (voir n° 5954). Ainsi par exemple, pour la T.V.A. qui n'est pas légalement due, l'action en restitution naît au moment où le caractère indu est établi¹⁵⁷⁸.

5961

art. 3 A.R. n° 4
art. 77 § 1^{er} 7° C.T.V.A.

L'action en restitution visée à l'article 77, § 1^{er}, 7° du C.T.V.A. prend naissance:

- en cas de faillite, à la date du jugement déclaratif de faillite;
- en cas de réorganisation judiciaire par accord collectif, à la date de l'homologation par le tribunal;
- en cas de réorganisation judiciaire par accord amiable, à la date du jugement qui constate l'accord amiable à la date du jugement de clôture de la procédure de réorganisation judiciaire par transfert sous autorité de justice (voir n° 5954).

Les règles en matière de réorganisation judiciaire sont d'application à partir du 1^{er} avril 2009. Jusqu'à cette date, l'action en restitution dans le cas d'un concordat judiciaire prenait naissance à la date du sursis définitif en ce qui concerne les créances dont l'abattement est acté dans le plan de redressement.

Sect i o n I V .

M o d e d ' e x e r c i c e d e l ' a c t i o n e n r e s t i t u t i o n

5962

art. 5 § 1^{er} et § 2 A.R. n° 4

Pour l'assujetti ou la personne morale non assujettie tenu, selon le cas, au dépôt de la déclaration visée à l'article 53^{ter}, 1° du C.T.V.A., la restitution a lieu par imputation sur le montant des taxes dues pour la période de déclaration, du total des taxes pour lesquelles la cause de la restitution est survenue au cours de cette période (art. 5 § 1^{er} A.R. n° 4). L'imputation peut encore se 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 (art. 5 § 2 A.R. n° 4, voir n° 5960 et 5963). Le délai de trois ans dans lequel l'action en restitution doit être introduite, a été accepté par la Cour de justice¹⁵⁷⁹.

art. 7 A.R. n° 4

La T.V.A. à restituer par voie d'imputation s'ajoute à la T.V.A. déductible (art. 7 A.R. n° 4), par inscription dans la grille 62 de la déclaration périodique à la T.V.A.

¹⁵⁷⁸ Cass., 24 janvier 2000. Pour une application: Trib. Bruxelles, 18 mai 2010, *Cour. fisc.*, 2010, 523 (le caractère indu de la T.V.A. payée était certain au moment où l'arrêt en matière d'impôts directs est devenu définitif).

¹⁵⁷⁹ C. J. U. E., 21 janvier 2010, aff. C-472/08, Alstom Power Hydro, *F. J. F.*, N° 2010/247.

art. 6 et 14 al. 2 A.R. n° 4

Une restitution de T.V.A. (éventuellement des amendes et intérêts) acquittée sur réquisition de l'administration ne peut avoir lieu par imputation (art. 6 et 14 al. 2 A.R. n° 4).

art. 9 § 1^{er} et § 2 A.R. n° 4

Lorsque l'ayant-droit à la restitution est une personne établie en Belgique autre qu'un assujetti ou une personne morale non assujettie, il doit introduire sa demande en restitution auprès du service de contrôle (art. 9 § 1^{er} A.R. n° 4). Lorsque l'ayant-droit n'est pas établi en Belgique, et, s'il s'agit d'un assujetti, qu'il n'effectue aucune opération imposable dans le pays, et, s'il s'agit d'une personne morale non assujettie, qu'elle n'effectue en Belgique aucune opération imposable autre que des acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs, l'ayant-droit à la restitution doit introduire une demande en restitution au bureau central de T.V.A. pour assujettis étrangers (art. 9 § 2 A.R. n° 4; voir n° 5889).

Sect ion V.

Dé la i d' ex er ci ce de l' ac ti on en re st i tu ti on

5963

art. 82 C. T. V. A.

L'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes est prescrite à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes est intervenue (art. 82bis C.T.V.A.).

5964

art. 90 C. T. V. A.

art. 14 al. 2 A. R. n° 4

Lorsqu'un assujetti a exercé son action en restitution dans les formes requises et dans le délai de restitution, l'administration peut la rejeter par lettre recommandée à la poste. L'assujetti peut intenter une action en justice avant l'expiration de la troisième année civile selon le cas, soit celle de la notification par lettre recommandée à la poste d'une décision rejetant la demande de restitution présentée à l'administration, soit celle du paiement des taxes (art. 90 C.T.V.A.; art. 14 al. 2 A.R. n° 4)¹⁵⁸⁰. L'assujetti T.V.A. doit citer, à cet effet, le contrôleur en chef compétent¹⁵⁸¹.

5965

Les restitutions dont les causes d'exigibilité sont nées à partir du 1^{er} janvier 1999 sont soumises à la nouvelle procédure fiscale¹⁵⁸². En pratique, cela signifie que ces procédures doivent être portées devant les tribunaux fiscaux et être introduites par requête (l'introduction par citation reste toutefois possible). L'abrogation de l'article 90 du C.T.V.A. ne rend pas claire la question de savoir si le contrôleur en chef doit encore être considéré comme partie adverse. Dans la situation actuelle de la législation, il est, par conséquent, conseillé d'introduire la citation ou la requête, non seulement contre

¹⁵⁸⁰ Voir Anvers, 18 février 1986, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 86, 212; la citation n'est possible qu'en cas de rejet préalable de la demande en restitution par l'administration: Anvers, 29 avril 1985, *F.J.F.*, N° 1986/ 92.

¹⁵⁸¹ Vu la modification de l'art. 14 A.R. n° 4 par l'A.R. du 16 juin 2003 (*MB.*, 27 juin 2003), cette citation peut désormais encore s'effectuer *via* une requête contradictoire.

¹⁵⁸² Art. 60 et s. loi du 15 mars 1999, *MB.*, 27 mars 1999.

l'Etat belge en la personne du contrôleur en chef, mais aussi en la personne du Ministre des finances.

Secti on VI .

Formal ités de l' action en restituti on

5966

art. 13 A.R. n° 4

Aucune restitution ne peut être obtenue valablement si les formalités de l'A.R. n° 4 ne sont pas observées. Les ayants droit peuvent cependant être relevés de la déchéance dans certains cas (art. 13 A.R. n° 4).

art. 4 § 1^{er} A.R. n° 4

D'après l'article 4, § 1^{er} de l'A.R. n° 4, l'assujetti ou la personne morale non assujettie qui, selon le cas, est tenu au dépôt d'une déclaration ordinaire à la T.V.A. ou des déclarations spéciales visée à l'article 53^{ter}, 1° du C.T.V.A., doit:

- a. établir un document rectificatif indiquant le montant à restituer;
- b. inscrire ce document, dans des cas déterminés, dans un registre spécial;
- c. adresser à son cocontractant un double de ce document revêtu de la mention «T.V.A. à reverser à l'Etat dans la mesure où elle a été initialement déduite» (art. 79 C.T.V.A.).

art. 79 C.T.V.A.

5967

En cas de restitution de la T.V.A. payée lors d'une acquisition intracommunautaire de biens, ou lors d'une prestation de services ou d'une livraison de biens, pour lesquelles la taxe est due par le cocontractant, il faut reverser la T.V.A. à l'Etat dans la mesure où la taxe a été initialement déduite.

Chapi t r e V Prescription

- Bibliographie – DE WIT, G., «De verjaringstermijnen inzake BTW», *T.F.R.*, 2004, 895-900.
– SEPULCHRE, V., «La prescription des impôts et taxes en cas d'instance en justice. Les dernières modifications en matière d'impôts sur les revenus et comparaison avec la T.V.A.», *R.G.C.F.*, 2004, n° 2, 17-32.

5968

L'action en recouvrement de la T.V.A., des intérêts et des amendes administratives se prescrit à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de la taxe, intérêts et amendes est intervenue¹⁵⁸³.

Le délai de prescription peut toutefois atteindre sept ans¹⁵⁸⁴, en cas d'information

¹⁵⁸³ A propos du point de départ du délai de prescription, voir C.J.C.E., 19 novembre 1998, aff. C-85/97, Société financière d'investissements SPRL, *Fisc. Act.*, 1998, n° 43, 1; *Rec.*, I-7447, Trib. Bruxelles, 6 avril 2000, *Fiscologie*, 2000, 773, 12.

