

LIVRE V

**TAXE SUR LA VALEUR
AJOUTÉE
(T.V.A.)**

MIS À JOUR PAR
DANNY STAS

AVEC LA COLLABORATION DE
JOAQUIM HEIRMAN
SEBASTIAN KIRSCH

Première partie

GÉNÉRALITÉS

Chapitre I

LÉGISLATION

Section I.

Droit communautaire

5000

- BIBLIOGRAPHIE – *RAPPORT DU COMITÉ FISCAL ET FINANCIER (RAPPORT NEU-MARK)*, 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 WAGENBAU, R., DISPOSITIONS FINALES, RAPPROCHEMENT DES LÉGISLATIONS, *COMMENTAIRE MEGRET*, VOL. 5, ÉD. 2, BRUXELLES, ÉDITIONS DE L'ULB, 1993.
 - BIJL, D.B., VAN VLIET, D.G. ET VAN DER ZANDEN, J.B., «EUROPESE B.T.W. EN NEDERLANDSE OMZETHELASTING», *KLUWER FISCALE MONOGRAFIEËN*, N° 46, DEVENTER, KLUWER, 1994, 2^e ÉD.
 - FARMER, P. ET LYAL, R., *EC TAX LAW*, 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 ÉCONOMIQUES E-5.
 - VERVAELE, J. (RÉD.), *STRIJD TEGEN BTW-FRAUDE IN DE EUROPESE UNIE, HANDHAVING IN BELGIË EN NEDERLAND*, ANVERS, MAKLU UITGEVERS.

- COOPERS & LYBRAND, *A GUIDE TO VAT IN THE EU*, KLUWER LAW INTERNATIONAL, ALPHEN A/D RIJN, 1996-1997.
- *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.
- *VALUE ADDED TAXATION IN EUROPE*, IBDF.
- 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.
- GUIEU, P., «L'ÉLIMINATION DES BARRIÈRES FISCALES ET L'HARMONISATION DE LA T.V.A.», *R.M.U.E.*, 1992, II.
- AUJEAN, M. ET VIS, P., «VAT IN THE SINGLE MARKET: TRANSITIONAL ARRANGEMENTS EXPLAINED», *EC 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 BESIEU, J., «VALUE ADDED TAX», *IN EUROPEAN UNION LAW REPORTER*, CCH, N°S 3101 À 3145.

§ 1. DIRECTIVES ET REGLEMENTS

5001

PREMIÈRE DIRECTIVE N° 67/227/CEE DU CONSEIL DU 11 AVRIL 1967¹.
REPLACEMENT DES SYSTÈMES EXISTANTS PAR UN SYSTÈME
COMMUN DE T.V.A.

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 PRIN-
CIPALE SOURCE DU SYSTÈME COMMUN DE T.V.A. APPLICABLE AU
SEIN DE L'UNION².

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

²Pour 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.

SEPTIÈME DIRECTIVE N° 94/5/CEE DU CONSEIL DU 14 FÉVRIER 1994³. RÉGIME PARTICULIER APPLICABLE DANS LE DOMAINE DES BIENS D'OCCASION, DES OBJETS D'ART, DE COLLECTION OU D'ANTIQUITÉ.

HUITIÈME DIRECTIVE N° 79/1072/CEE DU CONSEIL DU 6 DÉCEMBRE 1979⁴. REMBOURSEMENT DE LA T.V.A. AUX ASSUJETTIS ÉTRANGERS N'AYANT PAS D'ÉTABLISSEMENT STABLE OU DE REPRÉSENTANT DE LA T.V.A. DANS L'ÉTAT MEMBRE OÙ IL Y A EU REMBOURSEMENT⁵.

DIXIÈME DIRECTIVE N° 84/386/CEE DU CONSEIL DU 31 JUILLET 1984⁶, MODIFIANT LA SIXIÈME DIRECTIVE. LIEU DU SERVICE EN CAS DE LOCATION DE BIENS MEUBLES CORPORELS (AUTRES QUE LES MOYENS DE TRANSPORT).

TREIZIÈME DIRECTIVE N° 86/560/CEE DU CONSEIL DU 17 NOVEMBRE 1986⁷. RESTITUTION DE LA T.V.A. À DES ASSUJETTIS QUI NE SONT PAS ÉTABLIS DANS LA CEE

DIX-SEPTIÈME DIRECTIVE N° 85/362/CEE DU CONSEIL DU 16 JUILLET 1985⁸. EXONÉRATION DE LA T.V.A. EN MATIÈRE D'IMPORTATIONS TEMPORAIRES DE MARCHANDISES AUTRES QUE DES MOYENS DE TRANSPORT.

DIX-HUITIÈME DIRECTIVE N° 89/465/CEE DU CONSEIL DU 18 JUILLET 1989⁹, RELATIVE À L'ANNULATION DE CERTAINES EXEMPTIONS ACCORDÉES PAR LA SIXIÈME DIRECTIVE.

RÈGLEMENT (CE) N° 1777/2005 DU CONSEIL DU 17 OCTOBRE 2005 PORTANT MESURES D'EXÉCUTION DE LA DIRECTIVE 77/388/CEE RELATIVE AU SYSTÈME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE¹⁰.

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 T.V.A.

³J.O.C.E., n° L 60, 3 mars 1994, 16.

⁴J.O.C.E., n° L 331, 27 décembre 1979, 11.

⁵Cette directive a été remplacée par la directive n° 2008/9/CE.

⁶J.O.C.E., n° L 208, 3 août 1984, 58.

⁷J.O.C.E., n° L 326, 40, 21 novembre 1986.

⁸J.O.C.E., n° L 192, 20, 24 juillet 1985.

⁹J.O.C.E., n° L 226, 21, 3 août 1989.

¹⁰J.O.C.E., n° L 1, 29 octobre 2005.

1. Rapprochement des taux de T.V.A.

DIRECTIVE N° 92/77/CEE DU CONSEIL DU 19 OCTOBRE 1992¹¹
AMENDE LA SIXIÈME DIRECTIVE T.V.A. ET TEND À UN RAPPRO-
CHEMENT DES TAUX.

DIRECTIVE N° 96/42/CE DU CONSEIL DU 25 JUIN 1996¹².

DIRECTIVE N° 99/49/CE DU CONSEIL DU 25 MAI 1999¹³.

DIRECTIVE N° 99/85/CE DU CONSEIL DU 22 OCTOBRE 1999¹⁴.

DIRECTIVE N° 2005/92/CE DU CONSEIL DU 12 DÉCEMBRE
2005 MODIFIANT LA DIRECTIVE 77/388/ CEE EN CE QUI CONCERNE
LA DURÉE D'APPLICATION DU TAUX NORMAL MINIMUM DE
T.V.A.¹⁵.

2. Régime transitoire à partir de 1993

ABOLITION DES CONTRÔLES SUR LES MOUVEMENTS DE MAR-
CHANDISES À PARTIR DE 1993 (DIRECTIVE N° 91/680/CEE DU CON-
SEIL DU 16 DÉCEMBRE 1991¹⁶, AMENDÉE PAR LA DIRECTIVE
N° 92/III/CEE DU CONSEIL DU 14 DÉCEMBRE 1992¹⁷ ET LA DIRECTIVE
N° 95/7/CEE DU CONSEIL DU 10 AVRIL 1995¹⁸).

3. Modifications récentes de la Directive T.V.A.

DIRECTIVE 2006/138/CE DU CONSEIL DU 19 DÉCEMBRE 2006 MO-
DIFIANT LA DIRECTIVE 2006/112/ CE DU CONSEIL RELATIVE AU
SYSTÈME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE EN CE QUI
CONCERNE LA PÉRIODE D'APPLICATION DU RÉGIME DE TAXE SUR
LA VALEUR AJOUTÉE APPLICABLE AUX SERVICES DE RADIODIFFU-
SION ET DE TÉLÉVISION ET À CERTAINS SERVICES FOURNIS PAR
VOIE ÉLECTRONIQUE¹⁹.

DIRECTIVE 2007/75/CE DU CONSEIL DU 20 DÉCEMBRE 2007 MO-
DIFIANT LA DIRECTIVE 2006/112/ CE EN CE QUI CONCERNE CER-
TAINES DISPOSITIONS TEMPORAIRES RELATIVES AUX TAUX DE
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE.²⁰

DIRECTIVE 2008/8/CE DU CONSEIL DU 12 FÉVRIER 2008 MODI-
FIANT LA DIRECTIVE 2006/112/CE EN CE QUI CONCERNE LE LIEU
DES PRESTATIONS DE SERVICES²¹.

¹¹J.O.C.E., n° L 316/1, 31 octobre 1992.

¹²J.O.C.E., n° L 170/34, 9 juillet 1996.

¹³J.O.C.E., n° L 139/27, 2 juin 1999.

¹⁴J.O.C.E., n° L 277/34, 28 octobre 1999.

¹⁵J.O.C.E., n° L 345,19, 28 décembre 2005.

¹⁶J.O.C.E., n° L 376/1, 31 décembre 1991.

¹⁷J.O.C.E., n° L 384/47, 30 décembre 1992.

¹⁸J.O.C.E., n° L 102, 5 mai 1995.

¹⁹J.O., n° L 384, 29 décembre 2006.

²⁰J.O., n° L 346, 29 décembre 2007.

²¹J.O., n° L 44, 20 février 2008.

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'ÉTAT MEMBRE DU REMBOURSEMENT, MAIS DANS UN AUTRE ÉTAT MEMBRE²².

DIRECTIVE 2008/117/CE DU CONSEIL DU 16 DÉCEMBRE 2008 MODIFIANT LA DIRECTIVE 2006/112/CE RELATIVE AU SYSTÈME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE, AFIN DE LUTTER CONTRE LA FRAUDE FISCALE LIÉE AUX OPÉRATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES²³.

§ 2. MESURES DE SIMPLIFICATION PARTICULIÈRES A LA BELGIQUE

5002

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE PEUT AUTORISER UN ÉTAT MEMBRE À INTRODUIRE DES MESURES PARTICULIÈRES DÉROGATOIRES À LA DIRECTIVE 2006/112/CE, AFIN DE SIMPLIFIER LA PERCEPTION DE LA TAXE OU D'ÉVITER CERTAINES FRAUDES OU ÉVASIONS FISCALES²⁴. 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;

²²J.O., n° L 44, 20 février 2008.

²³J.O., n° L 14/7, 20 janvier 2009.

²⁴A 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 SWINKEL, J., «Impact of Walter Sudholz on Spécial measures», VAT Monitor, janvier/février 2005, IEFD, 23- 27.

- 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.

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

25

- 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.

²⁵Suite à une décision du Conseil des ministres du 22 avril 2005, la Belgique, conformément à l'art. 27, al. 2, de la Sixième Directive, a introduit une requête auprès de la Commission européenne pour pouvoir adopter une mesure qui déroge à l'art. 11, A, al. 1^{er}, a) de ladite directive. Par cette mesure, la valeur normale, telle que déterminée à l'art. 11, A, al. 1^{er}, d), al. 2, peut être considérée comme la base d'imposition pour des actes spécifiques entre des parties liées par un lien spécifique (avis, *M.B.*, 29 juillet 2005). Cette demande était une réaction à l'arrêt *Scandic* de la Cour de justice (C.J.C.E., aff. C- 412/03 du 20 janvier 2005, *F.J.F.*, N° 2005/154). La demande de la Belgique est devenue sans objet puisque la base juridique qui permet une telle correction existe à l'article 11, titre A, paragraphe 6, nouveau de la Sixième Directive. Celui-ci permet ainsi aux Etats membres de prendre des mesures pour que la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services soit constituée par la valeur normale de l'opération. - Circ. n° AAF 3/2007 (AAF/2006-0362 - AAF/2006- 0718) du 15 février 2007, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

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.

VU QU'AU FIL DES ANNÉES, ON A ASSISTÉ À UNE CROISSANCE SAUVAGE DES AUTORISATIONS DE MESURES DÉROGATOIRES ET QUE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES EST

DEVENUE UNE PRÉOCCUPATION IMPORTANTE, LA COMMISSION EUROPÉENNE A INTRODUIT, LE 1^{ER} MARS 2005, UNE PROPOSITION DE DIRECTIVE²⁶. AUJOURD'HUI CETTE PROPOSITION DE DIRECTIVE A ÉTÉ ADOPTÉE ET INTÉGRÉE DANS LA LÉGISLATION EUROPÉENNE²⁷.

Section II.

Législation belge

5003

LÉGISLATION – LOI DU 3 JUILLET 1969, INSTAURANT LE CODE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (*MB*, 17 JUILLET 1969).
– LOI DU 27 DÉCEMBRE 1977, TRANSPOSANT PARTIELLEMENT LA SIXIÈME DIRECTIVE T.V.A. (*MB*, 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.
– ARRÊTÉ ROYAL PORTANT EXÉCUTION DE LA LOI DU 26 JUIN 2000 RELATIVE À L'INTRODUCTION DE L'EURO DANS LA LÉGISLATION CONCERNANT LES MATIÈRES VISÉES À L'ARTICLE 78 DE LA CONSTITUTION ET QUI RELÈVENT DU MINISTÈRE DES FINANCES (*MB*, 30 AOÛT 2000, 29587: CI-APRÈS A.R. 20 JUILLET 2000 RELATIF À L'INTRODUCTION DE L'EURO).
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 (ANCIENNEMENT «COMMISSION DE RULING») 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.* (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», *FISCAAL COMPENDIUM*, DEEL F, BRUSSEL, CEDSAMSOM.
– MODULE BTW-VANDEWINCKELE, WWW.MONKEY.BE.

²⁶Voir COM (2005)89 du 16 mars 2005, Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/ CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations.

²⁷Directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations.

- *FISCALE DOCUMENTATIE VANDEWINCKELE*, DEEL XIV, *BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE*, CED. SAMSOM (CD-ROM).
- SCHELFAUT, G. ET SPRUYT, E., *T.V.A. ET DROITS DE SUCCESSION; DENREGISTREMENT, D'HYPOTHÈQUE, DE GREFFE ET DE TIMBRE*, CED. SAMSOM.
- VANDEBERGH, H., *BT.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.
- DEVROE, W., VANDENDRIESCHE, P., MASSIN, I., STAS, D., VANBIERVLIET, F., VYNCKE, K. ET WUYTJENS, R., *FISCALE BASISBEGRIPPEN BT.W.*, BRUGES, LA CHARTE, 1998, 383.
- VANDERSTICHELEN, B., *T.V.A. 2000-LE NOUVEAU GUIDE PRATIQUE DE LA T.V.A. 1997- 1998*, EDITION INSTITUT DES EXPERTS-COMPTABLES.
- VANDEBERGH, H., *BT.W.- HANDBOEK*, GAND, LARCIER, 2003.
- BERNAERTS, Y., BROUCKAERT, J. ET WERNIERS, R., *BTW PRACTICUM. JAARBOEK 2007*, STANDAARD UITGEVERIJ, 2007.
- WILLE, P., PEETERS, H. ET BORGER, F., *HANDBOEK BT.W. 2008-2009*, ANVERS, INTERSENTIA RECHTSWETENSCHAPPEN.
- WILLE, P. ET GOVERS, M., *BTW-PRAKTIJKBOEK 2010*, MALINES, KLUWER, 2010, 1147 P.
- VAN BESIEN, J., «OVERZICHT VAN RECHTSPRAAK BT.W. TOT EN MET 1983», *T.F.R.*, N° 51, 9.
- VAN BESIEN, J., «OVERZICHT VAN RECHTSPRAAK BT.W. (1984-1988)», *T.F.R.*, N° 87, 199 ET N^{OS} 88-89, 247.
- VAN BESIEN, J., «OVERZICHT VAN RECHTSPRAAK BT.W. (1989-1996)», *T.F.R.*, N° 159-160, P. 256.

Chapitre II

DÉFINITIONS ET CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES

§ 1. LA {XE "TVA - DE FINITION"}T.V.A. EST UN IMPOT SUR LA CONSOMMATION

5100

LA 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 COMMERCIALISATION. SON MÉCANISME REPOSE SUR LA COM-

PENSATION AUX FRONTIÈRES ET LE SYSTÈME DES PAIEMENTS FRACTIONNÉS²⁸.

LE PRINCIPE DU SYSTÈME COMMUN DE LA T.V.A. CONSISTE, EN VERTU DE L'ARTICLE 2 DE LA PREMIÈRE DIRECTIVE, À APPLIQUER AUX BIENS ET AUX SERVICES, JUSQU'AU STADE DU COMMERCE DE DÉTAIL INCLUS, UN IMPÔT GÉNÉRAL SUR LA CONSOMMATION EXACTEMENT PROPORTIONNEL AU PRIX DES BIENS ET DES SERVICES, QUEL QUE SOIT LE NOMBRE DES TRANSACTIONS INTERVENUES DANS LE PROCESSUS DE PRODUCTION ET DE DISTRIBUTION ANTÉRIEUR AU STADE D'IMPOSITION. TOUTEFOIS, À CHAQUE TRANSACTION, LA T.V.A. N'EST EXIGIBLE QUE DÉDUCTION FAITE DU MONTANT DE LA T.V.A. QUI A GREVÉ DIRECTEMENT LE COÛT DES DIVERS ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DU PRIX. LE MÉCANISME DE DÉDUCTION EST AMÉNAGÉ DE TELLE SORTE QUE DES ASSUJETTIS SONT AUTORISÉS À DÉDUIRE DE LA T.V.A. DONT ILS SONT REDEVABLES, LA T.V.A. QUI A DÉJÀ GREVÉ LES BIENS EN AMONT²⁹.

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 ET QUI ATTEINT FINALEMENT LE CONSOMMATEUR. 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 %:

²⁸EGRET, G., *La T.V.A.*, Paris, Presses Universitaires de France, 1982, 35.

²⁹C.J.C.E., 5 mai 1982, aff. 15/ 81, Gaston Schull, *Rec.*, 1409; *A.F.T.*, 1982, 253.5103.

- 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'ÉTAT;
- 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'ÉTAT, 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'ÉTAT, SOIT 90 EUR MOINS 72 EUR QU'IL A PAYÉS À SON PROPRE VENDEUR.

LA T.V.A. PRÉLEVÉE PAR L'ÉTAT S'ÉLÈVE À 90 EUR POUR LES TROIS VENTES (60 + 12 + 18). CET EXEMPLE MONTRE LE DOUBLE AVANTAGE DE LA T.V.A.:

- LE MONTANT TOTAL DE LA TAXE EST TOUJOURS CONNU EXACTEMENT, IL EST DE 90 EUR APRÈS LA 3^{ÈME} VENTE DANS LE CAS D'APPLICATION PRÉCITÉ, 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 QUELLE N'EST PAS INFLUENCÉE PAR LE NOMBRE PLUS OU MOINS GRAND DES TRANSMISSIONS.

§ 2. LA T.V.A. ASSURE UNE EGALITE 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 HANDICAPAIENT 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.

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.

LE SYSTÈME COMMUN DE LA T.V.A. GARANTIT LA PARFAITE NEUTRALITÉ QUANT À LA CHARGE FISCALE DE TOUTES LES ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES, QUELS QUE SOIENT LES BUTS OU LES RÉSULTATS DE CES ACTIVITÉS, POUR AUTANT QUELLES SOIENT ELLES-MÊMES SOUMISES À LA T.V.A.³⁰. IL INTERDIT NOTAMMENT TOUT CUMUL D'IMPOSITION³¹.

§ 3. LA T.V.A. EST UN IMPOT GENERAL SUR LES BIENS ET SERVICES CONSOMMES DANS UN PAYS

5106

UNE AUTRE CARACTÉRISTIQUE ESSENTIELLE DE LA T.V.A. EST SON ANCRAGE TERRITORIAL³²:

- LA PERSONNE QUI PERÇOIT LA TAXE EST UN PRODUCTEUR. 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'ÉTAT 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 ÉTAT MEMBRE DE L'UNION, IL FAUT CONCEVOIR UN SYSTÈME DE DÉTAXATION À «L'EXPORTATION» ET DE TAXATION À «L'IMPORTATION» (CF LIVRAISON – ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE).

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 «L'IMPÔT SUR LA CONSOMMATION» 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,...).

³⁰C.J.C.E., 21 septembre 1988, n° 50/87, Commission c. France, Rec., 4797, F.J.F., N° 90/60; Rev. T.V.A., 1996, n° 119, 163.

³¹C.J.C.E., 3 octobre 1985, n° 249/84, Profant, Rec., 3237, F.J.F., N° 86/170.

³²LAURE, M., «Une T.V.A. européenne: problèmes généraux», in R.M.C.U.E., 1992, 855.

AFIN D'ADAPTER LA STRUCTURE DU SYSTÈME T.V.A. POUR LES PRESTATIONS DE SERVICE, LE CONSEIL A ADOPTÉ LA DIRECTIVE 2008/8/CE DU 12 FÉVRIER 2008 MODIFIANT LA DIRECTIVE 2006/112/CE. EN EFFET, EN VERTU DE CETTE DIRECTIVE LE LIEU D'IMPOSITION DES PRESTATIONS DE SERVICES D'ENTREPRISE À ENTREPRISE (TRANSACTIONS *BUSINESS-TO-BUSINESS* OU *B2B*) SERA DÉSORMAIS LE LIEU OÙ SE TROUVE LE PRENEUR, ET NON PLUS CELUI OÙ LE PRESTATAIRE EST ÉTABLI. POUR LES PRESTATIONS DE SERVICES D'ENTREPRISE À CONSOMMATEUR (TRANSACTIONS *BUSINESS-TO-CONSUMER* OU *B2C*), LE LIEU D'IMPOSITION RESTERA CEPENDANT CELUI OÙ LE PRESTATAIRE EST ÉTABLI.

§ 4. LA T.V.A. EST NEUTRE SUR LE COMMERCE INTERNATIONAL

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 À UN STADE DÉTERMINÉ, DES CHARGES FISCALES RELATIVES AUX STADES PRÉCÉDENTS. CELA SUPPOSAIT UN REMBOURSEMENT DE LA TAXE NATIONALE CONTENUE DANS LES BIENS ET 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. LA T.V.A. ÉTAIT LE SEUL IMPÔT EXISTANT QUI PERMETTAIT DE DÉTERMINER À CHAQUE STADE DE PRODUCTION LE MONTANT EXACT DE LA TAXE COMPRIS DANS LES PRIX. C'EST POUR CE MOTIF QUE LA T.V.A. A ÉTÉ CHOISIE.

5108

LA PREMIÈRE DIRECTIVE ÉNONCE LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA T.V.A., AINSI QUE LES OBJECTIFS AUXQUELS CETTE T.V.A. DEVRAIT RÉPONDRE DANS LE FUTUR. LA DEUXIÈME DIRECTIVE DÉTERMINE LA PREMIÈRE STRUCTURE ET LES MODALITÉS D'APPLICATION DE LA T.V.A.

5109

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 L'EXISTENCE D'UN AJUSTEMENT AUX «FRONTIÈRES». CET AJUSTEMENT CONSISTE, EN CAS DE LIVRAISON À L'ÉTRANGER, À DÉTAXER LE BIEN OU LE SERVICE QUI POURRA AINSI SUPPORTER LA TAXE DU PAYS DE DESTINATION. PARALLÈLEMENT, LE BIEN OU LE SERVICE EST

SOU MIS À LA T.V.A. DANS LE PAYS OÙ IL EST UTILISÉ OU CON-SOMMÉ.

§ 5. LA T.V.A. EST UN IMPOT EUROPEEN

1. Textes communautaires

5110

LE 21 AVRIL 1970, LE CONSEIL DES MINISTRES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES PRENAIT UNE DÉCISION AYANT POUR OBJECTIF D'ALIMENTER LE BUDGET DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES PAR DES RESSOURCES PROPRES. CELLES-CI SERAIENT NOTAMMENT COMPLÉTÉES PAR L'APPLICATION D'UN TAUX DE T.V.A. SUR UNE ASSIETTE DÉTERMINÉE D'UNE MANIÈRE UNIFORME POUR TOUS LES ETATS MEMBRES, SELON DES RÈGLES COMMUNAUTAIRES³³. POUR CELA, IL FALLAIT PERMETTRE UNE PERCEPTION COMPARABLE DES RESSOURCES PROPRES DANS L'ENSEMBLE DE LA COMMUNAUTÉ ET ÉVITER QUE CERTAINS ETATS NE TENTENT D'ÉCHAPPER À LEURS OBLIGATIONS. C'EST DANS CE CADRE QUE S'INSCRIT 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 FORT 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 INTÉRIEUR³⁴; CE QUI A 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 PRÉSERVANT LES TERRITOIRES FISCAUX.

³³Déc. 70/243, *J.O.C.E.*, L 94, 19.

³⁴C.J.C.E., 21 février 1989, aff. 203/87, *Commission c. Italie, Rec.*, 371.

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 COMPTE 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 MEMBRES³⁵.

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 UNIQUE³⁶.

CELA A DÉJÀ DONNÉ LIEU À UN CERTAIN NOMBRE DE MODIFICATIONS DE LA SIXIÈME DIRECTIVE T.V.A.³⁷ AYANT POUR BUT DE MODERNISER LE SYSTÈME DE LA T.V.A. AU NIVEAU:

- DU RÉGIME DES SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATION³⁸;
- DE LA REPRÉSENTATION FISCALE, DE LA POSSIBILITÉ DE SE FAIRE ENREGISTRER DIRECTEMENT DANS TOUS LES ETATS MEMBRES³⁹;
- DE L'INSTAURATION DE RÈGLES DE FACTURATION UNIFORMES ET DE LA POSSIBILITÉ DE FACTURATION ÉLECTRONIQUE⁴⁰;
- D'UN RÉGIME POUR LE E-COMMERCE⁴¹;
- 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 TOUTE-

³⁵AMAND, 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.

³⁶COM 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.

³⁷COM (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.

³⁸C.J.C.E., n° L 162/63, 26 septembre 1999.

³⁹C.J.C.E., n° L 269/44, 21 octobre 2000.

⁴⁰C.J.C.E., n° L 015/24, 17 janvier 2001.

⁴¹C.J.C.E., n° L 128/41, 15 mai 2002.

FOIS 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.

2. {xe "Primauté du droit communautaire"} Primauté du droit communautaire

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'ÉTAT, LORSQUE CE DERNIER SOIT TARDE À TRANSPOSER LA DIRECTIVE EN DROIT NATIONAL DANS LES DÉLAIS, SOIT LE FAIT DE MANIÈRE INCORRECTE⁴². IL S'AGIT D'UNE APPLICATION DU PRINCIPE DE L'EFFET DIRECT DES DISPOSITIONS DE DROIT COMMUNAUTAIRE⁴³.

5114

INVERSEMENT, UN ÉTAT QUI N'A PAS TRANSPOSÉ DANS SA LÉGISLATION UNE DIRECTIVE, NE PEUT PAS S'APPUYER SUR LES TERMES DE CETTE DIRECTIVE CONTRE DES ASSUJETTIS⁴⁴. CECI A DES CONSÉQUENCES PRATIQUES POUR CEUX-CI: ILS SONT EN DROIT D'INVOQUER LA LÉGISLATION OU LA PRATIQUE ADMINISTRATIVE LORSQUE LE LÉGISLATEUR NÉGLIGE DE TRANSPOSER UNE DIRECTIVE CORRECTEMENT ET DANS LES DÉLAIS ET QUE LA RÉGLEMENTATION NATIONALE LEUR SEMBLE PLUS FAVORABLE. EN REVANCHE, SI CELLE-CI LEUR EST DÉFAVORABLE, ILS PEUVENT S'APPUYER SUR LES TEXTES COMMUNAUTAIRES.

⁴²C.J.C.E., 19 janvier 1982, n° 8/81, Ursula 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.

⁴³Sur la notion d'effet direct, voir, par exemple, VAN RAEPENBUSH, S., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Larcier, 4^{ème} éd., 464.

⁴⁴C.J.C.E., 5 avril 1979, n° 148/78, Ratti, Rec., 1629.

5115

L'OBLIGATION DES ETATS MEMBRES, DÉCOULANT D'UNE DIRECTIVE, D'ATTEINDRE LE RÉSULTAT PRÉVU PAR CELLE-CI AINSI QUE LEUR DEVOIR, EN VERTU DE L'ARTICLE 10 DU TRAITÉ, 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-CI⁴⁵.

5116

art. 110 e.s., 270 e.s., 394 et 395 Dir. 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 SUIV. 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 PARTIE⁴⁶;
- 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 CER-

⁴⁵C.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.

⁴⁶C.J.C.E., 2 juin 1994, n° C- 30/ 93, *AC-ATEL Electronics Vertriebs*, Rec., I-2305, point 21; C.J.C.E., 24 octobre 1996, n° C-217/94, *Eisman Alto Adige Srl*, Rec., I-5287.

TAINES FRAUDES OU ÉVASIONS FISCALES⁴⁷. 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 RESPECT⁴⁸.

3. Interdiction des {xe "Taxe sur le chiffre d'affaires"}taxes ayant les caractéristiques d'une T.V.A.

5117

art. 401 Dir. T.V.A.

SONT INTERDITES TOUTES LES TAXES PRÉSENTANT LES CARACTÉRISTIQUES D'UNE T.V.A.⁴⁹ 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 PAR CETTE INTERDICTION, 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

⁴⁷C.J.C.E., 10 avril 1984, n° 324/ 82, Commission c. Belgique, Rec., 1984, 1861; voir également *infra* livre IX Droit fiscal des Communautés européennes.

⁴⁸C.J.C.E., 21 juin 1988, n° 257/88, Commission c. Italie, Rec., 3249.

⁴⁹C.J.C.E., 13 juillet 1989, aff. jointes n° 93 et 94/88, Wisselink, Rec., 2671, C.J.C.E., 31 mars 1992, n° C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading c. Skatteministeriet, Rec., 1-2217; F.J.F., N° 92/113; C.J.C.E., 9 mars 2000, n° C-437/1997, EKW e Wein & 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. jtes n° C-283/06 et n° C-312/ 06, Kőgaz rt et autres; C.J.C.E., 17 juillet 2008, n° C-426/07, Dariusz Krawczynski; C.J.C.E., 5 février 2009, n° C-119/08, UAB Mechel Nemunas; C.J.C.E., 27 novembre 2008, n° C-156/08, Monika Vollkommer; C.J.C.E., 27 novembre 2008, n° C-151/08, N.N. Renta SA; 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, 135.

TAXES INDÛMENT PERÇUES⁵⁰. 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'ÉTAT ET DE LA COUR DE CASSATION⁵¹. LE MINISTRE A INTÉGRÉ CETTE JURISPRUDENCE⁵².

UN ÉTAT 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 ET QUE LE REMBOURSEMENT ENTRAÎNERAIT UN ENRICHISSEMENT SANS CAUSE. 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 RÉPERCUTÉE⁵³.

LE PRODUCTEUR DE BIENS POUR LESQUELS IL AVAIT ÉMIS DES BONS DE RÉDUCTION ET SUR LA VALEUR DESQUELS LA T.V.A. AVAIT ÉTÉ PERÇUE INDÛMENT (VOIR ARRÊT *ELIDA GIBBS, INFRA*, N° 5466 – BASE D'IMPOSITION) PEUT OBTENIR LA RESTITUTION DE CETTE T.V.A. VIA UNE DES DÉCLARATIONS PÉRIODIQUES DÉPOSÉES AU COURS DU DÉLAI DE RESTITUTION (C.-À-D. À PARTIR DE LA DATE À LAQUELLE LE DROIT À RESTITUTION EST NÉ)⁵⁴.

5119

LES PARTICULIERS LÉSÉS ONT DROIT À RÉPARATION DÈS LORS QU'UNE RÈGLE DE DROIT COMMUNAUTAIRE VIOLÉE A POUR OBJET DE LEUR CONFÉRER DES DROITS (I) QUE LA VIOLATION EST SUFFISAMMENT CARACTÉRISÉE ET (II) QU'IL EXISTE UN LIEN DE CAUSALITÉ DIRECT ENTRE CETTE VIOLATION ET LE PRÉJUDICE⁵⁵.

IL APPARTIENT AU JUGE NATIONAL DE VÉRIFIER SI LES CONDITIONS DE RESPONSABILITÉ D'UN ÉTAT MEMBRE POUR VIOLATION DU DROIT COMMUNAUTAIRE SONT RÉUNIES. MAIS, LA COUR DE JUSTICE A PRÉCISÉ LES CRITÈRES DONT LE JUGE NATIONAL DOIT

⁵⁰Cass., 27 mai 1971, Fromagerie franco-suisse Le Ski, R.W., 1971-72, col. 424 et Pas., 1971, I, 886.

⁵¹Arrêt du 23 avril 1971, J.T., 1972 689 avec une note de MAYSTADT, Ph. Voir également DE BROE, L. et VAN DER HAUWAERT, C., «De terugvordering van de inschrijvingstaks op autovoertuigen en net Europees Gemeenschapsrecht», T.F.R., 1989, n° 85A, 111, C., AMAND, «Les conséquences de la violation du droit communautaire en fiscalité belge», R.G.F., 1994, 127.

⁵²Q.R., Sénat, 1992-1993, 3 mars 1993, 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' Décisions», VAT Monitor, juillet/août 2004, 256.

⁵³C.J.C.E., 14 janvier 1997, aff. jointes n°s C-192/95 à C-218/95, Comateb e.a., Rec., I-165.

⁵⁴Circ. n° 8, 27 août 1994, Rev. T.V.A., n° 130, 971.

⁵⁵C.J.C.E., 5 mars 1996, n°s C-46/93 et C-48/93, Brasserie du Pêcheur et Factortame, Rec., 1996, I-1029.

TENIR COMPTE DANS SON APPRÉCIATION⁵⁶. 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 REPROCHÉ⁵⁷.

5120

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 PLAINTÉ 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'ASSUJETTI PEUT DEMANDER QUE LA COMMISSION CONVOQUE LES ADMINISTRATIONS NATIONALES EN VUE DE LES FORCER À TROUVER UNE SOLUTION.

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 À DES SITUATIONS ÉCONOMIQUES CONCRÈTES:

- 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?

⁵⁶Voir e.a. C.J.C.E., 18 janvier 2001, aff C-150/99, Stockholm Lindöpark, Rec., 2001, I-493; note VAN STEENWIN-CKEL, J. et VAN VAECK, J., A.F.T., 2001, 474-478.

⁵⁷C.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.

- L'ACTIVITÉ EST-ELLE EXONÉRÉE DE TAXE?
- 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'OPTIMALISATION SUR LE PLAN *EA*. 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 OPTIMALISATIONS ÉVENTUELLES, IL FAUT AUSSI RELEVÉR 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;
- D'ACQUÉRIR DES BIENS ET SERVICES EN EXEMPTION DE LA TAXE OU À UN TAUX RÉDUIT;
- DE RETARDER LE PAIEMENT DE LA TAXE OU D'ÉTALER LE PAIEMENT DE LA TAXE DANS LE TEMPS.

{XE "TVA – ASSUJETTI"}ASSUJETTI

QUI EST ASSUJETTI?

§ 1. DEFINITION ET ROLE

5200

art. 4 § 1^{er} C.T.V.A.

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. 4, § 1^{ER}, C.T.V.A.).

LE CRITÈRE PERMETTANT DE DÉFINIR L'ASSUJETTI EST L'ACCOMPLISSEMENT, DE FAÇON INDÉPENDANTE, D'UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE. L'ASSUJETTI SE DÉFINIT PAR RAPPORT À L'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE ET L'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE SE DÉFINIT EN RELATION AVEC LA NOTION D'ASSUJETTI.

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

NE SONT SOUMISES À LA T.V.A. EN BELGIQUE QUE LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES, EFFECTUÉES EN BELGIQUE PAR UN ASSUJETTI DANS L'EXERCICE DE SON ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE. SEULS LES ASSUJETTIS SE VOIENT RECONNAÎTRE UN DROIT À DÉDUCTION.

LA NOTION D'ASSUJETTI EST PARFOIS CONFONDUE AVEC, ENTRE AUTRE, LES NOTIONS SUIVANTES:

- D'AGENT ÉCONOMIQUE DONT LES ACTIVITÉS SONT EXEMPTÉES EN VERTU DE L'ARTICLE 44 DU CODE. CE DERNIER EST UN ASSUJETTI, MÊME S'IL N'EST REDEVABLE DE LA TAXE QUE LORSQU'IL ACQUIERT CERTAINS BIENS ET SERVICES;
- DE PERSONNE IDENTIFIÉE À LA T.V.A. (ART. 50). 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 DU CODE). LE PRODUCTEUR DE BIENS ET DE SERVICES N'EST PAS NÉCESSAIREMENT LE REDEVABLE DE LA TAXE.