¹⁵⁸⁴ La Loi-programme du 22 décembre 2008 a supprimé le délai de cinq ans en cas de fraude. Voir au sujet des nouveaux délais: Circ. n° AAF/2009 – Cl. RH.81/597.982 (AFER n° 35/2009), 1^{er} juillet 2009.

d'autorités étrangères, d'actions judiciaires¹⁵⁸⁵, en cas de découverte d'éléments probants dont l'administration a eu connaissance¹⁵⁸⁶ qui démontre que les opérations taxables en Belgique n'ont pas été déclarées, en cas de déductions fiscales appliquées à tort ou en cas d'opérations exonérées à tort¹⁵⁸⁷. De même, le délai de prescription prolongé de sept ans s'applique en cas de fraude¹⁵⁸⁸. Ce délai de prescription de 7 ans doit être interprété de manière restrictive¹⁵⁸⁹.

Suivant la Cour de cassation, l'administration ne peut invoquer la prolongation du délai de prescription sur la base des éléments probants si elle n'en a pas eu connaissance durant le délai de prescription ordinaire de trois ans. Toutefois, la procédure relative aux éléments probants n'exclut pas que ces éléments nécessitent des actes d'investigation complémentaires¹⁵⁹⁰.

art. 81bis § 2 C.T.V.A.

Lorsqu'il résulte de la procédure visée à l'article 59, § 2, du C.T.V.A. que la T.V.A. a été acquittée sur une base insuffisante, l'action en recouvrement de la taxe supplémentaire, des intérêts, des amendes fiscales et des frais de procédure se prescrit par deux ans à compter du dernier acte de cette procédure (art. 81bis C.T.V.A.).

L'action en restitution de la T.V.A., des intérêts et des amendes fiscales se prescrit à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes est intervenue.

Dans le cas où il n'est pas possible à l'assujéti d'exercer une action en restitution parce que l'excédent n'atteint pas les montants minima qui s'appliquent en la matière, il ne peut être question d'une quelconque prescription de l'action en restitution, quel que soit le délai pendant lequel le crédit d'impôt reste inscrit sur le compte courant¹⁵⁹¹.

La date de la retenue d'un excédent T.V.A. ne vaut pas comme point de départ du délai de prescription pour l'action en restitution¹⁵⁹².

¹⁵⁸⁵ L'action judiciaire doit effectivement démontrer que les opérations imposables n'ont pas été déclarées, que les opérations ont été indûment exonérées ou que la T.V.A. a été déduite à tort (cf. Trib. Bruges, 21 décembre 2008, *F.J.F.*, N° 2010/ 56).

¹⁵⁸⁶ Le service de contrôle fiscal ne pouvait aller lui-même à la recherche d'éléments probants parce que, dans ce cas, ceux-ci n'étaient pas 'venus à sa connaissance' (Trib. Bruxelles, 15 janvier 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 422). Voir aussi: Trib. Anvers 3 avril 2009, *Fiscologue*, 2009, n° 1157, 1 («éléments probants» impliquent qu'aucune enquête complémentaire n'est nécessaire). On ne peut pas déduire du texte légal que les éléments probants doivent provenir d'une autre administration ou de tiers (Cass., 27 novembre 2009, *R.G.C.F.*, 2010, n° 3, 213). La Cour a cassé sur cette base un arrêt de la Cour d'appel de Liège (Liège, 25 avril 2008, *R.G.C.F.*, 2009, n° 1, 57).

¹⁵⁸⁷ Cass., 18 janvier 2013, *Fiscologue*, 2013, n° 1352, 11. L'application incorrecte d'une exonération a été reprise dans la loi, avec une entrée en vigueur au 29 décembre 2008. Les autres contraventions ne pouvaient précédemment tomber sous le délai de prescription prolongé. Le simple fait qu'il a été démontré que la déclaration d'opérations imposables n'a pas conduit à une perception correcte de la taxe légalement due ou que des opérations imposables ont été exemptées à tort en Belgique, n'implique pas que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique.

¹⁵⁸⁸ DUBOIS, H., «Administratief luik: BTW en andere belastingen», dans PEETERS, B. (éd.), *De hervorming van de fiscale procedure*, Anvers, Maklu, 1999, 171-203; DAUGNET, V., *De nieuwe fiscale procedure. Commentaar bij de wetten van 15 en 23 mars 1999*, Kalhout, Biblio, 1999, 63-73; Circ. n° 2000/2 du 26 mai 2000 relative au point de départ du délai de prescription des actions en paiement de la taxe.

¹⁵⁸⁹ Trib. Liège, 27 février 2007, *F.J.F.*, N° 2007/205.

¹⁵⁹⁰ Cass., 27 avril 2012, *F.J.F.*, N° 2012/266, *T.F.R.*, 2013, n°433, 21 note PANIS, W et HENDRIKX, M., «Hof van Cassatie herschrijft verjaringstermijnen inzake vordering tot voldoening van btw»; Anvers, 13 mars 2012, *T.F.R.*, 2012, n° 425, 685.

¹⁵⁹¹ *Q.R.*, Chambre 2005-2006, n° 138, 27090-27092, *Q* n° 1409, Van Der Maelen, 11 septembre 2006.

¹⁵⁹² Cass., 23 novembre 2012, *T.F.R.*, 2012, n° 439, 306 note DELANOTE, M., «Een inhouding bij betwisting van btw-schulden kwalificeert niet als een betaling».

art. 82bis C.T.V.A.

Lorsque, conformément à l'article 5 A.R. n° 4, un assujetti a exercé son droit à restitution dans une déclaration périodique, dans la forme et les délais requis, la prescription établie par l'article 82 du C.T.V.A. ne court qu'à partir de la date à laquelle l'administration porte à la connaissance de cet assujetti, par lettre recommandée à la poste, la décision qui rejette la demande de restitution (art. 14 A.R. n° 4)¹⁵⁹³.

Ceci vaut du reste également en ce qui concerne le droit à restitution qui est valablement exercé au moyen d'une demande ordinaire en restitution, conformément à l'article 9 de l'arrêté royal précité.

Les prescriptions, tant pour le recouvrement que pour la restitution de la T.V.A., des intérêts et des amendes fiscales, sont interrompues de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et s. du Code civil. L'interruption de la prescription s'applique aussi à l'égard du gérant qui en tant qu'auteur d'une infraction visée aux articles 73 et 73bis C.T.V.A., est tenu solidairement au paiement de la taxe éludée¹⁵⁹⁴. En ce cas, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, est acquise cinq ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription, s'il n'y a pas instance en justice.

La déclaration, par le créancier, de sa créance envers la faillite, et l'admission consécutive au passif interrompent la prescription, tant à l'égard de la masse qu'à l'égard du failli lui-même. Il résulte, en outre, d'une lecture conjointe de l'article 2251 C. Civ. et de l'article 452 de la loi sur les faillites que la prescription ne court pas contre un tel créancier ayant déclaré sa créance et ce, tant que la faillite n'est pas clôturée¹⁵⁹⁵.

Suivant la Cour d'appel de Gand, la reprise d'une dette T.V.A. dans la comptabilité est un acte d'interruption, qui indique le caractère délibéré de la reconnaissance de dette par l'assujetti¹⁵⁹⁶. La Cour d'appel d'Anvers a également décidé qu'une inscription de la dette T.V.A. dans la comptabilité, sous la rubrique 'T.V.A. à payer' peut être considérée comme une reconnaissance de dette avec effet interruptif de prescription valable, conformément à l'article 2248 C. Civ.¹⁵⁹⁷.

Le paiement, par l'assujetti, est considéré comme une reconnaissance sous réserve de contestation, de sorte que la prescription est interrompue¹⁵⁹⁸.

Toute instance en justice relative à l'application ou au recouvrement de la taxe, qui est introduite par l'Etat belge, par le redevable T.V.A. ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette, suspend le cours de la prescription. Cette suspension débute avec l'acte introductif d'instance et se termine lorsque la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée. Pour les dettes qui sont nées après l'entrée en vigueur de la Loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, cette suspension a été réglée expressément à l'article 83 C.T.V.A. N'était pas claire la question de savoir si l'opposition à la contrainte relative à des dettes nées avant le 1^{er} janvier 1999 avait également un effet suspensif. La Cour de cassation a répondu de manière affirmative. En d'autres mots, pour ces dettes anciennes également, l'opposition à contrainte avait

¹⁵⁹³ Voir pour une application: Trib. Anvers, 14 décembre 2007, *Fiscalog* 2008, n° 1133, 14.

¹⁵⁹⁴ Trib. Anvers, 4 avril 2008, *T.F.R.* 2008, n° 352, 1078, note SCHEPENS T. Confirmé en appel: Anvers, 2 février 2010, *T.F.R.*, 2010, n° 381, 439.

¹⁵⁹⁵ Cass., 23 novembre 1997, *Rev. T.V.A.*, 1998, n° 136, 645.

¹⁵⁹⁶ Gand, 22 juin 2010, *F.J.F.*, N° 2011/ 266.

¹⁵⁹⁷ Anvers, 6 mars 2012, *T.F.R.*, 2012, n° 429, 877.

¹⁵⁹⁸ Trib. Bruges, 8 janvier 2002, www.monKEY.be, *Jurisprudence*, n° BR1 02/ 2.

comme effet la suspension du délai de prescription¹⁵⁹⁹. Il y a suspension du délai de prescription à l'égard de l'associé/gérant qui, sur la base de l'article 73sexies C.T.V.A., est solidairement tenu de la T.V.A. lorsque la société a signifié opposition contre la contrainte¹⁶⁰⁰.

La renonciation au temps couru de la prescription est assimilée, quant à ses effets, aux actes interruptifs visés au premier paragraphe de l'article 81 (art. 83 C.T.V.A.¹⁶⁰¹). Il en va de même pour la notification d'une contrainte par lettre recommandée à la poste adressée par le receveur compétent¹⁶⁰².

La Cour d'appel d'Anvers a décidé, dans un arrêt assez surprenant, que les délais de prescription, visés à l'article 81 et s. du C.T.V.A., ne sont d'application que dans la relation entre l'administration et le redevable. La relation entre le redevable et son client est régie entièrement par le droit commun. Le redevable qui est confronté à la perception d'un supplément par l'administration ne pourra, par conséquent, récupérer la T.V.A. auprès de son client que dans la mesure où la créance du redevable sur son client n'est pas encore prescrite sur base du droit commun, c'est à dire sur base de l'article 2271 C. Civ.¹⁶⁰³.

Chapitre VI

Poursuites et instances – Sûretés données au Trésor

- Bibliographie – SOETAERT, F., «Verweermiddelen tegen vrijwaringsmaatregelen en middelen van gedwongen tenuitvoerlegging inzake B.T.W.», *Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 1993-1994*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 287-323.
- AESSELOOS, K., «Het 'derdenbeslag' in de B.T.W.», *Jura Falc.*, 1995-96, 321-343.
 - VANDENBERGHE, L., «Bedenkingen bij het 'derdenbeslag' in de B.T.W.», *Jura Falc.*, 1995-1996, 523-528.
 - VANDENBERGHE, L., «Het consignatieverzoek in B.T.W.-geschillen: geen onoverkomelijke hindernis», *A.F.T.*, 1997, 417-425.

Sect i o n I .

Poursui tes et i nst ances

5969, 10

art. 84 C. T. V. A.

La solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception de la T.V.A. avant l'introduction des instances appartient au Ministre des finances. Il statue sur les requêtes ayant pour objet la remise des amendes fiscales et conclut les transactions avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt (art. 84 C.T.V.A.). Une décision de refus de remise d'une amende doit être motivée, de

¹⁵⁹⁹ Cass., 16 octobre 2008, *F.J.F.*, N° 2009/53, *R.G.F.*, 2009, n° 2, 133, *T.F.R.* 2009, n° 358, 282, note VANERMEN B.

¹⁶⁰⁰ Cass., 15 décembre 2011, F.10.0083.N, Etat belge c. Frans Obbers.

¹⁶⁰¹ *Q.R.*, Ch. repr., 1997-98, n° 151, 8 septembre 1998, 20627, *Q* n° 1479, Fournaux.

¹⁶⁰² Voir Gand, 10 février 2004, *F.J.F.*, N° 2005/25; Trib. Bruxelles, 10 juin 2004, *F.J.F.*, N° 2005/2.

¹⁶⁰³ Anvers, 18 mars 2008, *Btw-brief*, 2008, n° 16, 2.

sorte que les arguments du redevable doivent être analysés avec sérieux¹⁶⁰⁴.

L'assujetti n'est pas lié par un accord, en vertu duquel il devrait payer plus de taxe que ce qui est légalement dû¹⁶⁰⁵.

Malgré l'abrogation explicite de la compétence du Ministre des finances de se prononcer sur des demandes de remises d'amendes administratives, le Ministre (et son délégué, le directeur régional), reste compétent même dans la nouvelle procédure fiscale, pour accorder des remises d'amendes fiscales. Le directeur régional emprunte en effet cette compétence à l'arrêté du Régent du 18 mars 1831¹⁶⁰⁶.

Suivant la Cour d'appel de Gand, le Tribunal civil est compétent pour accorder le report de paiement d'une dette de T.V.A.¹⁶⁰⁷. Cette décision a toutefois été cassée par la Cour de cassation¹⁶⁰⁸. Suivant la Cour, il n'existe aucune disposition légale qui octroie au juge ou au receveur la possibilité de déroger aux délais de déclarations et de paiement de l'article 53 du C.T.V.A., mais il s'agit plutôt d'une tolérance de la part du receveur, dont l'assujetti ne peut tirer aucun droit.

En tout cas, la décision qui rejette la demande d'octroi d'un plan de d'apurement d'une dette T.V.A., doit être formellement motivée sur base de la Loi du 29 juillet 1991¹⁶⁰⁹.

5969, 20

art. 84bis C. T. V. A.

Dans les cas spéciaux, le directeur régional compétent peut accorder l'exonération de tout ou partie des intérêts prévus par l'article 91, § 1^{er} et 2 du C.T.V.A.¹⁶¹⁰. Cette possibilité existe aussi pour les personnes morales¹⁶¹¹.

Les termes «cas spéciaux» ne sont pas définis dans la réglementation T.V.A. Dans la pratique, il semble toutefois que ces «cas spéciaux» concernent principalement la situation financière pénible du requérant¹⁶¹². Les éventuelles instructions existantes au niveau du fisc concernant ces «cas spéciaux» ne peuvent valoir que comme recommandations. Le directeur régional doit effectivement exercer le pouvoir discrétionnaire qui lui est accordé. Un simple renvoi dans la décision aux instructions existantes et leur application «aveugle» violent l'article 84bis C.T.V.A. et constitue une motivation insuffisante¹⁶¹³.

La décision du directeur est une forme de décision gracieuse contre laquelle on ne peut introduire aucune réclamation ni aucun recours devant le tribunal¹⁶¹⁴. Ceci implique

¹⁶⁰⁴ C. d'Et., 3 mars 2008, *F. J. F.*, N° 2008/298.

¹⁶⁰⁵ Bruxelles, 30 octobre 1997, *A. J. T.*, 1998-99, 175; Gand, 1^{er} septembre 1998, *F. J. F.*, N° 1998/268.

¹⁶⁰⁶ TAGHON, C., «Kwijtschel di ng van BTWboeten», *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal*, 2000, n° 3, 3.

¹⁶⁰⁷ Gand, 15 mars 2005, *Cour. fisc.*, 2005/360-362, note SCETE, P.

¹⁶⁰⁸ Cass., 24 avril 2008, F.06.0042.N., *Cour. fisc.*, 2008, 671.

¹⁶⁰⁹ Trib. Namur, 10 octobre 2007, *F. J. F.*, N° 2008/236.

¹⁶¹⁰ *Q R*, Ch. repr., 1986-87, 2181, *Q* n° 251, Van Grembergen, 14 avril 1987, *Rev. T. V. A.*, 1987, n° 77, 254; Sénat, 1987-88, n° 4, 143, *Q* n° 53, de Clippelle, 26 novembre 1990, *Rev. T. V. A.*, 1988, n° 81, 285.

¹⁶¹¹ Liège, 3 février 2010, *Fiscologue*, 2010, n° 1205, 14 (recension BUYSE, C.).

¹⁶¹² www.monKEY.be, Module Btw Vandewinkel, «Geval len waarin de vrijstelling mag worden toegeest aan».

¹⁶¹³ C. d'Et., 3 mars 2008, *F. J. F.*, N° 2008/298.

¹⁶¹⁴ Cass., 27 février 1987, *Cour. fisc.*, 1987, 396.