POUR UNE APPLICATION JURISPRUDENTIELLE DES DIFFÉRENCES QUI PEUVENT EXISTER ENTRE CES DIFFÉRENTES NOTIONS, VOIR CASS, 12 DÉCEMBRE 2003, *FJF*, N° 2004/83, 272.

§ 2. CARACTERISTIQUES

5203

POUR QU'IL Y AIT ASSUJETTISSEMENT, IL FAUT QU'UNE PERSONNE QUELCONQUE:

- A. EXERCE UNE {XE "ACTIVITÉ É CONOMIQUE"}ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE (OPÉRATIONS SUCCESSIVES);
- B. D'UNE FAÇON HABITUELLE (AVEC UNE CERTAINE RÉGULARITÉ);
- C. DE FAÇON INDÉPENDANTE (SANS LIEN DE SUBORDINATION).

1. Une personne quelconque

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)⁵⁸.

2. Exercice d'une activité économique

a. 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. CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 9, § 1^{er}, AL 2 DE LA DIRECTIVE T.V.A., LA NOTION D'«ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE» COMPREND TOUTES LES ACTIVITÉS DE PRODUCTEUR, DE

⁵⁸Q.R., Sénat, 1999-2000, n° 2-25, 31 octobre 2000, 1180; 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.

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.

LES PRESTATIONS DE SERVICES ENTRE LES DIFFÉRENTS ÉTABLISSEMENTS D'UNE MÊME ENTITÉ JURIDIQUE, QU'ILS SOIENT SITUÉS EN BELGIQUE OU À L'ÉTRANGER, SONT HORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA T.V.A.⁵⁹.

TOUTEFOIS, TOUS LES ETATS MEMBRES DE L'UNION EUROPÉENNE NE PARTAGAIENT PAS CETTE ANALYSE⁶⁰. MAIS LA COUR DE JUSTICE EST INTERVENUE. ELLE 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 PRESTATIONS⁶¹.

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 DIRECTIVE⁶².

UN ÉLEVEUR DE CHEVAUX QUI EN 8 ANS N'A VENDU QUE DEUX POULAINS, N'A PAS D'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE AU SENS DE LA TVA⁶³.

5206

UNE {XE "INDEMNISATION"}INDEMNITÉ EN RAISON D'UNE RESPONSABILITÉ CONTRACTUELLE OU NON-CONTRACTUELLE N'EST PAS SOUMISE À LA T.V.A. À MOINS QU'ELLE NE CONSTITUE LE PRIX OU UNE PARTIE DU PRIX D'UNE LIVRAISON OU D'UN SERVICE⁶⁴.

⁵⁹Q.R., Sénat, 23 avril 1991, 1225, 14 mars 1991, Q. n° 149, de Clippele; COOSEMANS, P., «Régime T.V.A. applicable aux transactions internes de services entre une maison mère et sa ou ses succursales étrangères dans l'Union européenne: un non-événement?», R.G.F., n° 10, 1998, 346.

⁶⁰STAS, D. et DE PRETER, J., «Prestations maison mère/établissement stable: avec ou sans T.V.A.?», *Fiscologue (I)*, 2003, n° 230, 4-5, VAN DER CORPUT, W., «Transactions between Main Offices and their Fixed Establishment», *VAT Monitor*, novembre/décembre 2004, IBFD, 414, RUSSO, R. et ZANOTTI, E., «VAT personality of Fixed Establishments: Preliminary Ruling Requested from the ECJ», *VAT Monitor*, septembre/octobre 2004, IBFD, 333.

⁶¹C.J.C.E., 23 mars 2006, n° C-210/4, *FCE Bank plc*; LEJEUNE, I., STUYVER, I., CALUWE, B., «Hof van Justitie 23 maart 2006, zaak C-210/04, FCE Bank plc. - Handelingen tussen hoofdhuis en bijhuis en vice versa doorgaans buiten toe-passingsgebied van B.T.W.», *A.F.T.*, 2006, n° 6, 19-21.

⁶²C.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, mm02 plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd c. Commissioners of Customs and Excise, J.O.C.E.*, n° 199, 3.

⁶³Liège, 12 mars 2010, *Fisc. Act.*, 2010, n° 18, 12.

⁶⁴Cass., 15 avril 1999, *Fiscologue*, 1999, n° 722, 11; Cass. 4 février 1983, *R.W.*, 1983-84, 29 et 30, avec note; Cass., 15 avril 1999, *Fiscologue*, 1999, n° 722, 11; SEPULCHRE, V., «T.V.A. et dommages-intérêts», *R.G.F.*, 2001, 2, 63-79. Voir également Déc., n° E.T. 109.759 du 8 août 2005 (sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be), en matière d'indemnités de formation versées dans le cadre d'un transfert de joueurs de football.

LE MONTANT QUE RÉCLAME UNE SOCIÉTÉ DE LEASING AU PRENEUR DE LEASING POUR FAIRE RÉPARER LE VÉHICULE NE CONSTITUE PAS LA CONTREPARTIE D'UNE OPÉRATION VISÉE PAR L'ARTICLE 2 DU CODE T.V.A. MAIS A LE CARACTÈRE D'UNE INDEMNITÉ QUI ÉCHAPPE EN TANT QUE TELLE AU CHAMP D'APPLICATION DE LA T.V.A.⁶⁵

L'INDEMNITÉ DUE À UN {XE "ENTREPRENEUR"}ENTREPRENEUR EN VERTU DU CAHIER DES CHARGES RELATIF À UNE ADJUDICATION PUBLIQUE, EN RAISON DE LA DIMINUTION DU COÛT DE L'ENTREPRISE RÉSULTANT DES CHANGEMENTS DEMANDÉS PAR L'ADMINISTRATION PUBLIQUE, INDEMNITÉ QUI EST CALCULÉE FORFAITAIREMENT EN FONCTION DU MONTANT DE LA DIMINUTION, EST UN DÉDOMMAGEMENT TOMBANT HORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA T.V.A.⁶⁶.

EN VERTU DE L'ARTICLE 1794 DU CODE CIVIL, LE MAÎTRE DE L'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 QU'IL AURAIT PU GAGNER DANS CETTE ENTREPRISE. LORSQU'IL EST FAIT APPLICATION, ENTRE PARTIES, DE CETTE DISPOSITION, L'INDEMNITÉ QUE PAIE LE MAÎTRE DE L'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 EXÉCUTÉS⁶⁷.

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 À PERMETTRE DE CONSIDÉRER CEUX-CI COMME DES CONSOMMATEURS D'UN SERVICE⁶⁸.

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

⁶⁵Q. & R., Sénat, 2004-2005, 3535-3537, Q. n° 3-2373 CHERON, 24 mars 2005.

⁶⁶Rev. T.V.A., n° 15, Déc., 1974, n° 447, 190.

⁶⁷Rev. T.V.A., n° 18, Déc., 1974, n° 492, 379.

⁶⁸C.J.C.E., 29 février 1996, Jurgen Mohr c. Finanzamt Bad Segeberg, Rec., I- 959; F.J.F., N° 96/168; Rev. T.V.A., 1996, n° 122, 691.

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.⁶⁹.

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, PEUT SEULEMENT CONSISTER 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 GROUPEMENT⁷⁰.

b. Pas de distinction entre {xe "Caractère illicite du fait taxable (TVA)"} caractère {xe "Caractère licite"} licite ou illicite

5207

LA T.V.A. EST FONDÉE SUR LE PRINCIPE DE LA NEUTRALITÉ FISCALE. CECI S'OPPOSE À UNE DIFFÉRENTIATION 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 EXCLUE⁷¹. 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.⁷².

UNE ACTIVITÉ, TELLE QUE LA FAUSSE MONNAIE QUI RELÈVE DANS TOUS LES ETATS MEMBRES D'UNE INTERDICTION D'IMPORTATION OU DE MISE EN CIRCULATION ABSOLUE, N'EST PAS UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE⁷³. TOUTEFOIS, LA RÈGLE DE NON- ASSUJETTISSEMENT À LA T.V.A. S'APPLIQUE ÉGALEMENT À LA LIVRAISON ILLÉ-

⁶⁹C.J.C.E., 18 décembre 1997, n° 384/95, Landboden-Agrardienste, Rec., I- 7387.

⁷⁰Q.R., Ch. représ.; 2009-2010, n° 106, p.12-14; Q. n° 435, Deseyn, 19 février 2010.

⁷¹C.J.C.E., 2 août 1993, n° C-111/92, Wilfried Lange, Rec., I-4677, F.J.F., N° 93/502; 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.

⁷²C.J.C.E., 11 juin 1998, aff. n°, n° 283/95, K. Fischer et C.J.C.E., 17 février 2005, aff. jointes n° C-453/02 et C- 462/02, Finanzamt Gladbeck Edith Linneweber et Finanzamt Hern-West Savas Akriditis, J.O.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 Commissioners of Customs & Excise).

⁷³C.J.C.E., 6 décembre 1990, n° C-343/89, Witzemann, Rec., I-4477.

GALE DE STUPÉFIANTS À BASE DE CHANVRE, MÊME SI LES AUTORITÉS D'UN ETAT MEMBRE, DANS LE CADRE D'UNE POLITIQUE RÉPRESSIVE SÉLECTIVE, N'ENGAGENT PAS SYSTÉMATIQUEMENT DE POURSUITES PÉNALES À L'ENCONTRE DU PETIT COMMERCE DE DÉTAIL DE CES STUPÉFIANTS⁷⁴. LA LIVRAISON DE PARFUMS DE CONTREFAÇON EST PAR CONTRE SOUMISE À LA T.V.A., VU QU'IL NE S'AGIT PAS DE PRODUITS DONT LA COMMERCIALISATION EST INTERDITE EN RAISON DE LEUR NATURE MÊME, OU DE LEURS CARACTÉRISTIQUES PARTICULIÈRES⁷⁵.

c. Activité à {xe "Titre oné reux"}titre onéreux

5208

LE PRESTATAIRE QUI REND À TITRE HABITUEL DES SERVICES EXCLUSIVEMENT {XE "A TITRE GRATUIT"}À TITRE GRATUIT À DES ENTREPRENEURS N'EST PAS UN ASSUJETTI⁷⁶. MÊME EN CAS DE CONTREPARTIE, CELLE-CI PEUT ÊTRE À CE POINT PEU ÉLEVÉE QUE L'ACTIVITÉ PEUT ENCORE ÊTRE CONSIDÉRÉE COMME UNE LIBÉRALITÉ⁷⁷.

EST ASSUJETTI À LA T.V.A., LA SOCIÉTÉ QUI LOUE EFFECTIVEMENT DES BATEAUX ET DES MOBILHOMES, NON SEULEMENT À SON GÉRANT MAIS AUSSI AUX MEMBRES DE LA FAMILLE DE CELUI-CI, AINSI QU'À DES TIERS. IL EST SANS IMPORTANCE QUE CETTE AFFAIRE NE SOIT PAS RENTABLE POUR LA RAISON QU'UN CHIFFRE D'AFFAIRES SUFFISANT N'EST PAS RÉALISÉ⁷⁸.

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 COURS⁷⁹.

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 SOULTE EN ARGENT. EN EFFET, CE DERNIER, PAR LE FAIT QU'IL PORTE LESDITS VÊTEMENTS SUR LESQUELS FIGU-

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

⁷⁵C.J.C.E., 28 mai 1998, n° 3/97, J. Goodwin et E.T. Unstead, F.J.F., N° 99/ 218.

⁷⁶C.J.C.E., 1^{er} avril 1982, n° 89/91, Hong-Kong Trade Development Council, Rec., 1277, A.F.T., 1982, 259; Rev. T.V.A., 1995, n° 116, 940.

⁷⁷C.J.C.E., 21 septembre 1988, n° 50/87, Commission c. France, Rec., I-4797; F.J.F., N° 90/60; Rev. T.V.A., 1996, n° 119, 163.

⁷⁸Gand 12 mars 1997, F.J.F., N° 97/146.

⁷⁹C.J.C.E., 14 juillet 1998, n° 172/96, First National Bank of Chicago, Cour., fisc., 98/496.

RENT 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'ASSUJETTI⁸⁰.

UNE PRESTATION DE SERVICES EFFECTUÉE À TITRE ONÉREUX MAIS NE RÉSULTANT PAS D'OBLIGATIONS SUSCEPTIBLES D'EXÉCUTION FORCÉE, EN RAISON DU FAIT QU'IL A ÉTÉ CONVENU QUE LE PRESTATAIRE NE S'ENGAGE QUE SUR L'HONNEUR À FOURNIR LESDITS SERVICES, CONSTITUE UNE OPÉRATION SOUMISE À LA T.V.A.⁸¹.

LE FAIT QUE LA PERSONNE QUI REND LE SERVICE AGIT SOUS LA FORME D'UNE A.S.B.L. N'INFLUE PAS SUR LA DÉTERMINATION DE LA QUALITÉ D'ASSUJETTI POUR LES SERVICES PRESTÉS⁸².

d. Lien direct entre l'opération et la {xe "TVA -
Contrepartie"}contrepartie reçue

5209

UNE OPÉRATION N'EST TAXABLE QUE S'IL EXISTE UN LIEN DIRECT ENTRE LE SERVICE RENDU ET LA CONTREPARTIE REÇUE⁸³.

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.⁸⁴

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 OBJECTIFS⁸⁵.

IL N'Y A D'ACTIVITÉ TAXABLE QUE S'IL EXISTE ENTRE LE PRESTATAIRE ET LE BÉNÉFICIAIRE UN RAPPORT JURIDIQUE AU COURS DUQUEL DES PRESTATIONS RÉCIPROQUES SONT ÉCHANGÉES, LA RÉTRIBUTION PERÇUE PAR LE PRESTATAIRE CONSTITUANT LA

⁸⁰Q.R., Chambre 1994-1995, n° 149, 16043, Q. n° 1447 Van Den Eynde, 28 février 1995.

⁸¹C.J.C.E., 17 septembre 2002, n° C-498/99, Town & County Factors Ltd, *Fiscologue*, 2002, n° 863, 10.

⁸²Trib. Liège, 8 juin, 2004, *F.J.F.*, N° 2005/109.

⁸³C.J.C.E., 8 mars 1988, n° 102/86, Apple and Pear Development Council, *Rec.*, 1443; *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 116, 946 et AMAND, C., «When is a link direct?». *International VAT Monitor*, 1996, 3.

⁸⁴Q.R., Ch. repr., 1995-1996, 6632, Q. n° 517 Michel, 22 juillet 1996.

⁸⁵C.J.C.E., 5 février 1981, n° 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, *Rec.*, 445; *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 116, 915.

CONTRE-VALEUR EFFECTIVE DU SERVICE FOURNI AU BÉNÉFICIAIRE. AINSI, 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 TIERS. EN EFFET, IL N'EXISTE AUCUN LIEN NÉCESSAIRE ENTRE LA PRESTATION MUSICALE ET LES VERSEMENTS AUXQUELS ELLE DONNE LIEU⁸⁶. 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.⁸⁷ PAR CONTRE, IL EXISTE UN LIEN ENTRE L'OPÉRATION IMPOSABLE ET LE PAIEMENT LORSQUE LA COTISATION CONSISTE EN UNE CONTRIBUTION FORFAITAIRE ANNUELLE QUE LES MEMBRES D'UNE ASSOCIATION SPORTIVE SONT OBLIGÉS DE PAYER, ALORS MÊME QU'ILS N'UTILISENT PAS OU PAS RÉGULIÈREMENT LES INSTALLATIONS DE L'ASSOCIATION SPORTIVE⁸⁸.

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. IL EN VA DIFFÉREMENT LORSQUE LA PARTICIPATION EST ACCOMPAGNÉE D'UNE IMMIXTION DIRECTE OU INDIRECTE DANS LA GESTION DES SOCIÉTÉS OÙ S'EST OPÉRÉE LA PRISE DE PARTICIPATION, SANS PRÉJUDICE DES DROITS QUE DÉTIENT L'AUTEUR DES PARTICIPATIONS EN SA QUALITÉ D'ACTIONNAIRE OU D'ASSOCIÉ⁸⁹. N'ÉTANT LA CONTREPARTIE D'AUCUNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE AU SENS DE LA DIRECTIVE T.V.A., LA PERCEPTION DE DIVIDENDES N'ENTRE PAS DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE

⁸⁶C.J.C.E., 3 mars 1994, n° C-16/93, Tolsma, *Rec.*, I-743; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, 776.

⁸⁷COOPMAN, B., «Kunstenaars en BTW», *A.F.T.*, 2002, 463 et *Déc.*, n° E.T. 102.061, 7 juillet 2003.

⁸⁸C.J.C.E., 21 mars 2002, n° 174/00, Kennemer Golf & Country Club, *Rec.*, 2002, I-3293.

⁸⁹C.J.C.E., 20 juin 1991, n° C-60/90, Polysar Investments Netherlands, *Rec.*, I-3111; R.G.F., 1992, 128; A.F.T., 1992, 138; ETTEMA, C., «Opnieuw een Nederlandse holdingvennootschap naar Luxemburg», *BTW-brief*, n° 6/7, 1999, 3-6; VANDEBERGH, H., «Zijn holdingvennootschappen belastingplichtigen?», *Fiscopeen*, n° 116, 1993, 65; STAS, D., «Dividenden als tegenprestatie voor actieve inmenging?», *Actuele Voorinformatie*, n° 281, 1999, 6-12; C.J.C.E., 14 novembre 2000, n° C-142/90, Floridienne et Berginvest, *T.F.R.*, 2001, 204, 696-706, avec note VAN DER PAAL, J.; A.F.T., 2, 2001, 85 avec note VANDENBERGHE, L.; C.J.C.E., 12 juillet 2001, n° C-102/00, Welth-grove BV, *Fiscologue*, 2001, n° 809, 7, *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 65; C.J.C.E., 27 septembre 2001, n° C-16/00, Cibo Participations SA, *T.F.R.*, 212, 1148, avec note D., STAS; J., GOBBIN, «Holdingvennootschappen en BTW: de rechtspraak van het Hof van Justitie volop in beweging», *T.F.R.*, 2001, 199, 355-373.

LA T.V.A.⁹⁰ IL EN EST DE MÊME POUR LA CESSIION DE PARTICIPATIONS PAR UN *TRUST* DONT LES ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT CONSISTENT ESSENTIELLEMENT DANS L'ACQUISITION ET LA CESSIION D'ACTIONNS ET D'AUTRES TITRES EN VUE DE MAXIMISER LES DIVIDENDES OU LES RENDEMENTS DU CAPITAL. NI L'AMPLEUR D'UNE VENTE D'ACTIONNS, 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 ÉCONOMIQUE⁹¹.