également qu'une décision négative ne doit pas être motivée¹⁶¹⁵. Depuis la réforme de la procédure fiscale, les tribunaux sont toutefois compétents pour traiter des litiges portant sur l'application d'une loi fiscale (art. 569 3° C. Jud.). Vu que, lorsqu'elle exonère (totalement ou partiellement) des intérêts de retard, l'administration fiscale exerce une compétence discrétionnaire et exclusive, le juge ne peut pas exercer le pouvoir d'appréciation que la loi accorde à l'administration fiscale. Mais le juge peut exercer un contrôle de la légalité¹⁶¹⁶. C'est ainsi que le juge peut vérifier si la décision administrative est fondée sur des motifs légaux, justifiés et admissibles. L'administration fiscale doit, par conséquent, respecter la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs et indiquer explicitement et précisément les éléments qui justifient sa décision¹⁶¹⁷.

5969, 30

art. 84ter C. T. V. A.

Par analogie avec les impôts directs, lorsqu'elle propose d'appliquer le délai de prescription de sept ans pour fraude, l'Administration de la T.V.A. 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 cours. Cette notification doit être effectivement motivée¹⁶¹⁸.

On trouve dans la jurisprudence et la doctrine des débats au sujet du moment qui doit être retenu pour que la notification soit 'préalable'.

L'administration a déclaré, dans sa circulaire du 1^{er} juillet 2009, que cette notification préalable n'est qu'une condition nécessaire pour pouvoir encore opérer une rectification dans le délai complémentaire de quatre ans. La notification préalable ne pourrait en aucune manière constituer une condition pour l'exercice d'un contrôle¹⁶¹⁹. Cette position a été confirmée par quelques décisions judiciaires¹⁶²⁰.

L'administration s'oppose par-là à la thèse selon laquelle le redevable doit être informé au préalable des présomptions de fraude qui posent sur lui, si elle veut exécuter des investigations au cours du délai complémentaire¹⁶²¹. Cette position est suivie par la majorité de la jurisprudence¹⁶²². Le Ministre des finances a précisé qu'il ne se ralliait pas à cette jurisprudence¹⁶²³.

Il n'est toutefois pas nécessaire que la notification ait lieu avant l'expiration du délai

¹⁶¹⁵ Trib. Liège, 3 septembre 2002, *F. J. F.*, N° 2004/24.

¹⁶¹⁶ Trib. Bruxelles, 4 septembre 2008, *R. G. F.* 2009, n° 2, 149, note MARLIÈRE, M et SCHOTTE, C.

¹⁶¹⁷ Anvers, 29 novembre 2005, *F. J. F.*, N° 2006/204.

¹⁶¹⁸ Gand, 2 juin 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 651.

¹⁶¹⁹ Circ. n° AAF/2009-0276-2 – Ci. RH. 81/ 597.982 (AFER n° 35/3009), 1^{er} juillet 2009.

¹⁶²⁰ Bruxelles, 30 septembre 2010, *F. J. F.*, N° 2011/235 et Gand, 3 mai 2011, *T. F. R.* 2011, n° 407, 714, *Fiscalogues* 2011, n° 1268, 13; Gand, 27 mars 2012, *Fiscalogues*, 2012, n° 1316, 13.

¹⁶²¹ Trib. Louvain, 13 juin 2008, *T. F. R.*, 2008, n° 351; Bruxelles, 9 juin 2011, *Fiscalogues*, 2011, n° 1256, 8.

¹⁶²² Bruxelles, 19 mai 2011, *T. F. R.* 2011, n° 407, 720; Bruxelles, 9 juin 2011, *F. J. F.*, N° 2011/291; *Fiscalogues* 2011, n° 1256, 8; Trib. Louvain, 14 mars 2008, *F. J. F.*, N° 2009/208; Trib. Bruges, 21 mars 2011, *Fiscalogues* 2011, n° 1257, 13.

¹⁶²³ *Q. R.*, Chambre 2010-2011, n° 37, 85-87, *Acc. & Fisc.* 2011, n° 34, *Q.*, n° 466 ARENS 13 juillet 2011.

triennal ordinaire¹⁶²⁴.

5969, 40

art. 84^{quater} et 85^{ter} C. T. V. A.

En cas de conflit persistant entre le redevable et l'administration fiscale sur la taxation, le redevable peut introduire une demande de conciliation auprès du service de conciliation fiscale, aussi longtemps qu'aucune procédure judiciaire n'a démarré, qu'aucune expertise de contrôle n'a été requise et qu'aucune décision n'a été rendue au sujet du désaccord¹⁶²⁵. Une conciliation fiscale peut aussi intervenir pour un litige avec le receveur concernant le recouvrement (art. 85^{ter} C.T.V.A.).

art. 84

qui nqui es à 84undeci es C. T. V. A.

A la demande de tout redevable, personne physique, qui n'a plus la qualité d'assujetti T.V.A., ou de son conjoint sur les biens duquel la T.V.A. est mise en recouvrement, le directeur régional peut accorder la surséance indéfinie au recouvrement de la taxe due, des intérêts et amendes (voir Circ. REC – n° 2/2007 (IR/I-1/85.388), 5 septembre 2007)¹⁶²⁶. Le directeur régional soumet sa décision à la condition que le demandeur effectue le paiement immédiat ou échelonné d'une somme dont il fixe le montant. Un tel sursis vise 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.

5970

art. 85 C. T. V. A.

Le premier acte de poursuite pour le recouvrement de la T.V.A., des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires est une contrainte. Elle est décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement. Elle est visée et rendue exécutoire par le directeur régional de l'administration de la T.V.A. ou par un fonctionnaire désigné par lui¹⁶²⁷ et, dans les cas déterminés par le Roi, par le directeur régional de l'administration des douanes et accises, ou par un fonctionnaire désigné par lui. Elle est notifiée par pli recommandé ou par exploit d'huissier (art. 85 C.T.V.A.¹⁶²⁸).

- Selon la Cour de cassation, aucune disposition légale ne prévoit la nullité de la contrainte lorsque la copie du procès-verbal qui est transmise lors de la signification n'est pas signée par l'auteur du procès-verbal¹⁶²⁹. Les articles 59 et 85 du C.T.V.A., l'article 32, 1° du C. jud. et le principe général des droits de la défense ne prescrivent pas que la copie de la contrainte signifiée remise par l'huissier à l'assujetti doit contenir la signature des fonctionnaires qui ont déclaré l'original exécutoire¹⁶³⁰.

¹⁶²⁴ Trib. Bruges, 7 février 2006, *Cour. fisc.*, 2006, 477-479.

¹⁶²⁵ L. du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses, *MB.*, 8 mai 2007.

¹⁶²⁶ Pour un aperçu d'un certain nombre de demandes et l'octroi de la surséance, voir *Q* n° 4-3460, *Wille*, 11 mai 2009.

¹⁶²⁷ A propos de l'intérêt de pouvoir établir que le fonctionnaire est compétent: Liège, 4 juin 2008, *F. J. F.*, N° 2008/296; Cass., 12 février 2009, *Fi scol oque*, 2009, n° 1155, 12. Voir aussi: Mns, 9 décembre 2009, *R G C F.*, 2010, n° 2, 137.

¹⁶²⁸ Circ. n° 18 de 1980.

¹⁶²⁹ Bien que la loi ne prévoit rien à cet égard, il est généralement admis que si une contrainte est fondée sur un procès-verbal (voir n° 5930), ce procès-verbal doit également être porté à la connaissance de l'assujetti. Actuellement, cela se produit concomitamment avec la signification ou la notification de la contrainte (VANDEBERGH, H., *Taxatie en verweer inzake B. T. W.*, Anvers, Kluwer, 1986, 79).

¹⁶³⁰ Cass., 2 décembre 1994, *F. J. F.*, N° 1995/47.

- Il n'a pas été exigé que la délégation formelle soit jointe par le directeur régional à la contrainte¹⁶³¹. Si toutefois le fonctionnaire apparaît être incompétent, la contrainte est nulle sans qu'aucun grief concret ne doive être démontré¹⁶³². Si la preuve de la délégation au fonctionnaire déclarant, visée et exécutoire, n'a pas été fournie, une contrainte ne peut avoir de force exécutoire et ne peut pas avoir de suite¹⁶³³.
- Aucune disposition légale n'empêche qu'une contrainte soit déclarée exécutoire et soit signifiée avant l'expiration de délai qui a été fixé pour paiement volontaire. La signification d'une contrainte ne constitue dès lors pas une violation des principes de bonne administration¹⁶³⁴.
- La circonstance que l'article 85 du C.T.V.A. donne la possibilité de décerner une contrainte pour recouvrer la taxe, les intérêts, les amendes fiscales et les accessoires ne fait pas obstacle à la possibilité pour l'administration de se constituer partie civile conformément aux règles de droit commun lorsque l'action publique est exercée par le ministère public¹⁶³⁵.
- En ce qui concerne la signification de la contrainte à l'étranger, voir Anvers, 12 septembre 1983¹⁶³⁶.
- L'absence d'opposition à une contrainte qui lui est signifiée n'implique pas nécessairement une reconnaissance de l'assujetti¹⁶³⁷.
- L'article 85bis du C.T.V.A. n'exige pas que la saisie-arrêt simplifiée soit faite par courrier recommandé avec accusé de réception, du moins ce n'est pas prescrit à peine de nullité¹⁶³⁸.
- Une contrainte est une voie d'exécution qui, pour sa validité, suppose l'existence d'un titre exécutoire. Il ne saurait y avoir de titre exécutoire en l'absence d'une dette certaine et liquide. Cela implique que la notification de la contrainte est nulle en tant qu'acte d'exécution lorsque la dette d'impôt a été volontairement acquittée¹⁶³⁹.
- Un titre exécutoire suppose que la dette fiscale soit certaine et liquide. Le fait que la contrainte autorise le recouvrement d'un supplément de T.V.A., implique l'existence de la preuve de la dette fiscale. Une contrainte dans laquelle il est indiqué qu'elle est décernée à titre préventif et dans l'attente du résultat d'un litige judiciaire dans un autre dossier, est par conséquent nulle, vu que l'administration fiscale n'était pas encore persuadée de la débité effective du montant et du caractère prouvé du supplément T.V.A.¹⁶⁴⁰.
- Une contrainte est soumise aux prescriptions de la loi du 29 juillet 1991 en matière de la motivation des actes administratifs. Une contrainte qui réfère uniquement aux règles de droit applicables sans mentionner pourquoi ceux-ci s'appliquent dans le cas du contribuable ne satisfait pas à cette obligation de motivation¹⁶⁴¹. L'absence de motivation formelle de la contrainte n'empêche pas que la contrainte reçoit exécution complète s'il apparaît que l'assujetti n'a pas été préjudicié dans ses droits¹⁶⁴².
- Toutefois, la Loi du 29 juillet 1991 n'oblige pas que la contrainte indique comment l'administration fiscale a été informée du fait imposable, ni de quels moyens de preuve elle dispose¹⁶⁴³.
- La motivation de l'acte administratif est appréciée au moment de sa notification¹⁶⁴⁴.
- Ni la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation des actes administratifs, ni aucun autre texte législatif ne s'opposent à ce que l'administration, après l'établissement d'un procès-verbal et d'une contrainte, fasse valoir de nouveaux arguments juridiques et éléments de fait, à condition que les nouveaux éléments ne

¹⁶³¹ Trib. Bruges, 8 mars 2004, *T.F.R.*, 2004, n° 269, 2004/N 106.

¹⁶³² Mns, 9 décembre 2009, *R.G.C.F.*, 2010, n° 2, 137.

¹⁶³³ Cass., 3 mars 2011, *T.F.R.*, 2012, n° 428, 823, note PIROTTE, N., «D'el egatie inzake bt w».

¹⁶³⁴ Gand, 22 novembre 2000, *Cour. fisc.*, 2001, 248, *F.J.F.*, N° 2001/410; *BTWpercent ages van goederen en di en-st en*, n° 353, 10-16.

¹⁶³⁵ Cass., 15 février 2000, *A.F.T.*, n° 10, 2000, 434.

¹⁶³⁶ Anvers, 12 septembre 1983, *R.G.F.*, 1983, 254.

¹⁶³⁷ Trib. Louvain, 29 septembre 1998, pas encore publié.

¹⁶³⁸ Gand, 20 mars 2001, *BTWpercent ages van goederen en di en-st en*, n° 360, 3.

¹⁶³⁹ Cass., 9 mars 2006, *F.J.F.*, N° 2007/294.

¹⁶⁴⁰ Trib. Anvers, 7 septembre 2005, *F.J.F.*, N° 2006/110.

¹⁶⁴¹ Bruxelles, 21 avril 2005, *Cour. fisc.*, 2005, 448-453.

¹⁶⁴² Anvers, 6 septembre 2011, *R.A.B.G.*, 2012, n° 19, 1343; Bruxelles, 19 mai 2011, *R.A.B.G.*, 2012, n° 19, 1349, note VANDEN BRANDEN, J., «Dwangbevel moet op zich niet rechtsgeldig gemotiveerd zijn voor uitwerking te hebben».

¹⁶⁴³ Cass., 20 mars 2008, voir pour un commentaire: VAN BRUSTEM E., «Que reste-t-il de l'obligation de motivation formelle de la contrainte en matière d'impôts indirects après les arrêts de la Cour de cassation des 20 mars et 22 mai 2008?», *R.G.F.* 2009, n° 1, 5.

¹⁶⁴⁴ Liège, 25 janvier 2008, *F.J.F.*, N° 2008/297.

soient formulés que pour soutenir ce qui a déjà été mentionné dans le procès-verbal et la contrainte¹⁶⁴⁵. Une argumentation totalement nouvelle ne peut, par conséquent, pas être acceptée¹⁶⁴⁶.

- Vu les dispositions de la Loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation des actes administratifs, le fondement juridique de la demande de signification de la contrainte ne peut plus être modifié. Il ne peut par conséquent être tenu aucun compte d'une motivation complémentaire de la contrainte dans des conclusions¹⁶⁴⁷.
- Si le fisc recouvre une dette T.V.A. étrangère dans le cadre de l'assistance réciproque au recouvrement et qu'elle joint en l'espèce le titre exécutoire allemand à la contrainte, elle doit traduire ce titre étranger en langue néerlandaise si le redevable est domicilié en Région flamande. A défaut de quoi, la législation linguistique est violée et la contrainte est nulle¹⁶⁴⁸.
- Une contrainte ne peut pas être émise à charge des associés d'une société en nom collectif qui restent en défaut de payer la T.V.A. due. De même, la poursuite en vertu d'une contrainte émise au nom des associés ne peut être intentée contre les associés¹⁶⁴⁹.

5971

art. 85bis C. T. V. A.

Après que la contrainte ait été décernée, le receveur peut faire procéder, par pli recommandé à la poste, à la saisie-arrêt-exécution entre les mains d'un tiers sur les sommes et effets dus ou appartenant au redevable. Hormis le décernement par lettre recommandée et la notification postale, c'est la procédure de droit commun qui est applicable (art. 1539-1544 C. jud.). Lorsque (i) le débiteur saisi s'oppose à la saisie-arrêt-exécution, (ii) le tiers saisi conteste sa dette à l'égard du débiteur saisi ou (iii) un autre créancier s'est opposé, avant la saisie par le comptable, à la remise par le tiers saisi des sommes dues par celui-ci, la saisie-arrêt pratiquée par pli recommandé à la poste garde ses effets conservatoires pendant une période d'un mois. Ceci pour autant qu'il soit fait procéder à une saisie-arrêt-exécution, par exploit d'huissier, avant l'expiration de cette période, et conformément à la procédure du Code judiciaire.

5971, 10

art. 89 C. T. V. A.

L'exécution de la contrainte ne peut être interrompue que par une action en justice¹⁶⁵⁰. Le Tribunal compétent est le Tribunal de première instance¹⁶⁵¹. Est territorialement compétent, le juge qui siège à 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 contestée¹⁶⁵². Un assujetti ne doit pas attendre la contrainte pour engager une procédure devant le tribunal¹⁶⁵³.

¹⁶⁴⁵ Cass., 1^{er} décembre 2005, *T. F. R.*, 2006, n° 37, 712; Cass. 10 février 2012, *Pas.*, 2012, n° 2, 316.

¹⁶⁴⁶ Anvers, 27 juin 2006, *T. F. R.*, 2006, n° 310, 894.

¹⁶⁴⁷ Trib. Gand, 3 octobre 2008, *F. J. F.*, N° 2009/112.

¹⁶⁴⁸ Trib. Gand, 17 septembre 2008, *Fi scol oque*, 2009, n° 1157, 15. *Contra*: Trib. Anvers, 6 mai 2005, *Fi scol oque*, 2005, n° 1001, 13.

¹⁶⁴⁹ Liège, 24 mai 2012, *R. G. C. F.*, 2012, n° 6, 475.