LA SIMPLE ACQUISITION ET LA SIMPLE DÉTENTION D'OBLIGATIONS QUI NE SONT PAS UTILES À UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE QUELCONQUE, ET LA JOUISSANCE DES REVENUS QUI EN RÉSULTENT, NE DOIVENT PAS ÊTRE CONSIDÉRÉES COMME DES ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES CONFÉRANT À LA PERSONNE CONCERNÉE LA QUALITÉ D'ASSUJETTI⁹². UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES QUI ADMET UN ASSOCIÉ EN CONTREPARTIE DU VERSEMENT D'UN APPORT NUMÉRIQUE N'EFFECTUE PAS ENVERS CELUI-CI UNE PRESTATION DE SERVICES À TITRE ONÉREUX SOUMIS À LA T.V.A.⁹³.

e. 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 ASSUJETTIE À LA T.V.A., LA SOCIÉTÉ QUI DONNE EFFECTIVEMENT EN LOCATION DES BATEAUX ET DES MOBILHOMES, NON SEULEMENT À SES GÉRANTS, MAIS AUSSI AUX MEMBRES DE LA FAMILLE DE CES GÉRANTS ET À DES TIERS. EST SANS INCIDENCE QUE

⁹⁰C.J.C.E., 22 juin 1993, n° C-33/91, *Sofitam SA*, *Rec.*, I-3513; *F.J.F.*, N° 93/184; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, 756.

⁹¹C.J.C.E., 20 juin 1996, n° C-155/94, *Welcome Trust Ltd*, *Rec.*, I-3013, C.J.C.E., 26 septembre 1996, *Enkler*, *Rec.*, I-4517.

⁹²C.J.C.E., 6 février 1997, *aff. C-80/95*, n° C-80/95, *Hamas & Helm CV*, *Rec.*, I-745, *F.J.F.*, N° 97/205.

⁹³C.J.C.E., 26 juin 2003, n° C-442/01, *LapHorg Renditefonds*, *F.J.F.*, N° 2004/246.

L'AFFAIRE NE SERAIT PAS RENTABLE, PARCE QUE LE CHIFFRE D'AFFAIRES RÉALISÉ N'ÉTAIT PAS SUFFISANT⁹⁴.

PEUVENT DONC ÊTRE DES ASSUJETTIS: LES TITULAIRES D'UNE PROFESSION LIBÉRALE, LES ASSOCIATIONS SANS BUT LUCRATIF⁹⁵, 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'AUTRES PART, A ENGENDRÉ DES PERTES PERMANENTES ET VOULUES. QUOIQU'IL 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 ACTIVITÉ⁹⁶.

3. Activité habituelle

5211

L'EXERCICE NON RÉGULIER OU DE MANIÈRE OCCASIONNELLE D'UNE {XE "ACTIVITÉ É CONOMIQUE"}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 PERMANENCE⁹⁷.

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, PAR CONSÉQUENT, PAS ÊTRE CONSIDÉRÉ COMME ASSUJETTI T.V.A.⁹⁸.

⁹⁴Gand, 12 mars 1997, *F.J.F.*, N° 97/146.

⁹⁵RUYSSCHAERT, S., «BTW-aspecten van de financieringsbronnen van VZW's», *A.F.T.*, 2003, 307- 317.

⁹⁶Trib. Namur, 6 février 2008, *F.J.F.*, N° 2009/86.

⁹⁷C.J.C.E., 4 décembre 1980, n° C-186/89, van Tiem, *Rec.*, I- 4363; *F.J.F.*, N° 91/29.

⁹⁸Trib. 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

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^{OS} 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. Activité indépendante

5212

L'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE DOIT ÊTRE EXERCÉE PAR DES PERSONNES QUI SONT INDÉPENDANTES DU POINT DE VUE JURIDIQUE⁹⁹. 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 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 ACTIVITÉ¹⁰⁰.

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 INTÉRIEUR¹⁰¹.

POUR LES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES PAR LES GUIDES DE VOYAGE ET LES GUIDES TOURISTIQUES, VEUILLEZ VOUS RÉFÉRER À LA DÉCISION ADMINISTRATIVE N° ET. III.432 DU 28 AOÛT 2006¹⁰².

LA COUR DE JUSTICE A DÉCIDÉ QU'UN {XE "ETABLISSEMENT STABLE"}ÉTABLISSEMENT STABLE, QUI N'EST PAS UNE ENTITÉ JURIDIQUE DISTINCTE DE LA SOCIÉTÉ DONT IL RELÈVE, ÉTABLI DANS

19 janvier 2009; Trib. Anvers, 2 juin 2008 dans *Fiscologue*, 10 octobre 2008.

⁹⁹Voir 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.*, 2004, n° 10, 946.

¹⁰⁰Concl. av. gén. G. Tesouro avant C.J.C.E., 25 juillet 1991, n° C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, *F.J.F.*, N° 91/123.

¹⁰¹Q.R., Ch. repr., 1997-98, n° 134, 18600.

¹⁰²Déc. n° E.T.III.432 du 28 août 2006.

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 PRESTATIONS¹⁰³.

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.¹⁰⁴. DE MÊME, UN LIQUIDATEUR EST UN ORGANE DE LA SOCIÉTÉ SIL AGIT DANS L'EXERCICE NORMAL DE SON MANDAT¹⁰⁵.

CEPENDANT, SI CES PERSONNES MORALES SOUHAITENT SOUMETTRE À LA TVA LEURS OPÉRATIONS EN TANT QU'ADMINISTRATEUR, GÉRANT OU LIQUIDATEUR, CE CHOIX VAUT POUR TOUTES LES OPÉRATIONS QUELLES EFFECTUENT COMME TELLES. CE CHOIX EST EN PRINCIPE IRRÉVOCABLE, À MOINS QUE LA PERSONNE MORALE CONCERNÉE N'APPORTE LA PREUVE IRRÉFUTABLE D'UN CHANGEMENT RADICAL DE LA SITUATION DE SON ENTREPRISE, QUI JUSTIFIE LA MODIFICATION DE SON CHOIX INITIAL. DANS CE CAS, LA SOCIÉTÉ DOIT RÉDIGER UN COURRIER MOTIVÉ ADRESSÉ AU CONTRÔLE TVA COMPÉTENT, QUI PRENDRA UNE DÉCISION À CE SUJET¹⁰⁶.

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'ASSUJETTI¹⁰⁷.

UNE PERSONNE PHYSIQUE QUI EXÉCUTE L'ENSEMBLE DES TRAVAUX AU NOM ET POUR LE COMPTE D'UNE SOCIÉTÉ ASSUJETTIÉE 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 ELLEMÊME UN ASSUJETTI¹⁰⁸.

¹⁰³C.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, zaak C-210/04, FCE Bank plc. - Handelingen tussen hoofdhuis en bijhuis en vice versa doorgaans buiten toepassingsgebied van B.T.W.», *A.F.T.*, 2006, 19-21.

¹⁰⁴Déc., 27 janvier 1994, n° E.T. 78.581, Rev. T.V.A., n° 110, 1019.

¹⁰⁵Q. n° 2628 de Clippele, 30 janvier 2003, Q.R., 2002-03, 3985.

¹⁰⁶Déc., 27 avril 2010, n° E.T.118.288, voir www.monKEY, Sources, Décision ET 118288.

¹⁰⁷C.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.

¹⁰⁸C.J.C.E., 18 octobre 2007, n° C-355/06 Van der Steen.

LE TRIBUNAL 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 INDÉPENDANTE¹⁰⁹.

§ 3. CATEGORIES D' {XE "TVA - ASSUJETTI"} ASSUJETTIS

1. Assujettis ordinaires 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. Assujettis 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 PRIVÉ¹¹⁰.

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 AJOUTÉE¹¹¹.

¹⁰⁹Trib. Mons, 26 octobre 2004, *F.J.F.*, N° 2008/80.

¹¹⁰C.J.C.E., 4 octobre 1995, n° C 291/92, *Armbrecht*, *Rec.*, I- 2775; Trib. Mons, 18 décembre 2008, *JLMBi*, 6 novembre 2009, n° 09/792.

¹¹¹C.J.C.E., 8 mars 2001, n° C-415/98, *Laszlo Bakcsi*.

3. {xe "Unité TVA"}Unité T.V.A.

5215

art. 4 § 2 C.T.V.A.

LE ROI PEUT CONSIDÉRER QUE DES PERSONNES 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, NE CONSTITUENT QU'UN SEUL ASSUJETTI POUR L'APPLICATION DU C.T.V.A. (ART. 4, § 2 C.T.V.A.).

LA BELGIQUE A FAIT USAGE DE CETTE POSSIBILITÉ ET ELLE A INSTAURÉ L'UNITÉ T.V.A. LE 1^{ER} AVRIL 2007¹¹².

L'ARRÊTÉ ROYAL 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 FISCALE 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.¹¹³.

a. 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 ASSUJETTI.

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 ASSUJETTI. UN DOCUMENT DOIT TOUTEFOIS ÊTRE ÉTABLI ET LES OPÉRATIONS

¹¹²A.R. n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité T.V.A., MB 15 mars 2007, 13.787 (ci-après: A.R. n° 55).

¹¹³Circ. n° AFER 42/2007 (E.T.111.702) du 9 novembre 2007, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

DOIVENT ÊTRE MENTIONNÉES SUR LE PLAN COMPTABLE ET SUR LE PLAN DE LA DÉCLARATION¹¹⁴.

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.¹¹⁵.

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 TVA DE LA PART DU LOCATAIRE POUR LA DURÉE DE LA CONVENTION EST SOUMIS À LA TVA 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 SUIVIT 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 RAPPORTE¹¹⁶.

b. Conditions de constitution

5215,20

art. 44 C.T.V.A.

LES ASSUJETTIS ÉTABLIS EN BELGIQUE PEUVENT ÊTRE CONSIDÉRÉS COMME FORMANT UN SEUL ASSUJETTI S'ils SONT ÉTROITEMENT LIÉS ENTRE EUX SUR LES PLANS FINANCIER, ÉCONOMIQUE ET DE L'ORGANISATION¹¹⁷. CES LIENS DOIVENT EXISTER SUR CES TROIS PLANS POUR QUE LES PERSONNES CONCERNÉES PUISSENT FAIRE PARTIE D'UNE UNITÉ¹¹⁸. LES ASSUJETTIS QUI SONT EXONÉRÉS SUR BASE DE L'ARTICLE 44 C.T.V.A. PEUVENT ÉGALEMENT DEVENIR MEMBRE D'UNE UNITÉ T.V.A.¹¹⁹.

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 CONTRÔLE¹²⁰. L'ADMINISTRATION

¹¹⁴Art. 53, § 3 C.T.V.A.; Art. 18 A.R. du 17 mai 2007 modifiant les A.R. n°s 1, 11, 23, 39 et 50 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée (1), *M.B.*, 31 mai 2007 (éd. 2), 29.562.

¹¹⁵Rapport au Roi A.R. n° 55, n° 12, *M.B.*, 15 mars 2007, 13.790.

¹¹⁶Q. & R., Chambre, 2008-2009, n°048, p.27-29, Q. n°167, Van der Maelen du 14 janvier 2009; MASSIN, I.; Vyncke, K., «Unité TVA: attention aux prestations 'regroupées'», *Fiscologue*, 2009, n° 1153, 5.

¹¹⁷Art. 1, § 1 A.R. n° 55.

¹¹⁸Rapport au Roi A.R. n° 55, n° 24, *M.B.*, 15 mars 2007, 13.792.

¹¹⁹Rapport au Roi A.R. n° 55, n° 25, *M.B.*, 15 mars 2007, 13.792.

¹²⁰Article 1, § 1, 1° A.R. n° 55.

ADMET QUE CETTE CONDITION EST REMPLIE LORSQU'UN ASSUJETTI DÉTIENT, DIRECTEMENT OU INDIRECTEMENT, 10 % OU PLUS DES DROITS SOCIAUX D'UNE AUTRE SOCIÉTÉ¹²¹.

art. 5 § 1^{er} et 3 C. Soc.

POUR L'APPRÉCIATION DU POUVOIR DE CONTRÔLE, L'ADMINISTRATION SE RÉFÈRE EN OUTRE À L'ARTICLE 5, § 1^{ER} ET § 3 DU C. SOC.¹²². SUIVANT CETTE DERNIÈRE DISPOSITION, EN ENTEND PAR «CONTRÔLE», LE POUVOIR D'EXERCER, EN DROIT OU EN FAIT, UNE INFLUENCE DÉCISIVE SUR LA DÉSIGNATION DE LA MAJORITÉ DES ADMINISTRATEURS OU DES GÉRANTS OU SUR L'ORIENTATION DES POLITIQUES DE GESTION. LE CONTRÔLE DE FAIT EST PRÉSUMÉ LORSQU'UN ACTIONNAIRE A EXERCÉ, LORS DE LA DERNIÈRE ET L'AVANT DERNIÈRE ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE CETTE SOCIÉTÉ, DES DROITS DE VOTE REPRÉSENTANT LA MAJORITÉ DES VOIX ATTACHÉES AUX TITRES REPRÉSENTÉS À CETTE ASSEMBLÉE.

POUR L'APPRÉCIATION DE LA NOTION DE «CONTRÔLE INDIRECT», L'ADMINISTRATION RENVOIE ÉGALEMENT AUX DISPOSITIONS DU CODE DES SOCIÉTÉS¹²³.

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 PERSONNE¹²⁴.

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 MEMBRES¹²⁵.

ON DOIT ÉTABLIR, DANS LA DEMANDE D'IDENTIFICATION, QUE TOUTES LES CONDITIONS PRÉCITÉES SONT DÉJÀ REMPLIES.

¹²¹Circ. n° AFER 42/2007 (E.T.111.702) du 9 novembre 2007, n° 3.1.1. Cette position se base sur l'article 13, al. 2, 1° C. Soc. qui implique une présomption réfragable d'une participation.

¹²²Circ. n° AFER 42/2007 (E.T.111.702) du 9 novembre 2007, n° 3.1.1.

¹²³Circ. n° AFER 42/2007 (E.T.111.702) du 9 novembre 2007, n° 3.1.2.4. Voir en particulier article 7 C. Soc.

¹²⁴Art. 1, § 1, 2° A.R. n° 55.

¹²⁵Art. 1, § 1, 3° A.R. n° 55.

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.

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 ASSUJETTI¹²⁶.

c. 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 REPRÉSENTANT¹²⁷. LA DEMANDE DOIT ÊTRE INTRODUE 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

¹²⁶Art. 2, § 1, A.R. n° 55.

¹²⁷Art. 2, § 2 A.R. n° 55; Informations et Communications (A.F.E.R. - T.V.A.), 28.03.2007.

TOUTES LES TAXATIONS COMPLÉMENTAIRES AINSI QUE POUR LES ACTES DE PERCEPTION ET DE RECOUVREMENT POSÉS PAR L'ADMINISTRATION¹²⁸.

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-CLIENT¹²⁹ ET LE RELEVÉ INTRACOMMUNAUTAIRE DOIVENT ÊTRE INTRODUITS SÉPARÉMENT PAR LES MEMBRES DE L'UNITÉ T.V.A.¹³⁰. LES MEMBRES DOIVENT INTRODUIRE LE LISTING ET LE RELEVÉ AUPRÈS DU BUREAU DE CONTRÔLE DONT ILS DÉPENDENT¹³¹.

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 FACTURES¹³².

DANS L'AVIS C.N.C. N° 2010-13, LA COMMISSION DES NORMES COMPTABLES COMMENTE LE TRAITEMENT COMPTABLE DES DETTES ET CRÉANCES T.V.A. À APPLIQUER DANS LE CHEF DES MEMBRES DE L'UNITÉ T.V.A.

EN CE QUI CONCERNE LE TRAITEMENT COMPTABLE, DANS LE CHEF DES MEMBRES D'UNE UNITÉ TVA, DES DETTES ET CRÉANCES TVA, NOUS RENVOYONS LE LECTEUR À L'AVIS DE LA COMMISSION DES NORMES COMPTABLES¹³³.

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 ÉTABLI¹³⁴.

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

¹²⁸Rapport au Roi A.R. n° 55, n° 11, M.B., 15 mars 2007, 13.789.

¹²⁹Art. 1^{er} A.R. n° 23 réglant les modalités d'application de l'art. 53quinquies du C.T.V.A. (ci-après A.R. n° 23).

¹³⁰Art. 1^{er} al. 2 A.R. n° 50 réglant les modalités d'application de l'art. 53sexies, § 1^{er}, du C.T.V.A. (ci-après A.R. n° 50).

¹³¹Art. 1^{er} A.R. n° 23 et art. 5, § 3, 1^o A.R. n° 50 et l'A.M. du 23 juin 2008, M.B., 2 juillet 2008.

¹³²Art. 14, al. 2 et 15, § 1^{er}, al. 1^{er}, A.R. n° 1.

¹³³Avis CNC 2010-13 - Traitement comptable dans le chef des membres d'une unité TVA de la taxe sur la valeur ajoutée, 8 septembre 2010.

¹³⁴Art. 53, § 3 C.T.V.A.

T.V.A., NON SEULEMENT UN DOCUMENT DOIT ÊTRE ÉTABLI MAIS EN OUTRE L'OPÉRATION DOIT ÊTRE TRAITÉE SUR LE PLAN DE LA COMPTABILITÉ.

EN CAS D'ADHÉSION VOLONTAIRE D'UN NOUVEAU MEMBRE, APRÈS QUE L'UNITÉ T.V.A. SOIT CONSTITUÉE, LE REPRÉSENTANT MANDATAIRE DOIT INTRODUIRE UNE DEMANDE MOTIVÉE À L'OFFICE DE CONTRÔLE DE LA T.V.A. DONT L'UNITÉ DÉPEND¹³⁵.

SI L'ADHÉSION EST OBLIGATOIRE PARCE QU'UN MEMBRE EXISTANT DÉTIENT UNE PARTICIPATION DIRECTE DE PLUS 50 % DANS UN AUTRE ASSUJETTI, LE REPRÉSENTANT DOIT INFORMER L'OFFICE DE CONTRÔLE DE LA T.V.A. DONT L'UNITÉ DÉPEND.

UNE FOIS QU'UN ASSUJETTI S'EST AFFILIÉ À L'UNITÉ – DE MANIÈRE VOLONTAIRE OU NON – LE MEMBRE DOIT INFORMER DE L'ADHÉSION L'OFFICE DE CONTRÔLE DE LA T.V.A. DONT CE MEMBRE DÉPEND DANS LE MOIS QUI SUIT CELLE-CI¹³⁶.

SI UN MEMBRE SORT DE L'UNITÉ T.V.A., LE REPRÉSENTANT MANDATAIRE DOIT NOTIFIER CETTE SORTIE À L'OFFICE DE CONTRÔLE DONT L'UNITÉ DÉPEND. LE MEMBRE SORTANT DOIT INFORMER L'OFFICE DE CONTRÔLE DONT IL DÉPEND DE CETTE SORTIE, UNE FOIS QUE CELLE-CI EST FAITE¹³⁷.

LA DEMANDE DE CESSATION DE L'UNITÉ T.V.A. DOIT ÊTRE INTRODUE PAR LE REPRÉSENTANT, MAIS LES MEMBRES EUX-MÊMES ONT L'OBLIGATION D'INFORMER L'OFFICE DE CONTRÔLE T.V.A. DONT ILS DÉPENDENT UNE FOIS QUE L'UNITÉ EST EFFECTIVEMENT DISSOUTE¹³⁸.

d. {xe "TVA - Ré vision"}Révisions et {xe "TVA - Droit à la dé duction"}droit à la déduction

5215,40

art. 12 § 1^{er} al. 1^{er} 5° 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

¹³⁵Art. 4, § 1^{er} A.R. n° 55.

¹³⁶Art. 4, § 2 A.R. n° 55.

¹³⁷Art. 5, § 2 et § 3 A.R. n° 55.

¹³⁸Art. 3 A.R. n° 55.

QUI DONNE DROIT À LA DÉDUCTION¹³⁹. POUR LES BIENS MOBILIERS, L'ADMINISTRATION FISCALE SUGGÈRE L'APPLICATION DE L'ARTICLE 12, § 1^{ER}, AL. 1^{ER}, 5^O DU C.T.V.A. (PRÉLÈVEMENT)¹⁴⁰.

SIMULTANÉMENT, IL FAUT EFFECTUER UNE RÉVISION POSITIVE AU NIVEAU DE L'UNITÉ T.V.A.¹⁴¹.

LA RÉVISION NÉGATIVE AU NIVEAU DU MEMBRE DOIT SE FAIRE DANS LA DERNIÈRE DÉCLARATION QUE LE MEMBRE DOIT INTRODUIRE. LA RÉVISION POSITIVE DANS LE CHEF DE L'UNITÉ DOIT SE FAIRE DANS LA PREMIÈRE DÉCLARATION «CONSOLIDÉE».

LA T.V.A. DUE ET DÉDUCTIBLE PEUT ÊTRE IMPUTÉE DANS LE CHEF DE L'UNITÉ T.V.A.¹⁴². L'IMPUTATION PEUT SE FAIRE UNIQUEMENT SI LES MEMBRES DONNENT AU REPRÉSENTANT DE L'UNITÉ LEUR CONSENTEMENT ÉCRIT¹⁴³. EN OUTRE, IL FAUT FOURNIR UN INVENTAIRE DE TOUS LES BIENS DONT LA T.V.A. DÉDUITE DOIT ÊTRE REVUE, AUX OFFICES DE CONTRÔLE DONT DÉPEND L'UNITÉ T.V.A., DE MÊME QU'À L'OFFICE DONT LE MEMBRE CONCERNÉ DÉPEND. CET INVENTAIRE S'EFFECTUE SUR UN MODÈLE ÉTABLI PAR LE MINISTRE DES FINANCES¹⁴⁴.

LE DROIT À LA DÉDUCTION EST DÉTERMINÉ, AU NIVEAU DE L'UNITÉ T.V.A., EN FONCTION DES OPÉRATIONS QUI SONT PRÉTÉES 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 BÂTIMENTS¹⁴⁵.

e. Dispositions spéciales

5215,50

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

¹³⁹Art. 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).

¹⁴⁰Circ. n^O AFER 42/2007 (E.T.111.702) du 9 novembre 2007, n^O 6.1.1.

¹⁴¹Art. 10, § 2 A.R. n^O 3.

¹⁴²Art. 10, § 3 A.R. n^O 3.

¹⁴³Art. 10, § 3, al. 2 A.R. n^O 3.

¹⁴⁴Art. 10, § 3, al. 4 A.R. n^O 3.

¹⁴⁵Rapport au Roi A.R. n^O 55, n^O 13, M.B., 15 mars 2007, 13.790.

L'ARTICLE 19BIS DU C.T.V.A. EST UNE DISPOSITION QUI A ÉTÉ INTRODUE POUR COMBATTRE L'ÉVENTUEL ABUS VIA {XE "CHANNELING"} CHANNELLING.

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-SUCCESSALES ET DE L'UNITÉ T.V.A., PLUS DE COÛTS T.V.A. SUR SES SERVICES IT.

art. 21 § 3 7° C.T.V.A.

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.

DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2010, LA RÉFÉRENCE À L'ARTICLE 21, § 3, 7° DANS CETTE DISPOSITION DU CODE EST REMPLACÉE PAR «DE SERVICES AUTRES QUE CEUX DÉCRITS À L'ARTICLE 21, § 3». CETTE MODIFICATION NE CONSTITUE PAS UNE ADAPTATION PORTANT SUR LE CONTENU MAIS SIMPLEMENT LA TRANSPOSITION CORRECTE DU RÉGIME DU «PAQUET T.V.A.» OU «VAT PACKAGE».

SELON LA CIRCULAIRE ADMINISTRATIVE, QUI RENVOIE AUX TRAVAUX PARLEMENTAIRES, CET ARTICLE DE LA LOI NE VISE QUE LES OPÉRATIONS QU'UN ÉTABLISSEMENT ÉTRANGER APORTE 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 SERVICE¹⁴⁶. LE MEMBRE QUI EST LE PRENEUR DOIT ÉTABLIR UN DOCUMENT QUI CONSTATE LE SERVICE¹⁴⁷.

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

¹⁴⁶Art. 33, § 1, 3° C.T.V.A.

¹⁴⁷Art. 3, al. 2 A.R. n° 1.

ÊTRE TENU VIS-À-VIS DE L'ADMINISTRATION DES DETTES D'UN AUTRE MEMBRE.

f. 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 D'INNOMBRABLES DISPOSITIONS ANTI-ABUS ET FORMALITÉS ADMINISTRATIVES VISANT À PRÉVENIR LES ABUS ET/OU LES OPTIMISATIONS ÉVENTUELS.

TOUT CECI 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 (À SAVOIR, LA RESPONSABILITÉ SOLIDAIRE, LES OBLIGATIONS ADMINISTRATIVES, L'IMPACT ÉVENTUEL SUR LE DROIT À LA DÉDUCTION T.V.A.).

4. Assujettis occasionnels

a. 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 {XE "CESSION D'UN BIEN IMMOBILIER – TVA"}T.V.A. (ART. 8 C.T.V.A.). LA PROCÉDURE EST ORGANISÉE PAR L'A.R. N° 14 DU 3 JUIN 1970¹⁴⁸. L'OPTION EST PRÉALABLE À LA CONCLUSION DE L'OPÉRATION.

UN BÂTIMENT EST TOUTE CONSTRUCTION INCORPORÉE AU SOL¹⁴⁹. CETTE DÉFINITION EST IDENTIQUE À CELLE DE L'ARTICLE 12, § 2 DE LA DIRECTIVE T.V.A.

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 SOL¹⁵⁰.

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 UTILISATION¹⁵¹.

DANS L'ANCIEN TEXTE LÉGAL, L'ENRÔLEMENT DU PRÉCOMPTE IMMOBILIER ÉTAIT DÉTERMINANT POUR ÉTABLIR LE DÉLAI DANS LEQUEL UN BÂTIMENT ÉTAIT CONSIDÉRÉ COMME NEUF. CELA AVAIT COMME CONSÉQUENCE QUE LES BÂTIMENTS POUR LESQUELS AUCUN PRÉCOMPTE IMMOBILIER N'AVAIT JAMAIS ÉTÉ ENRÔLÉ RESTAIENT ÉTERNELLEMENT NEUFS (P. EX. LES BIENS DU DOMAINE PUBLIC, CERTAINS ÉQUIPEMENTS DE TÉLÉCOMMUNICATION,...). C'EST POUR PALLIER CES SITUATIONS QUE LES DISPOSITIONS DU CODE T.V.A. ONT ÉTÉ MODIFIÉES.

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.); ENSUITE, L'ENSEMBLE TOMBE DÉFINITIVEMENT ET IRRÉVO- CABLEMENT 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'IMPOR-

¹⁴⁸Modifié par l'A.R. du 29 décembre, M.B., 31 décembre 1992.

¹⁴⁹Art. 1^{er}, § 9, C.T.V.A., inséré par l'art. 130 de la loi-programme du 2 août 2002, M.B., 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 Q.P., n° 774 Fournaux, 4 mai 2005.

¹⁵⁰C.J.C.E., 16 janvier 2003, Maierhofer, T.F.R., 2003, 504 avec note LIBERT, F. et REYNEDERS, S., «Hof van Justitie breidt vrijstelling uit», Fisc. Act., 2003, n° 3, 3.

¹⁵¹Art. 8, § 1^{er}, C.T.V.A. modifié par l'art. 131 de la loi-programme du 2 août 2002, M.B., 29 août 2002, 38408; Circ. n° AAF/2001-1292-N (AAF 24/2002 - E.T. 03.009) du 6 décembre 2002 et Q.P., n° 443 Fournaux, 27 juillet 2004.

TANTS TRAVAUX DE RÉNOVATION OU DE TRANSFORMATION¹⁵². DANS CE CAS, C'EST AU MOMENT DE LA LIVRAISON ET DANS LE CHEF DU 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.¹⁵³. 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.

SUIVANT LA LÉGISLATION BELGE ACTUELLE (ART. 44 § 3 1° A C.T.V.A.), UN TERRAIN NE PEUT PAS ÊTRE VENDU AVEC T.V.A. ET TOMBE TOUJOURS SOUS LE RÉGIME DES DROITS D'ENREGISTREMENT, MÊME LORSQU'IL EST VENDU EN MÊME TEMPS QU'UN BÂTIMENT SOUMIS À LA T.V.A., POUR UN PRIX UNIQUE ET NON SCINDÉ¹⁵⁴.

DANS L'ARRÊT *BREITSOHL*, LA COUR DE JUSTICE A TOUTEFOIS 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'ENSEMBLE¹⁵⁵.

DANS LE CADRE D'UNE DISCUSSION ENTRE LES GOUVERNEMENTS FÉDÉRAUX ET RÉGIONAUX, IL A ÉTÉ DÉCIDÉ DE DEMANDER L'AVIS (NON-CONTRAIGNANT) DU COMITÉ T.V.A. SUR LA QUESTION DE SAVOIR SI LA DIRECTIVE T.V.A. AINSI QUE L'ARRÊT *BREITSOHL* DE LA COUR DE JUSTICE CONTRAIGNENT L'ÉTAT BELGE À PERCEVOIR DE LA T.V.A. SUR LA CESSION DE TERRAINS, LORSQU'UN IMMEUBLE NEUF EST VENDU AVEC T.V.A., EN MÊME TEMPS QUE LE

¹⁵²Rev. T.V.A., 1974, n° 17, 321, Déc., n° 481 et 1977, n° 28, 29, Déc., n° 481, 595; Q.R., Sénat, 1990-1991, 560, 26 novembre 1990, Q. n° 53 de Clippele, 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, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be et Q.R., Ch. repr., 2002-2003, Q.P. Pieters, 27 septembre 2002, 19313.

¹⁵³Trib. Liège, 7 juin 2007, F.J.F., N° 2008/262.

¹⁵⁴Contra: Circ. n° 6/2005 (AAF 11/2005-Dos. E.E./L. 146) du 23 juin 2005 où l'art. 159, 8°, du C. Enr. a été adapté, en ce qui concerne la Wallonie, à l'arrêt *Breitsohl*.

¹⁵⁵C.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 STEENWINCKEL, J. et THEISSEN, A. voir Q. Commission européenne d'Ivo Belet; Q. & R., Ch. représ., 2007-2008, n°032, p.8089- 8090, Q., n° 44, Vanvelthoven, 30 juillet 2008.

TERRAIN Y ATTENANT¹⁵⁶. AU COURS DE SA RÉUNION DU 8 DÉCEMBRE 2008, LE COMITÉ T.V.A. S'EST RALLIÉ EN LA MATIÈRE À LA POSITION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE ET A DÉCIDÉ QUE LA LIVRAISON DE TERRAINS EST INDISSOCIABLEMENT LIÉE AUX BÂTIMENTS NEUFS ET ELLE EST SOUMISE AINSI À LA T.V.A. (C.-À-D. POUR AUTANT QUE LA LIVRAISON DU BÂTIMENT LUI-MÊME SOIT SOUMISE À LA T.V.A.) VU L'ACCORD POLITIQUE DE SUIVRE L'AVIS DU COMITÉ T.V.A. ET POUR ÉVITER UNE MISE EN DEMEURE FORMELLE DE LA COMMISSION EUROPÉENNE, LA T.V.A. SERA DUE, À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2011, SUR LE PRIX POUR UN TERRAIN ATTENANT QUI EST ALIÉNÉ EN MÊME TEMPS QU'UN BÂTIMENT NEUF. ET CECI, TANT POUR LES LIVRAISONS EFFECTUÉES TANT PAR DES VENDEURS PROFESSIONNELS QUE POUR LES LIVRAISONS EFFECTUÉES PAR DES CONTRIBUABLES OCCASIONNELS, POUR AUTANT QUE CELUI OPTÉ CONFORMÉMENT À L'AR. N° 14 POUR LA SOUMISSION DE LA LIVRAISON DU BÂTIMENT À LA T.V.A.¹⁵⁷. CEPENDANT, DES RISQUES DE DOUBLE TAXATION EXISTENT ENTRE LA TVA ET LES DROITS D'ENREGISTREMENT¹⁵⁸.

b. {xe "Moyens de transport"}Moyens de transport neufs

5218

art. 8bis § 1^{er} et art. 39bis C.T.V.A.

TOUTE PERSONNE QUI EFFECTUE INCIDEMMENT, ET SOUS CERTAINES CONDITIONS (VOIR 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 NEUFS¹⁵⁹.

¹⁵⁶STAS, D., «BTW op terreinen: wat is er echt aan de hand?», *Fisc. Act.*, 2008, 15/1.

¹⁵⁷STAS, D., «BTW op gronden: de finale ontknoping», *Fisc. Act.*, 2009, 40.

¹⁵⁸MASSIN, I., «TVA sur le terrain attenat - risque de double taxation?», *Fisco-logue*, 2010, 1212.

¹⁵⁹Circ. n° AFER 30/2003 (ET. 105.978) du 19 novembre 2003, *Fiscologue*, 2002, n° 871, 6.

5. {xe "Assujetti mixte"}Assujettis totaux, 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 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 {xe "TVA - Droit à la déduction"}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. 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 QUE ELLES ACCORDENT, ELLES, LE DROIT À DÉDUCTION.

§ 4. POINT DE DEPART DE L' {XE "TVA - NAISSANCE DE L' ASSUJETTISSEMENT" }ASSUJETTISSEMENT

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 D'AVANTAGE 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 OBJECTIFS¹⁶⁰. LA CIRCONSTANCE QUE L'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE N'AIT CONDUIT EFFECTIVEMENT À LA PERCEPTION DE RECETTES QUE PLUS TARD EST À CET ÉGARD IRRELEVANTE¹⁶¹.

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 OPÉRATIONNELLE¹⁶². 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 AMONT¹⁶³.

§ 5. {XE "TVA – FIN DE L' IMPOSITION"} 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 IMPOSABLES¹⁶⁴.

UNE INTERRUPTION TEMPORAIRE NE MET PAS FIN À L'ASSUJETTISSEMENT. UNE SOCIÉTÉ EN VEILLEUSE RESTE DONC ASSUJETTEE. MAIS D'APRÈS 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'ASSU-

¹⁶⁰C.J.C.E., 14 février 1985, n° 268/83, Rompelman, Rec., 1-655; Rev. T.V.A., 1994, n° 109, 737; 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) gebouwen en het erbij behorend terrein te beperken tot de (gedeelten) van gebouwen», T.F.R., 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 VANGINDER-TAEL, H.

¹⁶¹Anvers, 13 novembre 2007, F.J.F., n° 2008/114.

¹⁶²C.J.C.E., 29 février 1996, n° C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO) c. Etat belge, Rec., I- 857, Rev. T.V.A., 1996, n° 122, 696.

¹⁶³C.J.C.E., 29 avril 2004, n° C-137/02, Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR., F.J.F., n° 2005/90, 324.

¹⁶⁴Trib. Anvers, 21 juin 1988, Cour. Fisc., 1988, 88/ 470.

JETTI. CECI VAUT ÉGALEMENT POUR UNE SOCIÉTÉ DISSOUE ET MISE EN LIQUIDATION¹⁶⁵.

LA QUALITÉ D'ASSUJETTI NE SE PERD PAS PAR LA DÉCLARATION DE FAILLITE; ELLE NE DISPARAÎT QU'À LA CLÔTURE DE LA FAILLITE¹⁶⁶.

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 ÉTABLIE¹⁶⁷.

Chapitre II

{XE "TVA – PERSONNES MORALES DE DROIT PUBLIC"}PERSONNES MORALES DE DROIT PUBLIC

5223

BIBLIOGRAPHIE – WUYTJENS, R., *OPENBARE BESTUREN EN BTW*, ANVERS, INTERSENTIA RECHTSWETENSCHAPPEN, 2000.

- AMAND, C., «ORGANISMES PUBLICS ET DISTORSIONS DE CONCURRENTENCE», *R.G.F.*, 1992, 10.
- BORGERS, F., «HET BTW-STATUUT EN DE BTW-VERPLICHTINGEN VAN PROVINCIËS, STEDEN EN GEMEENTEN», *LOKALE EN RÉGIONALE BELASTINGEN*, 1998/3, 3-13.
- STREPENNE, L., «STATUT T.V.A. DES ORGANISMES PUBLICS», *R.G.F.*, 2000, II, 331-345.
- DE CLERCK, D., «DE TWEELIDIGE HOEDANIGHEID VAN DE OVERHEID OP HET VLAAK VAN DE BTW», *T.F.R.*, 2001, N° 203, 571-595.

¹⁶⁵Q.R., Sénat, 1982-83, 1180, 11 avril 1983, Q. n° 175 de Clippele, *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.