¹⁶⁵⁰ Concernant la validité de l'opposition qui a été introduite par requête mais qui porte sur un litige relevant de l'ancienne procédure: voir Trib. Gand, 9 novembre 2000; *F. J. F.*, N° 2001/212; Trib. Bruxelles, 29 novembre 2000; *Rec. Cén. Enr. Not.*, 2001, 200; Trib. Bruxelles, 1^{er} décembre 2000; Trib. Bruges, 18 décembre 2000, *T. G. R.*, 2002, n° 1, 42; Trib. Bruges, 2 avril 2001, *Fi scol oque*, 786, 3.

¹⁶⁵¹ Art. 569 3^o, C. Jud.

¹⁶⁵² Art. 632, C. Jud. Voir: Cass., 28 mai 2009, *R. G. C. F.*, 2009, n° 5, 455.

¹⁶⁵³ VANDEBERGH, H., «Naar de rechtbank zonder dwangbevel inzake btw?», *T. F. R.*, 2004, n° 268, 843-847.

En vertu de l'article 1206 et 2249 du C. Civ., l'effet interruptif de la contrainte s'applique aussi à l'égard des personnes solidairement responsables, tels les auteurs ou les complices de la fraude fiscale¹⁶⁵⁴.

Est irrecevable l'action en justice intentée contre une contrainte par une société étrangère qui n'a pas déposé l'acte constitutif de sa succursale belge auprès du Tribunal de commerce compétent¹⁶⁵⁵. En outre, le membre d'une association de fait ne peut être tenu vis-à-vis de l'administration de la T.V.A. que pour sa «part» dans l'association vu qu'il n'existe aucune responsabilité solidaire au sein d'une association de fait. Le membre d'une association de fait dissoute, qui cherche à prévenir des poursuites qui seraient dirigées contre lui et sur son patrimoine personnel, pour l'ensemble de la dette de l'association, a toutefois qualité et intérêt pour agir, au *prorata* de ses propres intérêts¹⁶⁵⁶.

Etant donné que, dans les affaires criminelles, une décision n'a autorité de chose jugée que si celle-ci n'est plus susceptible d'un pourvoi en cassation, aucune mesure d'exécution forcée n'est possible contre le contribuable lorsque l'affaire pénale est encore pendante devant la Cour de cassation¹⁶⁵⁷.

5971, 20

art. 89bis C. T. V. A.

En cas d'opposition contre la contrainte, notifiée conformément à l'article 85 du C.T.V.A., le receveur peut imposer la saisie conservatoire ou prendre d'autres mesures pour cette dette fiscale contestée, de manière à garantir le recouvrement. Le receveur peut ainsi, sans autorisation judiciaire, procéder à la saisie conservatoire ou à l'établissement d'une hypothèque légale. Cette possibilité protège l'administration fiscale contre les débiteurs qui se rendent insolvable au cours d'une procédure judiciaire portant sur la déduction de la T.V.A.

art. 52bis § 1^{er} C. T. V. A.

Dans des circonstances très spécifiques, la saisie conservatoire est même possible avant qu'une contrainte ne soit décernée. La saisie conservatoire peut être faite sur les biens pour lesquels il peut être raisonnablement présumé que les dispositions du présent Code et des arrêtés d'exécution en matière de T.V.A. n'ont pas été respectées (art. 52bis § 1^{er} C.T.V.A.). La saisie est aussi possible sur les moyens servant pour transporter ces biens (voir Circ. n° AAF 3/2007, 15 février 2007).

5972

art. 92 C. T. V. A.

En cas d'appel du jugement qui a rejeté l'action en justice introduite par le débiteur, le receveur de la taxe sur la valeur ajoutée peut, eu égard aux données concrètes du dossier, en ce compris la situation financière du débiteur, notifier à celui-ci, par pli recommandé à la poste, une demande de consignation de tout ou partie des sommes dues. Le débiteur peut être autorisé à remplacer cette consignation par une sûreté réelle ou personnelle agréée par l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses

¹⁶⁵⁴ Anvers, 2 février 2010, T. F. R. 2010, n° 381, 439.

¹⁶⁵⁵ Trib. Liège, 16 octobre 2003, *Fiscalogue*, 2003, 915.

¹⁶⁵⁶ Trib. Namur, 26 septembre 2007, *F. J. F.*, N° 2008/243.

¹⁶⁵⁷ Gand, 4 mars 2003, *F. J. F.*, N° 2004/23.

attributions. Pour demander la consignation des montants dus, aucune fraude n'est exigée¹⁶⁵⁸.

Les sommes réclamées doivent être consignées ou la sûreté constituée, dans les deux mois de la notification.

A défaut de consignation des sommes ou de constitution de la sûreté dans le délai imparti, la juridiction saisie du recours doit, dans les trois mois à compter de l'expiration de ce délai, déclarer le recours irrecevable à moins que, sur requête motivée du débiteur dans les deux mois de la notification visée au premier alinéa¹⁶⁵⁹, elle ne conclue, dans la même période de trois mois, que la demande formée par le fonctionnaire chargé du recouvrement n'est pas fondée¹⁶⁶⁰. En cas de contestation d'une requête en consignation, le contribuable doit démontrer avec des arguments suffisants que la demande de consignation est excessive parce que le contribuable ne dispose pas des moyens financiers pour satisfaire à cette demande de consignation¹⁶⁶¹. Lorsque la Cour d'appel estime que les éléments apportés ne sont pas probants, elle prend une décision autonome¹⁶⁶². Une demande de consignation excessive n'est pas admise¹⁶⁶³.

Lorsque la disposition de l'article 92 du C.T.V.A. est interprétée de telle sorte que les receveurs T.V.A. doivent demander dans tous les cas et automatiquement une consignation sans tenir compte de la situation spécifique de l'assujetti (compétence liée), cette disposition viole les articles 10 et 11 de la Constitution¹⁶⁶⁴.

Si le recours n'est pas dilatoire (en tant que manoeuvre pour ralentir le cours de la procédure), la demande de consignation ne peut pas être justifiée par la circonstance alléguée que les droits du Trésor sont ou pourraient être en péril¹⁶⁶⁵.

La consignation peut être demandée pour autant que les droits du Trésor sont ou pourraient être en péril, même lorsque le contribuable n'utilise pas de manoeuvres dilatoires¹⁶⁶⁶.

5973

art. 93 C. T. V. A.

La requête en cassation peut être signée par un avocat.

Pour les litiges T.V.A. qui étaient encore pendants au 6 avril 1999, le pourvoi en cassation doit obligatoirement être signé par un avocat à la Cour de cassation¹⁶⁶⁷.

5973, 50

art. 93

¹⁶⁵⁸ Anvers, 28 octobre 2008, *T.F.R.*, 2009, n° 368, 776 (note HEYRMAN, K.).

¹⁶⁵⁹ Cass., 15 septembre 2000, *Fisc. Act.*, 2000, n° 35, p. 6 (le délai de deux mois est un terme de déchéance, prescrit à peine de nullité).

¹⁶⁶⁰ En matière d'application dans le temps de la loi du 15 mars 1999 et la nécessité de motiver la requête en consignation, voir Bruxelles, 3 novembre 2000, *Cour. fisc.*, 2000, n° 19-20, 525, note NAVEAU, P.; Bruxelles, 23 février 2001, *T.F.R.*, 2006, 803, note VANBIERVLIET, F.

¹⁶⁶¹ C. E. D. H., 25 septembre 2007, R. G. C. F. 2007, n° 6, 456.

¹⁶⁶² Cass., 3 janvier 2003, *T.F.R.*, 2003, 241, 449, note de VANDEN BERGHE, L.

¹⁶⁶³ Gand, 24 janvier 2012, *Cour. fisc.*, 2012, n° 10, 461.

¹⁶⁶⁴ C. A., arrêt n° 44/95, 6 juin 1995, *Cour. fisc.*, 1995, 482.

¹⁶⁶⁵ Cass., 10 décembre 2010, R. G. C. F. 2011, n° 3, 236; Cass., 19 janvier 2012, *F. J. F.*, N° 2013/176, *T.F.R.*, 2012, n° 431, 989, note VANBIERVLIET, M., «Artikel 92 Bt w-wet boek: consignatie enkel verantwoord bij dilatoir hoger beroep».

¹⁶⁶⁶ Cass., 20 janvier 2005, *Fiscalog*, 2005, n° 988, 15.