¹⁶⁶Voir *Circ.* n° 26, 31 août 1978, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

¹⁶⁷C.J.C.E., 3 mars 2005, n° C-32/03, 1/S Fini H c. Skatteministeriet, *T.F.R.*, 287, note D., STAS; Trib. Bruxelles, 20 février 2004, www.monKEY.be, Module Jurisprudence TVA expert.

- VANDERSTICHELEN, B. ET RIVERA, E., «LA T.V.A. ET LES AUTORITÉS PUBLIQUES LOCALES: L'IMPROBABLE RÉCONCILIATION?», *R.G.F.*, 2004, 15.
- VERVOORT, M., «HET AUTONOM GEMEENTEBEDRIJF: EEN WARE REDDER IN NOOD?», *A.F.T.*, 2004, 17.
- VERVOORT, M., «PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN EN B.T.W.: WET-GEVING NOG STEEDS CONTRA LEGEM?», *A.F.T.*, 2007, 12.

5224

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. 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 D'ARBITRAGE DU 16 MARS 2005¹⁶⁸ 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 ABROGÉ¹⁶⁹. A TITRE COMPLÉMENTAIRE, LE LÉGISLATEUR A VOULU SUPPRIMER CERTAINES DISTORSIONS DE CONCURRENCE ENTRE LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES ET LES ORGANISMES DE DROIT PRIVÉ¹⁷⁰.

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 IMPORTANCE¹⁷¹. ENSUITE, LORSQUE L'ORGANE EFFECTUE CERTAINES OPÉRATIONS LIMITATIVEMENT ÉNUMÉRÉES DANS LA MESURE OÙ CELLES-CI NE SONT PAS NÉGLIGEABLES¹⁷².

art. 44 C.T.V.A.

¹⁶⁸C.A., 16 mars 2005, n° 57/05, *M.B.*, 12 avril 2005.

¹⁶⁹A.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., *M.B.*, 11 janvier 2008 (éd. 1), 836.

¹⁷⁰*Q. Parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2773/001, 36-37. Voir aussi: *Compte-rendu analytique*, Chambre, 19 décembre 2006, n° 252, 32-33.

¹⁷¹Art. 6, al. 2 C.T.V.A.

¹⁷²Art. 6, al. 3 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 L'ADMINISTRATION FISCALE APPLIQUE EN LA MATIÈRE UNE «POLITIQUE DE TOLÉRANCE». TOUT ORGANISME PUBLIC QUI S'EST FAIT IDENTIFIER EN TANT QU'ASSUJETTI DOIT RESPECTER LES NOUVELLES RÈGLES. TOUS LES AUTRES ORGANISMES AVAIENT INITIALEMENT OBTENU UN SURSIS JUSQU'AU 1^{ER} JANVIER 2008¹⁷³. APRÈS CONCERTATION, IL A ÉTÉ DÉCIDÉ QUE L'ADMINISTRATION FISCALE PROLONGERAIT SA «POLITIQUE DE TOLÉRANCE» JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2008 VIS-À-VIS DES ORGANISMES PUBLICS QUI NE SE SONT PAS ENCORE ADAPTÉS AUX NOUVELLES RÈGLES¹⁷⁴.

POURTANT, LA COUR CONSTITUTIONNELLE A JUGÉ DANS UN ARRÊT DU 17 JUILLET 2008 QUE LE NOUVEAU RÉGIME ÉTAIT INCONCILIABLE AVEC LA DIRECTIVE T.V.A. ELLE A ANNULÉ LE NOUVEL ARTICLE 6 DU C.T.V.A 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.¹⁷⁵. CETTE ANNULATION A PRINCIPALEMENT UN IMPACT SUR LES RÈGLES EN MATIÈRE DE «TRAVAUX IMMOBILIERS À SOI-MÊME» ET DE LOCALISATION DES PRESTATIONS.

§ 1. ORGANISMES VISES A L'ARTICLE 6 DU C.T.V.A.

5225

art. 6 C.T.V.A.

{XE "DISTORSION DE CONCURRENCE"}L'ÉTAT, 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'AR-

¹⁷³Circ. n° AFER 24/2007 (E.T.113.252) du 29 août 2007, n° 45, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

¹⁷⁴Info du 11 mars 2008 - Informations et communications (A.F.E.R.-TVA), sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be; Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 047, p.19-22, Q. n° 52, Mathot, 14 janvier 2009.

¹⁷⁵Cour constitutionnelle 17 juillet 2008, n° 104/ 2008, M.B., 11 août 2008, éd. 1, 41562.

TITRE 6 DU C.T.V.A. LES RÉGIES DE L'ÉTAT 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.)¹⁷⁶.

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 QUELLES 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.¹⁷⁷).

LES ÉTABLISSEMENTS D'INTÉRÊT PUBLIC SONT DES ASSUJETTIS AU MÊME TITRE QUE LES A.S.B.L. ORDINAIRES¹⁷⁸, DANS LA MESURE OÙ ILS EFFECTUENT RÉGULIÈREMENT DES OPÉRATIONS TAXABLES.

CONCERNANT LES STRUCTURES DE COOPÉRATION INTERCOMMUNALES¹⁷⁹, L'ADMINISTRATION A DÉCIDÉ QU'IL FAUT FAIRE LA DISTINCTION ENTRE LES DIFFÉRENTES FORMES QUE PEUT ADOPTER LA STRUCTURE DE COOPÉRATION.

art. 4 § 1^{er} C.T.V.A.

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 PRESTA-

¹⁷⁶Ceci 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. Vandewinckele* 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).

¹⁷⁷Q.R., Sénat, 1990-91, n° 36, 402, 8 novembre 1990, Q. n° 36, de Clippele; *Revue TVA*, 1991, n° 93, 77.

¹⁷⁸Vu le Trib. Liège, 8 juin 2004, *F.J.F.*, N° 2005/109, 411.

¹⁷⁹Voir: Déc. n° E.T.111.703 du 6 septembre 2006, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

TAIRE 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, ACCOMPLIE DANS LE CADRE D'UNE PROFESSION LIBÉRALE¹⁸⁰. PAR CONSÉQUENT, SON ACTIVITÉ TOMBE SOUS LE RÉGIME T.V.A. CEPENDANT, ELLE POURRA ÊTRE EXEMPTÉE SUR LA BASE DE L'ARTICLE 44, § 1^{ER}, 1^O C.T.V.A.

§ 2. OPERATIONS QUI DONNENT LIEU A LA QUALITE 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 PRIVÉS¹⁸¹.

SUIVANT L'ADMINISTRATION FISCALE, 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 PUBLIQUE¹⁸².

¹⁸⁰C.J.C.E., 21 mai 2008, aff. n° C-456/07, *Karol Mihal*.

¹⁸¹C.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.*, 2001, 454.

¹⁸²Circ. n° AFER 24/2007 (E.T.113.252) du 29 août 2007, n° 12.

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 ADMINISTRATIVES¹⁸³. 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.¹⁸⁴.

LA QUESTION DE SAVOIR S'IL Y A OU NON EFFECTIVEMENT UNE DISTORSION DE CONCURRENCE DOIT ÊTRE APPRÉCIÉE PAR LE JUGE NATIONAL¹⁸⁵. DANS L'AFFAIRE ISLE DE WIGHT, LA COUR DE JUSTICE A RAPPELÉ LES PRINCIPALES DIRECTIVES¹⁸⁶.

SUIVANT L'ADMINISTRATION FISCALE, 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 CONCERNÉ¹⁸⁷.

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 DÉTRIMENT¹⁸⁸.

LE MINISTRE DES FINANCES A AFFIRMÉ QU'IL Y A DISTORSION DE CONCURRENCE D'UNE CERTAINE IMPORTANCE DANS LE CADRE DE PROCÉDURES D'ADJUDICATION OU D'APPEL D'OFFRES AINSI

¹⁸³C.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.

¹⁸⁴C.J.C.E., 13 décembre 2007, C- 408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft c. Franz Götz, n° 42, *T.F.R.*, 2008, 337, 267.

¹⁸⁵C.J.C.E., 8 juin 2006, C- 430/04, Finanzamt Eisleben c. Feuerbestattungsverein Halle eV, n° 24, *F.J.F.*, N° 2007, 133.

¹⁸⁶C.J.C.E., 16 septembre 2008, Aff. C-288/07, Ile de Wight, à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

¹⁸⁷Circ. n° AFER 24/2007 (E.T.113.252) du 29 août 2007, n° 20.

¹⁸⁸C.J.C.E., 4 juin 2009, n° C-102/08, Salix, *J.O.*, n° 180, 15.

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 COMMERCIALES¹⁸⁹.

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-ASSUJETTI¹⁹⁰.

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.

art. 1385*decies* et
1385*undecies* C. Jud.

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.¹⁹¹.

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 RAP-

¹⁸⁹Q.R., Chambre, 2007-2008, n° 003, Q. n° 12 Devlies, 18 septembre 2007, 103-105.

¹⁹⁰C.J.C.E., 13 décembre 2007, n° C-408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft c. Franz Götz, n° 42, T.F.R., 2008, n° 337, 267.

¹⁹¹Q.R. Chambre, 2007-2008, n° 003, Q. n° 12 Devlies, 18 septembre 2007, 103-105.

PORT 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 HYPOTÉTIQUE.

L'EXPRESSION «D'UNE CERTAINE IMPORTANCE» DOIT ÊTRE COMPRISE EN CE QUE LES DISTORSIONS DE CONCURRENCE ACTUELLES OU POTENTIELLES DOIVENT ÊTRE PLUS QUE NÉGLIGEABLES¹⁹².

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 NÉGLIGEABLES¹⁹³.

L'ADMINISTRATION ACCEPTE QUE LES OPÉRATIONS SOIENT NÉGLIGEABLES SI LE CHIFFRE D'AFFAIRES QUE LES OPÉRATIONS GÉNÈRENT EST INFÉRIEUR À 5 580 EUR¹⁹⁴.

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;

¹⁹²C.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.O.C.E. C.*, n° 301, 9.

¹⁹³Art. 6, al. 3 C.T.V.A.

¹⁹⁴Circ. n° APER 24/2007 (E.T.113.252) du 29 août 2007, n° 24, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

- 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;

art. 1^{er} § 7 C.T.V.A.

- 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-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 LE FAIT DE POSER DES OPÉRATIONS «ABROGÉES» NE CONFÈRE PLUS LA QUALITÉ D'ASSUJETTI.

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'ASSUJETTI¹⁹⁵.

3. Intervenir comme un assujetti exempté

5228

art. 6 et art. 44 § 2 2°, 4° et 9° C.T.V.A.

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.,

¹⁹⁵Circ. n° AFER 24/2007 (E.T.113.252) du 29 août 2007, n° 26, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

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° 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° C.T.V.A.), DES ANIMATIONS DIVERSES ORGANISÉES PAR LES MAISONS CULTURELLES DES VILLES ET COMMUNES (ART. 44 § 2 9° C.T.V.A.), ...¹⁹⁶.

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 DÉDUCTION¹⁹⁷, 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 PRÉJUDICE¹⁹⁸. LE MINISTRE FORMALISE AINSI UNE TOLÉRANCE ADMINISTRATIVE ANCIENNE¹⁹⁹ EN FAVEUR DES AUTORITÉS PUBLIQUES QUI EFFECTUENT DES OPÉRATIONS EXEMPTÉES.

DANS UN ARRÊT DU 17 JUILLET 2008, LA COUR CONSTITUTIONNELLE 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 PU-

¹⁹⁶Circ. n° AFER 24/2007 (E.T.113.252) du 29 août 2007, n° 24, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

¹⁹⁷Art. 45 § 1 C.T.V.A.

¹⁹⁸Compte rendu analytique, Réunion plénière du 19 décembre 2006, n° 51-PLÉN 252, 22. Voir aussi: Circulaire n° AFER 24/2007 (E.T.113.252) du 29 août 2007, n° 32.

¹⁹⁹Manuel TVA, 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», sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be; Q.R., Chambre, 2008-2009; n° 051, p.196-197, Q. n° 201, Brotcorne, 19 janvier 2009.

BLICHS SONT QUALIFIÉS COMME ASSUJETTI POUR LES OPÉRATIONS EXEMPTÉES DE L'ARTICLE 44 DU C.T.V.A.²⁰⁰.

CECI 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 FISCALE A ACCORDÉ, AUX ORGANISMES PUBLICS, UN SURSIS JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2008 POUR S'ADAPTER À LA NOUVELLE LÉGISLATION. MAIS À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2009, SUITE À L'ARRÊT DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE, L'ORGANISME PUBLIC NE POURRA 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 IMPORTANCE²⁰¹.

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

²⁰⁰C. Const., 17 juillet 2008, n° 104/2008; M.B., 11 août 2008, ed.1, 41562, MASSIN, I.; VYNVKE, K., «Annulation partielle du nouveau régime pour établissements publics, *Fiscologue*, 8 août 2008.

²⁰¹Voir à ce sujet Prégardien Ph., «Statut TVA des organismes publics: intervention de la Cour constitutionnelle», *A.F.T.*, n° 37, 3.

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, L'ADMINISTRATION N'A, JUSQU'ICI, PAS ENCORE PUBLIÉ DE POSITION OFFICIELLE²⁰².

²⁰²Q.R., chambre, 2008-2009, n° 069, p.65-68, Q. n° 362, Brotcorne, 13.03.2009.

**{XE "TVA – OPÉRATIONS
IMPOSABLES"} OPÉRATIONS
IMPOSABLES**

5300

IL EXISTE QUATRE TYPES D'OPÉRATIONS IMPOSABLES:

- LES LIVRAISONS DE BIENS;
- LES PRESTATIONS DE SERVICES;
- LES IMPORTATIONS;
- LES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES 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.

UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES QUI ADMET UN ASSOCIÉ EN CONTREPARTIE DU VERSEMENT D'UN APPORT EN NUMÉRAIRE N'EFFECTUE PAS, ENVERS CELUI-CI, UNE PRESTATION DE SERVICES À TITRE ONÉREUX²⁰³.

5302

LES IMPORTATIONS PEUVENT ÊTRE RÉALISÉES PAR TOUTE PERSONNE QUELCONQUE, À L'OCCASION DE L'INTRODUCTION D'UN BIEN DANS LE TERRITOIRE DU PAYS.

LES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS SONT RÉALISÉES PAR DES ASSUJETTIS OU DES PERSONNES MORALES NON ASSUJETTIES (*CF.* ASSUJETTIS OCCASIONNELS).

5303

CES DISTINCTIONS DE TYPES D'OPÉRATIONS ONT POUR OBJECTIF DE DÉTERMINER DANS LE CAS D'ESPÈCE:

- SI UNE ACTIVITÉ EST TAXABLE;
- 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;

²⁰³C.J.C.E., 26 juin 2003, n° C-442/01, KapHag Renditefonds.

- LE REDEVABLE DE LA TAXE;
- LES FORMALITÉS.

Chapitre I

{XE "TVA – LIVRAISON DES BIENS"}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.

§ 1. NOTION DE «BIENS»

1. Biens corporels

5305

POUR L'APPLICATION DE LA T.V.A., IL FAUT ENTENDRE PAR «BIENS», LES {XE "BIENS CORPORELS"}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'EXEMPTIONS²⁰⁴;
- 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

²⁰⁴Ainsi, 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 (Q&R, Chambre, 2008-2009, n°042, p.11269, Qu. n°388, Brotcorne dd. 08.10.2008).

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 ASSUJETTI A PU EXERCER SON DROIT À DÉDUCTION²⁰⁵.

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 (VOIR N^{OS} 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 ÉMISSION; L'ÉMISSION DE MÊME QUE LA VENTE ULTÉRIEURE ÉCHAPPENT À L'APPLICATION DE LA T.V.A.²⁰⁶.

2. Assimilation à des biens corporels

5309

art. 9 al. 2 1^o 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^o 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 D'HABITATION PEUVENT ÊTRE CONSIDÉRÉS COMME DES BIENS CORPORELS ET PAR CONSÉQUENT COMME DES LIVRAISONS IMPOSABLES LORSQU'ILS PORTENT SUR UN BÂTIMENT NEUF²⁰⁷.

art. 159 10^o C. Enr.

LA CONSTITUTION OU LA CESSION D'UN DROIT D'EMPHYTÉOSE PAR UNE ENTREPRISE SPÉCIALISÉE DANS LE LEASING IMMOBILIER

²⁰⁵C.J.C.E., 9 juillet 1992, n^o C-131/91, K Line, Rec., 19; R.G.F., 1992 238; Rev. T.V.A., 1992, n^o 101, 991.

²⁰⁶Une part dans une association de fait est un bien incorporel (Rev. T.V.A., 1978, n^o 37, Déc., n^o 666, 868). Sur le droit à déduction lors de l'émission d'actions nouvelles, voir C.J.C.E., 26 mai 2005, n^o C-465/03, Kretztechnik.

²⁰⁷Déc., n^o E.T. 99.087 du 13 décembre 2000, www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinckele, «Vesting, overdracht of wederoverdracht van zakelijke rechten op gebouwen.».

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.).

§ 2. NOTION DE «{XE "LIVRAISON"} LIVRAISON»

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 PROPRIÉTAIRE²⁰⁸. MÊME SI LA PROPRIÉTÉ JURIDIQUE D'UNE CHOSE N'EST PAS TRANSFÉRÉE, IL PEUT ÊTRE QUESTION DE LIVRAISON²⁰⁹. 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 BIEN²¹⁰.

5311

LA VENTE EN CONSIGNATION EST UNE VENTE SOUS CONDITION SUSPENSIVE. LE CONSIGNANT 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

²⁰⁸C.J.C.E., 6 février 2003, n° C-185/01, Auto Lease Holland, *T.F.R.*, 2003, 705 et HELLEPUTTE, C.A. et HODY, O., Auto Lease Holland, *R.G.F.*, 2003, n° 3, 25. 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, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

²⁰⁹C.J.C.E., 8 février 1990, n° C-320/88, *Safe, Rec.*, I-285; *F.J.F.*, N° 90/51; VANDEBERGH, H., «De begrippen -leveringen en diensten in het W.B.T.W. en de 6° EEG-richtlijn», *T.F.R.*, 1990, n° 95-96, 165.

²¹⁰Q.R., Ch. repr., 4124, Q. n° 319 Michel, 4 mars 1996, *Rev. T.V.A.*, n° 122, 567.

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, NONOBTANT 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 DISPOSITION²¹¹.