¹⁶⁶⁷ Cass., 15 mars 2002, *Arr. Cass.*, 2002, n° 3, 800, *Fisc. Act.*, 2002, n° 19, 4, *F. J. F.*, N° 2002/154, 455, *Fiscalog*, 2002, n° 844, 7, *Pas.*, 2002, n° 3, 728.

***undeci es* C. T. V. A.**

En cas de manquement, par une société ou une personne morale visée à l'article 17, § 3 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, assujettie à la T.V.A., à son obligation de paiement de la taxe, des intérêts ou des frais accessoires, le ou les dirigeants de la société ou de la personne morale chargés de la gestion journalière de la société ou de la personne morale sont solidairement responsables du manquement si celui-ci est imputable à une faute au sens de l'article 1382 du C. Civ., qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou de la personne morale.

Cette responsabilité solidaire peut être étendue aux autres dirigeants de la société ou de la personne morale lorsqu'une faute ayant contribué au manquement visé au premier alinéa est établie dans leur chef.

Par dirigeant de la société ou de la personne morale au sens du présent article, l'on entend toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice.

Le non-paiement répété par la société ou la personne morale de la dette d'impôt susvisée, est, sauf preuve du contraire, présumé résulter d'une faute visée à l'article 93*undecies*, C, § 1^{er}, al. 1^{er}.

Par inobservation répétée de l'obligation de paiement de la dette d'impôt au sens du présent article, l'on entend:

- soit, pour un assujetti soumis au régime de dépôt de déclarations trimestrielles à la T.V.A., le 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 à la T.V.A., le défaut de paiement d'au moins trois dettes exigibles au cours d'une période d'un an.

Il n'y a pas présomption de faute au sens de l'article 93*undecies*, C, § 2, al. 1^{er}, lorsque le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de concordat judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire.

Ni le fait que la société ait été déclarée en faillite, ni une crise économique, ni l'absence d'enrichissement personnel ne sont de nature à réfuter la présomption de responsabilité¹⁶⁶⁸.

La responsabilité solidaire des dirigeants de la société ou de la personne morale ne peut être engagée que pour le paiement, en principal et accessoires, des dettes de la T.V.A.

L'action judiciaire contre les dirigeants responsables n'est recevable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater d'un avertissement adressé par le receveur par lettre recommandée à la poste invitant le destinataire à prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement ou pour démontrer que celui-ci n'est pas imputable à une faute commise par eux.

Cette disposition ne fait, toutefois, pas obstacle à ce que le fonctionnaire chargé du recouvrement puisse requérir, dans le délai précité, des mesures conservatoires à l'égard du patrimoine du ou des dirigeants de la société ou de la personne morale qui ont fait l'objet de l'avertissement.

La disposition de l'article 93*undecies* C.T.V.A. n'a pas de force rétroactive. Les administrateurs ne peuvent être déclarés responsables en vertu de cette disposition pour les dettes T.V.A. nées avant le 28 juillet 2006, la

¹⁶⁶⁸ Anvers, 6 mars 2012, *F. J. F.*, N° 2013/26.

date de l'entrée en vigueur de cette disposition¹⁶⁶⁹.

Sect i on I I .

Sûr et és données au tr é sor

5974

art. 86 C. T. V. A.

Pour le recouvrement de la T.V.A., des intérêts et des frais, le Trésor public a un privilège général sur tous les biens meubles de toute nature du redevable à l'exception des navires et bateaux, et une hypothèque légale sur tous ses biens, situés en Belgique et qui sont susceptibles d'hypothèque (art. 86 C.T.V.A.¹⁶⁷⁰).

art. 87 C. T. V. A.

Le privilège général a le même rang que celui-visé à l'article 19, 5° de la loi du 16 décembre 1851 (même rang que le précompte professionnel et les cotisations sociales). Le rang fixé à l'article 19 de la loi précitée est applicable à la T.V.A. (art. 87 C.T.V.A.).

Droits du Trésor: *Q.R.*, Sénat, 1993-94, n° 112, 14 juin 1994, 5926, *Q.* n° 639, Geens, 23 février 1994, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 110.

art. 88 § 1^{er} C. T. V. A.

L'hypothèque légale prend rang à compter du jour de l'inscription qui en est faite en vertu de la contrainte décernée, rendue exécutoire et signifiée ou notifiée au redevable (art. 88 § 1^{er} C.T.V.A.).

5975

art. 88 § 3 C. T. V. A.

L'article 19, alinéa 2 de la loi sur les faillites n'est pas applicable à l'hypothèque légale en ce qui concerne les taxes dues pour lesquelles une contrainte a été signifiée au redevable antérieurement au jugement déclaratif de la faillite (art. 88 § 3 C.T.V.A.).

5975, 10

art. 88bis C. T. V. A.

Le directeur régional peut exiger une garantie réelle ou une caution personnelle de toute personne redevable de la T.V.A. en vertu de l'article 51, §§ 1^{er}, 2 et 4 du C.T.V.A. lorsque la valeur vénale de ses biens situés en Belgique et qui constituent le gage du Trésor, déduction faite des dettes et des charges qui les grèvent, est insuffisante pour couvrir le montant présumé des obligations qui lui incombent, pour une période de douze mois civils. Le redevable peut introduire un recours contre une telle décision devant le juge des saisies dans le mois et selon les formes du référé. Le redevable doit constituer la garantie réelle ou la caution personnelle dans les deux mois de la notification de la décision du directeur ou de la date à laquelle la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée, à moins que le redevable intéressé ne cesse, avant l'expiration de ce délai, d'exercer toute activité économique d'où il résulte qu'il est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 1^{er}, 2 et 4 du C.T.V.A.

art. 88ter C. T. V. A.

Le directeur régional peut ordonner la fermeture, pour une période déterminée, des

¹⁶⁶⁹ Gand, 3 avril 2012, *T. F. R.*, 2012, n° 429, 906.

¹⁶⁷⁰ Voir sur l'hypothèque légale *Réc. gén. enr. not.*, 1977-78, n° 22251.

établissements où une activité économique est exercée, soit lorsque les garanties visées à l'article 88bis du C.T.V.A. ne sont pas constituées, soit en cas de non-paiement répété de la taxe due, sauf si 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. Le Ministre a déclaré que, eu égard à ses conséquences économiques et sociales, cette mesure trouvera essentiellement son terrain d'élection dans les secteurs sensibles à la fraude et sera réservée aux situations où le redevable use sciemment de manœuvres pour se soustraire au paiement de la taxe¹⁶⁷¹.

La décision est notifiée par huissier de justice et elle est exécutoire à l'expiration du délai de deux mois à dater de la notification de la décision, à moins que le redevable de la taxe introduise un recours devant le tribunal compétent avant l'expiration de ce délai. Dans le respect des droits de la défense, le redevable peut contester la mesure devant le tribunal compétent qui peut en apprécier tant la légalité que la proportionnalité¹⁶⁷².

Les articles 93ter à 93duodecies du C.T.V.A.¹⁶⁷³ prévoient un système de déclaration obligatoire et anticipée d'actes de transmission et d'hypothèques et de blocage des fonds. Ces obligations concernent spécialement les notaires et les établissements de crédit¹⁶⁷⁴.

Sect i on I I I . I n t é r ê t s

5976

art . 91 § 1^{er} C . T . V . A .

En vertu de l'article 91, § 1^{er} du C.T.V.A., un intérêt de 0,8 % par mois est dû de plein droit par les assujettis tenus à l'obligation de déclaration si la taxe n'a pas été payée dans le délai fixé en exécution des articles 52, 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, 53ter, 2^o et 53octies du C.T.V.A., dans le délai fixé en exécution de l'article 53nonies du C.T.V.A. (voir n° 5819) et dans celui fixé en exécution de l'article 54 du C.T.V.A., pour les assujettis visés à l'article 8 du C.T.V.A.

L'intérêt est calculé mensuellement sur le total des taxes dues arrondi au multiple inférieur le plus proche de 10,00 EUR. Toute fraction de mois est comptée pour un mois entier. L'intérêt d'un mois n'est réclamé que s'il atteint 2,50 EUR.

Lorsqu'il résulte de la procédure visée à l'article 59, § 2 du C.T.V.A., que la taxe a été acquittée sur une base insuffisante, un intérêt de 0,8 % par mois, est exigible de plein droit à partir de l'acte introductif de cette procédure.