LA LIVRAISON AVEC MONTAGE DE PNEUS EST À CONSIDÉRER POUR LE TOUT COMME UNE LIVRAISON DE BIENS²¹².

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 PRÉPONDERANTE 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 CLIENT²¹³.

5314

art. 10 § 2 et 3 C.T.V.A.

LES PARAGRAPHERS 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.

§ 3. LIMITATION DE LA NOTION DE {XE "LIVRAISON"} LIVRAISON

5315

CIRCULAIRE – CIRCULAIRE N° AFER 46/2009 (E.T. 110.663), 30 SEPTEMBRE 2009, WWW.MONKEY.BE, SOURCES.

BIBLIOGRAPHIE – VAN DEN BRUIEL, L., «OVERGANG VAN EEN ALGEMEENHEID VAN GOEDEREN OF EEN BEDRIJFSTAK – ARTIKEL II W.B.T.W. DOORLICHT», *FISCAAL PRAKTIJKBOEK, 1993-1994, INDIRECTE BELASTINGEN*, 1993, 151-174.
– AMAND, C., *OVERDRACHT VAN ONDERNEMINGEN. FISCAAL-JURIDISCHE ASPECTEN*, BRUXELLES, LARCIER, 1999, 173-217.

²¹¹Q.R., Ch. repr., 1994-95, 20 avril 1994, 13.358, Q. n° 1027, Rev. T.V.A., 1994, n° 111, 1216; Q.R., Sénat, 1997-98, Q. n° 224 Milquet, 4 avril 1997.

²¹²Déc., 15 mai 1998, n° ET 92.567, Rev. T.V.A., 1998, n° 136, 617.

²¹³C.J.C.E., 29 mars 2007, n° C-111/05, Aktiebolaget NN.

- DONNAY, M., «T.V.A. CESSION D'UNIVERSALITÉ OU DE BRANCHE D'ACTIVITÉ RÉGIME DE L'ARTICLE II 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 RÉGIME DE LA T.V.A.», *R.G.F.*, 1975, 55 ET 80.
- BALTUS, F., «LA CESSION DE FONDS DE COMMERCE ET L'ARTICLE II 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 TVA IMMOBILIÈRE», *ACT. FISC.*, 2010, N°17, 1-4.

5316

art. 11 C.T.V.A.

EN VERTU DE L'ARTICLE II DU C.T.V.A., N'EST PAS CONSIDÉRÉE COMME UNE LIVRAISON, LA CESSION, À TITRE ONÉREUX OU À TITRE GRATUIT, SOUS FORME D'UNE "APPORT" APPORT EN SOCIÉTÉ OU AUTREMENT, D'UNE "UNIVERSALITÉ DES BIENS" UNIVERSALITÉ DE BIENS OU D'UNE "BRANCHE D' ACTIVITÉ" 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 II DU C.T.V.A.

IL S'AGIT D'UNE EXEMPTION TECHNIQUE DONT L'OBJECTIF EST DE NE PAS OBÉRER LA TRÉSORERIE DE L'ENTREPRISE APORTEUSE OU DONATRICE²¹⁴.

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 II 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 II 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

²¹⁴C.J.C.E., 27 novembre 2003, aff. C-497/01, Zita Modes, *Rec.*, 2003, n° 11, I-14393, *J.O.C.E. C.*, 24 janvier 2004, n° 21, 5.

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.

art. 11
C.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 II DU C.T.V.A. SI, SUITE À LA CESSION, LE DROIT À DÉDUCTION NAÎT DANS LE CHEF DU CESSIONNAIRE²¹⁵.

LE CESSIONNAIRE EST CONSIDÉRÉ CONTINUER LA PERSONNE DU CÉDANT. SUR LA BASE DE CETTE DISPOSITION, L'ADMINISTRATION CONSIDÈRAIT TRADITIONNELLEMENT QUE LE CESSIONNAIRE DEVAIT EN PRINCIPE EXERCER LA MÊME ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE QUE LE CÉDANT²¹⁶.

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 CÉDANT²¹⁷.

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 {XE "FONDS DE COMMERCE"}FONDS DE COMMERCE OU LA PARTIE D'ENTREPRISE AINSI TRANSMIS²¹⁸.

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 BÉNÉFICIAIRE²¹⁹. LA COUR N'EXIGE PAS QUE TOUS ÉLÉMENTS DE L'ENTREPRISE OU DE LA BRANCHE D'AC-

²¹⁵www.monKEY.be Module Btw-Vandewinckele, «Administratieve controle op de juiste toepassing van artikel 11 WBTW». ; contra Trib. Liège, 22 octobre 2001, T.F.R., 2002, 533-539 avec note VAN TONGERLOO, I.; voir aussi VANDEBERGH, H., *Het BTW-handboek 1999*, o.c., 123-125.

²¹⁶Manuel T.V.A., n° 32, point B.

²¹⁷Rev. T.V.A., 1977, n° 31, Déc., 610, 423.

²¹⁸C.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, Fisc. Act., 2003, 6; Q.R., Ch., 2005-2006, n° 122, Q. n° 1266 Wathelet, 3 mai 2006, 23804-23805.

²¹⁹C.J.C.E., 27 novembre 2003, aff. C-497/01, Zita Modes, Fisc. Act., 2003, n° 44, 6; Q.R., Chambre, 2005-2006, n° 122, 23804-23805, Q. n° 1266, WATHELET, 3 mai 2006; Circ. E.T. 110.663 (AFER 46/2009), 30 septembre 2009.

TIVITÉ SOIENT CÉDÉS. SELON ELLE, 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 CÉDANT²²⁰. À LA LUMIÈRE DE L'ARRÊT ZITA MODES, L'ADMINISTRATION BELGE A DÛ REMETTRE EN QUESTION LA POSITION QUELLE ADOPTAIT TRADITIONNELLEMENT. PAR SA CIRCULAIRE N° 46/2009, L'ADMINISTRATION VEUT FORMELLEMENT ALIGNER SA POSITION, À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2010, SUR CELLE DE LA JURISPRUDENCE EUROPÉENNE²²¹.

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.

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

²²⁰Revue TVA, 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: Revue TVA, 1973, n° 10, n° 344. Cession d'une branche d'activité exploitée dans une habitation privée: Revue TVA, 1979, n° 38, 97, n° 680; Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-40, 2020, Q. n° 1186, DE CLIPPELE, 5 mars 2001.

²²¹Circ. n° E.T. 110.663 (AFER 46/2009), 30 septembre 2009.

COMMERCE²²², SANS QUE LES CRÉANCES ET LES DETTES COMMERCIALES NE DOIVENT ÊTRE INCLUES²²³. 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 CÉDÉ²²⁴. LA CLIENTÈLE CONSTITUAIT UNE COMPOSANTE ESSENTIELLE DE LA CESSION²²⁵.

D'AUTRES EXCEPTIONS AUX CONDITIONS D'APPLICATION STRICTES DE L'ARTICLE II 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 CÉDER²²⁶;
- LA CESSION D'UNE PART INDIVISE D'UN FONDS DE COMMERCE²²⁷;
- 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 COMPLÈTE²²⁸.

A LA LUMIÈRE DE LA CIRCULAIRE N° 46/2009 ET DU NOUVEAU POINT-DE-VUE ADOPTÉ PAR L'ADMINISTRATION (LISEZ: L'APPRECIATION DANS LE CHEF DU CESSIONNAIRE), CES EXCEPTIONS SONT DEVENUES SUPERFLUES ET/OU SUPPRIMÉES À PARTIR DU 1ER JANVIER 2010.

5319

DANS LA CIRCULAIRE N° 46/2009, L'ADMINISTRATION PRÉCISE QUELLE SE RANGE AUX CONSÉQUENCES DE L'ARRÊT ABBEY NATIONAL²²⁹ ET DE L'ARRÊT FAXWORLD²³⁰ DE LA COUR DE JUSTICE. CELA CONCERNE, D'UNE PART, LA DÉDUCTION DE LA T.V.A. SUR LES DÉPENSES QUI SONT EXPOSÉES PAR LE CÉDANT À L'OCCASION

²²²Revue T.V.A., 1976, n° 27, 331, n° 585.

²²³Circ. 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.

²²⁴Q.R., Sénat, 1972-1973, n° 11, Q. n° 7, Lavens, 398, Rev. T.V.A., 1973, n° 12, 283.

²²⁵Q.R., Ch. repr., 1972-1973, Q. n° 90, GENDEBIEN, 20 mars 1973, 1046, Rev. T.V.A., 1973, n° 13, 432.

²²⁶Rev. 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.

²²⁷Rev. T.V.A., 1971, n° 4, Déc., n° 115, 446; www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinckele, «Een deel van een onverdeeldheid is geen bedrijfsafdeling - Handelszaak die in onverdeeldheid geëxploiteerd wordt», 10°.

²²⁸Bruxelles, 13 septembre 2006, Cour. Fisc., 2006.

²²⁹C.J.C.E., 22 février 2001, aff. C-408/98, Abbey National plc, A.F.T., 2001, 248, recensement STAS, D., 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.O.C.E., 16 juin 2001, n° 173, 10, R.G.F., 2001, 282.

²³⁰C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-137/02, Faxworld, F.J.F., N° 2005/324, J.O.C.E. C., 30 avril 2004, n° 118, 20.

D'UNE CESSION VISÉE AUX ARTICLES II ET/OU 18, § 3 DU C.T.V.A. ET, D'AUTRE PART, LE DROIT À LA DÉDUCTION DANS LE CHEF DU CÉDANT QUI N'A FAIT AUCUNE AUTRE OPÉRATION QU'UNE CESSION AVEC APPLICATION DE L'ARTICLE II ET/OU 18, § 3 DU C.T.V.A.

UNE CESSION D'ACTIONNARIÉS OU PARTS PEUT ÊTRE CONSIDÉRÉE COMME LA TRANSMISSION DE TOUT OU PARTIE D'UNE UNIVERSALITÉ D'UNE ENTREPRISE AU SENS DE L'ARTICLE 5, ALINÉA 8 DE LA SIXIÈME DIRECTIVE²³¹.

5320

art. 11 et 18 C.T.V.A.

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 II 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 II C.T.V.A.²³²

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'EFFECUER 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.

LA CIRCONSTANCE QUE LE BÂTIMENT OU LES DROITS PORTANT SUR LE BÂTIMENT DANS LEQUEL L'UNIVERSALITÉ DES BIENS OU LA BRANCHE D'ACTIVITÉ A ÉTÉ EXPLOITÉE, N'AIENT PAS ÉTÉ CÉDÉS, N'EST PAS REQUIS POUR L'APPLICATION DES ARTICLES II ET 18, § 3 DU C.T.V.A. IL CONVIENT CEPENDANT DE NOTER QUE, DANS CETTE HYPOTHÈSE, LE CÉDANT DOIT ÉVENTUELLEMENT APPLIQUER UNE RÉVISION DU DROIT À LA DÉDUCTION²³³.

POURTANT, 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, NONOBTANT 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 CÉDANT²³⁴.

CONFORMÉMENT À LA POSITION ADMINISTRATIVE TRADITIONNELLE, AUCUNE RÉVISION DE LA DÉDUCTION T.V.A. NE DEVAIT S'OPÉRER SI LE CÉDANT RESTAIT PROPRIÉTAIRE DU BIEN IMMEUBLE MAIS QU'IL LE LOUAIT OU LE SOUS-LOUAIT, AVEC APPLICATION DE L'EXONÉRATION DE LA T.V.A., AU CESSIONNAIRE. CETTE

²³¹C.J.C.E., 29 octobre 2009, aff. C-29/08, AB SKF.

²³²Une 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).

²³³Circ. E.T.110.663 (AFER n° 46/ 2009), 30 septembre 2009.

²³⁴Trib. Anvers, 10 mars 2008, www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, n° Al 08/0801.

TOLÉRANCE ADMINISTRATIVE A ÉTÉ SUPPRIMÉE À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2010²³⁵. A PARTIR DE CETTE DATE, LE CÉDANT DEVRA EFFECTUER, DANS UN TEL CAS, UNE RÉVISION DES DÉDUCTIONS APPLIQUÉES²³⁶. LA CONSTITUTION D'UN DROIT RÉEL AU PROFIT DU CESSIONNAIRE N'EXIGE PAR CONTRE PAS DE RÉVISION.

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 DE TRANSFERTS RÉGIS PAR L'ARTICLE 11 DU C.T.V.A.²³⁷. 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 DÉDUCTION²³⁸.

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 RÉDUITE²³⁹.

§ 4. ASSIMILATION A DES {XE "LIVRAISON"} LIVRAISONS DE BIENS

5321

BIBLIOGRAPHIE – VERSCHAFFEL, J., «HERZIENINGEN VAN B.T.W., ONTTREKKINGEN EN GELIJKGESTELDE HANDELINGEN», *A.F.T.*, 2000, N° 3, 126-142.

UNE LIVRAISON À SOI-MÊME N'EST PAS UNE OPÉRATION ÉCONOMIQUE ET, PAR CONSÉQUENT, ELLE N'EST EN PRINCIPE PAS TAXABLE.

LA CONSOMMATION PRIVÉE DE BIENS FAIT TOUT D'ABORD L'OBJET D'UNE LIMITATION DE LA DÉDUCTION²⁴⁰. EN EFFET, AFIN D'EMPÊCHER UN ASSUJETTI, QUI A PU DÉDUIRE LA T.V.A. SUR L'ACHAT D'UN BIEN AFFECTÉ À SON ENTREPRISE, D'ÉCHAPPER AU PAIEMENT DE LA T.V.A. LORSQU'IL PRÉLÈVE CE BIEN SUR LE PATRIMOINE DE SON ENTREPRISE À DES FINS PRIVÉES ET DE PROFITER

²³⁵Circ. E.T.110.663 (AFER 46/2009), 30 septembre 2009.

²³⁶Circ. E.T.110.663 (AFER 46/2009), 30 septembre 2009.

²³⁷Q.R., Chambre, 1995-1996, n° 40, 5357, Q. n° 421, FOURNAUX, 13 mai 1996.

²³⁸Trib. Malines, 20 juin 1996, *F.J.F.*, N° 96/189; voir aussi Trib. Bruxelles, 4 mars 1996, *F.J.F.*, N° 96/246.

²³⁹Q.R., Ch. repr., 1996-1997, Q. n° 651 Michel, *Rev. T.V.A.*, n° 128, 434.

²⁴⁰AMAND, C., «Avantages en nature et T.V.A.», *R.G.F.*, 1997/23.

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 OUVERT UN DROIT À DÉDUCTION COMPLET OU PARTIEL DE LA T.V.A.²⁴¹.

1. {xe "Pré lè vement"}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 PERSONNEL²⁴² 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} 1° 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 PRÉLÈVEMENT²⁴³.

2. {xe "Pré lè vement"}Prélèvement pour le transmettre à titre gratuit

5323

art. 12 § 1^{er} 2° C.T.V.A.

²⁴¹C.J.C.E., 6 mai 1992, n° C-20/91, De Jong, *Rec.*, I- 2847.

²⁴²SORIANO, A. et NOIRHOMME, P., «Les cadeaux et la T.V.A.», *R.G.F.*, 2003, 14-24.

²⁴³C.J.C.E., 17 mai 2001, n° 322/99 en 323/99, Fischer c. Brandenstein, *T.F.R.*, 2009, 978-990; *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 54.

UNE T.V.A. NON-DÉDUCTIBLE EST DUE SUR LE PLAN INTERNE LORSQU'UN ASSUJETTI PRÉLÈVE UN BIEN (MEUBLE OU IMMEUBLE) DE SON ENTREPRISE POUR LE TRANSMETTRE À TITRE GRATUIT²⁴⁴, SAUF S'IL S'AGIT D'ÉCHANTILLONS COMMERCIAUX OU DE CADEAUX COMMERCIAUX DE FAIBLE VALEUR²⁴⁵ TELLE QUE DÉTERMINÉE PAR LE MINISTRE DES FINANCES²⁴⁶ OU PAR SON DÉLÉGUÉ. LE BIEN OU LES ÉLÉMENTS QUI LE COMPOSENT DOIVENT AVOIR OUVERT DROIT À UNE DÉDUCTION COMPLÈTE OU PARTIELLE DE LA TAXE (ART. 12 § 11 2° C.T.V.A):

- CADEAU À UNE INSTITUTION DE BIENFAISANCE²⁴⁷;
- CADEAU AUX VICTIMES D'UNE CATASTROPHE: RÈGLE DES CADEAUX DE FAIBLE VALEUR²⁴⁸;
- ÉCHANTILLONS COMMERCIAUX²⁴⁹.

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 CAS²⁵⁰.

3. Utilisation comme bien d'investissement

5324

art. 12 § 1^{er} 3° C.T.V.A.

UNE T.V.A. DÉDUCTIBLE EST DUE SUR LE PLAN INTERNE DANS LE CAS OÙ 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 OU-

²⁴⁴Voir 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.

²⁴⁵C.J.C.E., 30 septembre 2010, aff. C-581/08, EMI Group, J.O.C.E. C., 20 novembre 2010, n° 317, 7, T.F.R., 2010, n° 389, 876.

²⁴⁶SORIANO, A. et NOIRHOMME, P., «Les cadeaux et la T.V.A.», R.G.F., 2003, 14-24.

²⁴⁷Q.R., Sénat, 1982-83, n° 3, 67-68, 28 septembre 1982, Q. n° 190, Vanderborcht, 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.

²⁴⁸Rev. T.V.A., 1976, n° 25, Déc., n° 571, 151.

²⁴⁹Q.R., Ch. repr., n° 966, 1^{er} juillet 1997, Michel; Commission des Finances de la Chambre, Q. orale n° A407, van Weddingen, 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.

²⁵⁰C.R.A., Commission des Finances, Ch., Com 1206, 1-2, Q. n° 14036 Tommelein, 14 février 2007.

VERT DROIT À LA DÉDUCTION COMPLÈTE OU PARTIELLE DE LA TAXE (ART. 12 § 1^{ER} AL. 1^{ER} 3° C.T.V.A.).

LA DIRECTIVE T.V.A. NE CONTIENT PAS DE DISPOSITION VISANT À L'INSTAURATION D'UNE TELLE ASSIMILATION.

CONCERNANT LE «XÈME PRÉLÈVEMENT» 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 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°, 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 (LE SECONDE HYPOTHÈSE) UN PRÉLÈVEMENT DOIT ÊTRE EFFECTUÉ²⁵¹.