Un intérêt de 0,8 % par mois est exigible de plein droit sur les sommes à restituer:

1. en vertu de l'article 76, § 1^{er}, alinéa 1^{er} et 3 du C.T.V.A., à compter de l'expiration du délai prévu par ce texte;
2. en vertu des dispositions de la directive n° 2008/9/CE du 12 février 2008 pour la restitution de la T.V.A. à un assujetti établi dans un autre Etat membre, à partir de l'expiration du délai visé à l'article 22, § 1^{er} de la directive précitée. Tout ceci pour

¹⁶⁷¹ Q R , Chambre 2008-2009, n° 057, 110-112, Q n° 325, Thi ebaut , 2 mars 2009.

¹⁶⁷² Q R , Chambre 2008-2009, n° 057, 110-112, Q n° 325, Thi ebaut , 2 mars 2009.

¹⁶⁷³ A . M n° 13 du 4 mars 1993, M B , 20 avril 1993.

¹⁶⁷⁴ En ce qui concerne les notaires, voir n° 5941, l' A . M n° 15 et C i r c . n° 16 de 1980; en ce qui concerne les établissements de crédit, voir l' A . R du 17 octobre 1980 et la C i r c . n° 17 de 1980.

autant que l'assujetti ait satisfait dans le délai à ses obligations en matière de fourniture d'information complémentaire¹⁶⁷⁵.

art. 91 § 3 C.T.V.A.

Cet intérêt est calculé mensuellement sur le total des taxes à restituer arrondi au multiple inférieur le plus proche de 10,00 EUR. Toute fraction de mois est comptée pour un mois entier. L'intérêt d'un mois n'est dû que s'il atteint 2,50 EUR (art. 91 § 3 C.T.V.A.).

art. 91 § 4 C.T.V.A.

Les intérêts moratoires sur les sommes à recouvrer ou à restituer qui ne sont pas visées ci-dessus dans le présent numéro, sont dus au taux fixé en matière civile et selon les règles établies en la même matière (art. 91 § 4 C.T.V.A.).

La demande en remboursement de la T.V.A. peut être considérée comme une mise en demeure, requise pour justifier la déduction d'intérêts moratoires¹⁶⁷⁶.

Pour la détermination du moment où les intérêts moratoires commencent à courir sur les crédits de T.V.A., une simple mise en demeure suffit, tout comme dans les affaires civiles¹⁶⁷⁷.

art. 91 § 5 C.T.V.A.

Le Roi peut adapter les taux d'intérêt visés à l'article 91, §§ 1, 2 et 3, lorsque l'adaptation se justifie en raison des taux d'intérêt pratiqués sur le marché financier.

Chapitre VI Assistance mutuelle

5976, 50

L'article 93terdecies du C.T.V.A. constitue la base légale pour l'échange de renseignements avec les administrations fiscales des autres Etats membres de l'UE.

On retrouve les dispositions européennes en matière d'assistance mutuelle¹⁶⁷⁸ dans les réglementations suivantes:

- Directive n° 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures¹⁶⁷⁹;
- Règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011 fixant les modalités d'application relatives à certaines dispositions de la Directive 2010/24/UE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures¹⁶⁸⁰;
- Règlement n° 904/2010/EU du 7 octobre 2010 du Conseil concernant la collaboration administrative et la lutte contre fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée¹⁶⁸¹.

¹⁶⁷⁵ Voir Circ. n° 1 du 9 mars 1998.

¹⁶⁷⁶ Bruxelles, 27 novembre 1998, *F. J. F.*, N° 99/117.

¹⁶⁷⁷ Trib. Gand, 4 septembre 2003, www.monKEY.be, Jurisprudence, n° G1 03/14.

¹⁶⁷⁸ Pour plus d'information concernant l'assistance internationale voir: MAUS, M., «Internationale administratieve bijstand bij de vestiging van btw», dans *Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2009-2010*, Malines, Kluwer, 2009, 149-181. Pour plus d'information concernant le recouvrement voir: DELANOTE, M., «De grensoverschrijdende bijstand bij de invordering van btw-schulden», dans *Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2009-2010*, Malines, Kluwer, 2009, 183-231.

¹⁶⁷⁹ *J. O. U. E.*, n° L. 31 mars 2010, n° 84.

¹⁶⁸⁰ *J. O. U. E.*, n° L. 19 novembre 2011, n° 302.

¹⁶⁸¹ *J. O. U. E.*, n° L. 12 octobre 2010, n° 268.

L'administration n'est pas habilitée à demander des renseignements dans un autre Etat membre, avec comme unique objectif d'infliger une amende¹⁶⁸².

Les procès-verbaux qui ont été établis sur base d'actes d'investigation contraires à l'article 93^{terdecies} et aux dispositions européennes en matière d'assistance mutuelle, ne peuvent pas servir comme moyens de preuve des infractions qui sont établies¹⁶⁸³.

Le 27 novembre 2002, 14 Etats membres de l'UE ont conclu une convention multilatérale en matière d'assistance administrative en ce qui concerne la livraison intracommunautaire de moyens de transport neufs. Cette convention concerne l'échange automatique ou spontané d'information au sujet des livraisons intracommunautaires des moyens de transport neufs entre les Etats membres. Une circulaire administrative a précisé les obligations qui découlent de cette convention pour les fournisseurs de véhicules terrestres à moteur neufs¹⁶⁸⁴.

Un arrangement existe entre la Belgique et les Pays-Bas en matière d'échange de données¹⁶⁸⁵. Ce régime prévoit entre autre l'échange automatique de données dans le cadre des demandes de restitution. En outre, les deux pays ont convenu d'une intensification de l'échange spontané de renseignements en ce qui concerne le dépassement du seuil du chiffre d'affaires en matière de ventes à distance, les prestations de services présumées irrégulières, les livraisons intracommunautaires sans exonération, les relations diplomatiques et consulaires, les acquisitions intracommunautaires, les nouveaux assujettis T.V.A., les numéros d'identification à la T.V.A., le choix du lieu des livraisons à l'occasion de ventes à distance.

Chapitre VIII

Dispositions communes à tous les impôts

5977

En raison de la controverse sur la légalité d'invoquer l'article 14 de la loi du 28 juillet 1938, modifié par l'article 34 de la loi du 20 août 1947¹⁶⁸⁶, un article 93^{quaterdecies} a été inséré dans le C.T.V.A. sous ce titre.

L'autorisation de consulter le dossier pénal peut être donnée par le premier avocat-général¹⁶⁸⁷. L'autorisation de consulter relatif à des procédures judiciaires peut être déléguée à d'autres membres du ministère public¹⁶⁸⁸.

Les fonctionnaires de la T.V.A. pouvaient déjà, avant l'instauration de l'article 93^{quaterdecies} C.T.V.A., prendre connaissance d'un dossier pénal vu que cette disposition est une reprise littérale de l'article 1^{er} de la loi

¹⁶⁸² Gand, 13 janvier 2004, *T.F.R.*, 2004, 816-824 avec note PANIS, W., «Gel dboeten zijn geen belastingsschulden voor de wederzijdse bijstand tussen Europese Lidstaten inzake BTW».

¹⁶⁸³ Trib. Mns, 15 octobre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/236.

¹⁶⁸⁴ Circ. n° AFR 30/2003 (ET 105.978) du 19 novembre 2003; voir aussi Circ. n° 12 du 5 juillet 1993.

¹⁶⁸⁵ Arrangement entre les autorités compétentes des Pays-Bas et de la Belgique en matière d'échange de renseignements, se substituant à l'arrangement du 25 septembre 1997, n° AAF97/3531, *MB.*, 5 août 2004.

¹⁶⁸⁶ Voir «1938 Herbezocht» dans *Fiskofoon*, nos 81 à 82, 1988, 220-231, 1989, n° 83, 2-14, AMAND, C., *Les pouvoirs d'investigation du fisc.*, Degerm Ced. Samom 1988, 153 p.

¹⁶⁸⁷ Anvers, 10 mars 1997, *F.J.F.*, N° 97/176.

¹⁶⁸⁸ Cass., 17 juin 1999, *Fiscologie*, 1999, 722, 11; *T.F.R.*, 2000, n° 179, 372, note KIEKENS.

du 28 juillet 1938¹⁶⁸⁹.

¹⁶⁸⁹ Anvers, 2 juin 1998, *F. J. F.*, N° 1998/267; DUBOIS, H., «Vijf regels van fiscaal onderzoek-Grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en het gebruiken van inlichtingen gevonden door andere Administraties of instanties», *Fiskofoon*, n°s 81-82, 262- 287.