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 NE COMPREND PAS, SELON LA COUR D'APPEL D'ANVERS LES «INTÉRÊTS INTERCALAIRES» QUE LE CONSTRUCTEUR PROFESSIONNEL A PAYÉS POUR LE FINANCEMENT DE LA CONSTRUCTION²⁵².

4. Utilisation d'un bien meuble autre qu'un bien d'investissement

5325

art. 12 § 1^{ER} 4° 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° 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 GÉNÉRAL²⁵³; RÈGLE DE L'AFFECTATION RÉELLE UTILISATION

²⁵¹Déc., n° E.T.107.150 du 15 mai 2006.

²⁵²Anvers, 16 février 2010, T.F.R., 2010, n° 384, 632.

²⁵³Rev. T.V.A., 1971, n° 4, Déc., n° 183, 466.

- POUR LE SECTEUR NON-IMPOSABLE²⁵⁴; DÉDUCTION INTÉGRALE POUR LES BIENS EMPLOYÉS À LA FABRICATION²⁵⁵.
- CLINIQUE DENTAIRE DISPOSANT DE SON PROPRE LABORATOIRE²⁵⁶.

5. {xe "Cessation"} Cessation définitive d'activité

5326

art. 12 § 1^{er} 5° 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 ÉCONOMIQUE²⁵⁷. POUR L'APPLICATION DE CETTE DISPOSITION, IL EST EXIGÉ QUE LE BIEN OU LES ÉLÉMENTS QUI LE COMPOSENT AIENT OUVERT DROIT À LA DÉDUCTION. LA DISPOSITION NE S'APPLIQUE PAS LORSQUE L'AYANT DROIT CONTINUE LES ACTIVITÉS DE L'ASSUJETTI DANS LES CONDITIONS DE L'ARTICLE II DU C.T.V.A. (ART. 12 § 1^{ER} AL. 1^{ER} 5° C.T.V.A.).

6. {xe "Pré lè vement"} 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 TRANSFORMÉ²⁵⁸. 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 DÉLAI²⁵⁹.

²⁵⁴Rev. T.V.A., 1981, n° 51, Déc., n° 772, 611.

²⁵⁵Rev. T.V.A., 1971, n° 2, Déc., n° 45, 233.

²⁵⁶Circ., n° 57 de 1972; www.monKEY.be, Module Btw- Vandewinckele, «Gemengde belastingplichtige die de regel van het werkelijk gebruik toepast», 4°.

²⁵⁷Q.R., Ch. repr., n° 145, Q. n° 1333 Michel, 2203.

²⁵⁸Déc., n° 595, Rev. T.V.A., 1977, n° 28, 29, n° 595.

²⁵⁹Rev. T.V.A., 1975, n° 22, Déc., n° 536, 304.

- VENTE DE NUÏE-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 EXTINCTION²⁶⁰
- INAPPLICABILITÉ 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.²⁶¹
- PRIX D'ACHAT COMME BASE D'IMPOSITION POUR LE PRÉLÈVEMENT²⁶².
- 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, § 2²⁶³.

§ 5. EXTENSION DE LA NOTION DE «{XE "LIVRAISON"} LIVRAISON»

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. {xe "Commissionnaires"}Commissionnaires et {xe "Intermédiaires"}intermédiaires y assimilés

5329

BIBLIOGRAPHIE – AMAND, C., «LES INTERMÉDIAIRES EN T.V.A. BELGE DEPUIS L'ABOLITION DES FRONTIÈRES FISCALES», *J.D.F.*, 1993, 195.

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 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 COM-

²⁶⁰Rev. T.V.A., 1976, n° 24, Déc., n° 552, 76.

²⁶¹Rev. T.V.A., 1982, n° 52, Déc., n° 776, 46.

²⁶²Rev. T.V.A., 1992, n° 100, Déc., n° 956, 782.

²⁶³Rev. T.V.A., 1994, n° 109, 627, Déc., n° 993, 629.

METTANT, 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 PRÉSUMPTION LÉGALE IRRÉFRAGABLE (ART. 13, § 2, C.T.V.A.), TOUT INTERMÉDIAIRE À L'ACHAT OU À LA VENTE QUI {XE "REPRÉ SENTANT"}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.

CONTRA: 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 LEASING²⁶⁴.

– 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 Y²⁶⁵.

²⁶⁴C.J.C.E., 6 février 2003, C- 185/01, *Auto Lease Holland*; STAS, D., «Het commissiebeginsel op losse schroeven gezet?», *T.F.R.*, 2003, 708- 710 et HELLEPUTTE, C.A. et HODY, O., note sous C.J.C.E., 6 février 2003, C-185/01, *Auto Lease Holland*, *R.G.F.*, mars 2003 Voir également note sous Trib. Liège, 20 septembre 2004, VYNCKE, K. et VANDENDRIESSCHE, P., *T.F.R.*, 280, 409. Voir également, C.J.C.E., 27 mai 2004, n° C-68/03, D Lipjes et Staatssecretaris van Financiën.

²⁶⁵VERSCHAFFEL, J., «Doorfacturatie van kosten: B.T.W.- gevolgen», *A.F.T.*, 2001, 378.

- 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 VACANCES²⁶⁶. ON SERA ATTENTIF AU FAIT QUE L'INTERMÉDIATION DANS CERTAINES ACTIVITÉS EXEMPTÉES N'EST PAS TOUJOURS ELLE-MÊME EXEMPTÉE.
- LES ASSIMILATIONS DES INTERMÉDIAIRES COMMERCIAUX À DES ACHETEURS-VENDEURS, VALENT ÉGALEMENT POUR LES GROUPEMENTS D'ACHAT ET DE VENTE.

LA DISTINCTION COMMISSIONNAIRE/MANDATAIRE EST IMPORTANTE POUR L'APPLICATION DES RÈGLES DE LOCALISATION, DE DÉTERMINATION DE LA BASE IMPÔTABLE, AINSI QUE POUR LES OBLIGATIONS ADMINISTRATIVES DES REDEVABLES.

2. {xe "Location-vente"}Location-vente

5330

LA LOCATION-VENTE CONSTITUE UNE LIVRAISON DU BIEN MIS À DISPOSITION, NONOBTANT LE REPORT DE LA CESSION DE LA PROPRIÉTÉ JUSQU'AU PAIEMENT TOTAL DES LOYERS. ELLE EST SOUMISE À LA T.V.A. AU MOMENT DE LA MISE À DISPOSITION²⁶⁷.

§ 6. {xe "LIVRAISON"}LIVRAISON TAXABLE PAR OPTION

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. (CF N° 5216).

²⁶⁶Q.R., Ch. repr., 1992-93, n° 52, 22 mars 1993, Q. n° 421de Clippele, 5 février 1993, 4426; Rev. T.V.A., 1993, n° 104, 605.

²⁶⁷Q.R., Ch. repr., 1994-1995, n° 128, 14 novembre 1994, Q. n° 1027, 20 avril 1994, 13.358; Rev. T.V.A., 1994, n° 111, 1216; Q.R., Sénat, 1997-1998, n° 224, Milquet, 4 avril 1997; Q.R., Chambre, 2008-2009, n°051, p.197-199, Q. n° 203, Brotcorne dd. 19 janvier 2009.

§ 7. LIEU DE LA {XE "LIVRAISON"} LIVRAISON DE BIENS

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;
- 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 BELGIQUE²⁶⁸;
- 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 BELGIQUE²⁶⁹.

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, LA LIVRAISON ET LA POSE D'UN CÂBLE À FIBRES OPTIQUES RELIANT DEUX ETATS MEMBRES N'EST PAS SOUMISE À LA T.V.A. POUR LA PARTIE DE L'OPÉRATION QUI SE DÉROULE DANS LA ZONE ÉCONOMIQUE EXCLUSIVE, SUR LE PLATEAU CONTINENTAL ET EN HAUTE MER²⁷⁰.

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'INTÉ-

²⁶⁸En 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.

²⁶⁹Pour une explication détaillée du fonctionnement de ce régime, voir, Circ. AAF 1/2005, 3 février 2005, Déc., E.T.108.543, 23 mai 2005 et WILLE, P. et DESMEYTERE, L., «Implementation of the New Rules for Gas and Electricity», VAT Monitor, May/June 2005, IBFD, 167.

²⁷⁰C.J.C.E., 29 mars 2007, n° C-111/05, Aktiebolaget NN.

RIEUR DE L'UNION EUROPÉENNE, LE LIEU DE LA LIVRAISON, AINSI QUE LE LIEU DES LIVRAISONS SUBSÉQUENTES, SONT CENSÉS SE TROUVER DANS L'ÉTAT 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 (VOIR § 8 CI-APRÈS), 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.

§ 8. MOMENT DE LA {XE "LIVRAISON"} LIVRAISON DE BIENS

5334

art. 16 § 1^{er} al. 1^{er} C.T.V.A.

LA LIVRAISON S'OPÈRE AU MOMENT OÙ UN BIEN EST MIS À DISPOSITION DE L'ACQUÉREUR OU DU CESSIONNAIRE (ART. 16 § 1^{er} AL. 1^{er} C.T.V.A.).

5335

art. 16 § 1^{er} al. 2 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

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 DÉCOMPTÉ OU UN PAIEMENT;

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).

5337

art. 16 § 2 al. 1^{er} C.T.V.A.

LORSQUE LE BIEN SE TROUVE À LA DISPOSITION DE L'ACQUIÉREUR OU DU CESSIONNAIRE AVANT LA CONCLUSION DU CONTRAT OU LORSQUE LE BIEN RESTE EN POSSESSION DU VENDEUR OU DU CÉDANT APRÈS LA CONCLUSION DU CONTRAT, LA LIVRAISON EST RÉPUTÉE S'OPÉRER AU MOMENT OÙ LE CONTRAT A EFFET (ART. 16 § 2 AL. 1^{ER} C.T.V.A.).

5338

art. 16 § 2 al. 2 C.T.V.A.

POUR LES BIENS DÉPOSÉS EN CONSIGNATION (VOIR *SUPRA*: EXTENSION DE LA NOTION DE LIVRAISON), LA LIVRAISON AU CONSIGNATAIRE S'OPÈRE AU MOMENT OÙ CELUI-CI EN EST PROPRIÉTAIRE CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 16, § 2, ALINÉA 2 DU C.T.V.A. LORSQUE LE CONSIGNATAIRE EST UN COMMISSIONNAIRE VENDEUR, LA LIVRAISON À CE DERNIER EST CENSÉE AVOIR LIEU AU FUR ET À MESURE QU'IL LIVRE LES BIENS VENDUS PAR SON INTERMÉDIAIRE²⁷¹.

5340

art. 16 § 3 C.T.V.A.

SAUF PREUVE CONTRAIRE, LA LIVRAISON DES BIENS S'OPÈRE AU MOMENT OÙ LES BIENS CESSENT D'EXISTER DANS LE MAGASIN, L'ATELIER OU LE DÉPÔT DU FOURNISSEUR EN BELGIQUE (ART. 16 § 3 C.T.V.A.).

LA NOTION DE MOMENT DE LA LIVRAISON DES BIENS EST IMPORTANTE POUR DÉTERMINER:

- LE LIEU DE LA LIVRAISON DES BIENS;
- LA PÉRIODE POUR LA FACTURATION;
- LA PÉRIODE DE DÉCLARATION T.V.A.;
- LES TAUX APPLICABLES.

§ 9. EXIGIBILITE DE LA TAXE

5341

{XE "LIVRAISON"} LE FAIT GÉNÉRATEUR DE LA TAXE EST CELUI PAR LEQUEL SONT RÉALISÉES LES CONDITIONS LÉGALES NÉCESSAIRES

²⁷¹Voir Q.R., Ch. repr., 1994-1995, 128, 14 novembre 1994, 13.368, Q. n° 1215 Caudron, 14 septembre 1994; Rev. T.V.A., 1994, n° 111, 1268.

POUR L'EXIGIBILITÉ DE LA TAXE. L'EXIGIBILITÉ QUANT À ELLE, DÉSIGNÉ LE DROIT QUE LE TRÉSOR PEUT FAIRE VALOIR AUX TERMES DE LA LOI, AUPRÈS DU REDEVABLE, À PARTIR D'UN MOMENT DONNÉ, POUR LE PAIEMENT DE LA TAXE²⁷².

5342

EN PRINCIPE, L'EXISTENCE DU FAIT GÉNÉRATEUR COÏNCIDE AVEC L'EXIGIBILITÉ DE LA T.V.A. EXCEPTIONNELLEMENT, LE FAIT GÉNÉRATEUR INTERVIENT CEPENDANT AU MOMENT OÙ LE PRIX OU UNE PARTIE DE CELUI-CI (ACOMPTE) EST FACTURÉ OU ENCAISSÉ, SI CE MOMENT PRÉCÈDE CELUI DE LA LIVRAISON. EN OUTRE, LA T.V.A. EST EXIGIBLE AU MOMENT OÙ LE PRIX, EN TOUT OU EN PARTIE, DOIT ÊTRE PAYÉ CONTRACTUELLEMENT LORSQUE CE MOMENT PRÉCÈDE UN DES MOMENTS SUSMENTIONNÉS (LIVRAISON, FACTURE, ENCAISSEMENT).

CEPENDANT, LA TAXE N'EST PAS EXIGIBLE LORSQUE DES PAIEMENTS ANTICIPÉS D'UNE SOMME FORFAITAIRE, VERSÉE POUR DES BIENS INDICQUÉS DE MANIÈRE GÉNÉRALE DANS UNE LISTE 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-UTILISÉ²⁷³.

VU QUE LA DIRECTIVE 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'EXIGIBILITÉ²⁷⁴.

5343

art. 17 § 3 C.T.V.A.

art. 17

A.R. n° 1

29/12/1992

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

²⁷²C.J.C.E., 20 octobre 1993, n° C-10/92, Maurizio Balocchi, *Rec.*, 1-5105; F.J.F., N° 94/ 73.

²⁷³C.J.C.E., 21 février 2006, n° C-419/02, BUPA Hospitals Ltd & Goldsborough Developments Ltd.

²⁷⁴Art 17, § 1^{er}, al. 3, abrogé par l'art. 3, L. 28 janvier 2004, M.B., 10 juin 2004, applicable à partir du 1^{er} janvier 2004.

PARTICULIERS, ET POUR LESQUELLES ILS ONT FAIT USAGE DE LA DISPENSE DE DÉLIVRER UNE FACTURE (VOIR *INFRÀ*: ÉTABLISSEMENT 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 29 DÉCEMBRE 1992).

Chapitre II

PRESTATION DE {XE "TVA – SERVICES"} SERVICES {XE "SERVICE"} EN BELGIQUE

§ 1. DEFINITION

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»²⁷⁵.

UNE OPÉRATION REPRISE DANS CETTE LISTE N'EST PAS NÉCESSAIREMENT SOUMISE À LA T.V.A.: ELLE PEUT EN EFFET TOMBER DANS LE CHAMP D'APPLICATION D'UNE EXONÉRATION DE T.V.A.

DANS LA PRATIQUE, IL EST SOUVENT DIFFICILE 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. AP-

²⁷⁵L'obligation de s'abstenir d'effectuer une opération est considérée comme étant une prestation de service.

PLIQUE 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 BIENS²⁷⁶. 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 MAXIMUM N'EST PRÉVU EN CE QUI CONCERNE LA VALEUR DES MATÉRIAUX FOURNIS²⁷⁷.

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 LIVRÉ²⁷⁸.

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 ONÉREUX²⁷⁹.

§ 2. ENUMERATION DE L'ARTICLE 18, § 1^{ER}, ALINEA 2 ET DE L'ARTICLE 18, § 2 DU C.T.V.A.

5353

UN TRAVAIL MATÉRIEL OU INTELLECTUEL, DONT LE {XE "TRAVAIL À FAÇON"}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 FUNÉRAILLES²⁸⁰; LES EXPERTISES FAITES PAR LES ARCHITECTES, LES GÉOMÈTRES ET PLUS GÉNÉRALEMENT PAR TOUT EXPERT IMMOBILIER²⁸¹; LES EXPERTISES FAITES PAR LES COMPTABLES²⁸²; LA FOURNITURE DE SOINS À DES ANIMAUX²⁸³; LA PRESTATION QUI CONSISTE EN UNE ENQUÊTE DE SOLVABI-

²⁷⁶Déc., n° E.T. 95.109 du 10 mai 1999, Rev. T.V.A., n° 145, 139.

²⁷⁷Circ., n° AFER 40 du 6 novembre 2007.

²⁷⁸Anvers, 18 février 2003, F.J.F., N° 2003/145 et Déc., E.T., 946/70, 25 février 2005.

²⁷⁹C.J.U.E., 29 juillet 2010, aff. C-40/09, Astra Zeneca UK, J.O.E.C., n° 246, 11 septembre 2010, 4.

²⁸⁰Rev. T.V.A., 1983, n° 56, Déc., n° 793.

²⁸¹Rev. T.V.A., 1971, n° 1, Déc., n° 12.

²⁸²Rev. T.V.A., 1971, n° 3, Déc., n° 75.

²⁸³Rev. T.V.A., 1971, n° 2, Déc., n° 47; Rev. T.V.A., 1971, n° 4, Déc., n° 121.

LITÉ FAITE POUR LE COMPTE D'UNE INSTITUTION DE CRÉDIT²⁸⁴, LES PRESTATIONS DES PSYCHOLOGUES²⁸⁵ ET L'EXPLOITATION DE DÉCHARGES D'IMMONDICES²⁸⁶.

art. 18 § 1^{er} 1° 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 SON CONTRACTANT LUI A CONFÉIÉS À CETTE FIN, QUE L'ENTREPRENEUR AIT FOURNI OU NON UNE PARTIE DES MATÉRIEAUX UTILISÉS (ART. 18 § 1 1° C.T.V.A.²⁸⁷).

IL N'Y A TRAVAIL À FAÇON QUE SI UN ENTREPRENEUR OBTIENT UN BIEN NOUVEAU À PARTIR DES MATÉRIEAUX QUE LE CLIENT LUI A CONFÉIÉS. 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 MATÉRIEAUX CONFÉIÉS²⁸⁸.

5354

LA {XE "MISE À DISPOSITION DE PERSONNEL"}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 QUELLES ADOPTENT LA MÊME INTERPRÉTATION POUR TOUTES LES DISPOSITIONS DU CODE APPLICABLE À CETTE CONVENTION²⁸⁹.

5355

LE {XE "MANDAT"}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.²⁹⁰. 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 MONTANTS²⁹¹.

²⁸⁴Rev. T.V.A., 1971, n° 4, Déc., n° 127.

²⁸⁵Rev. T.V.A., 1972, n° 7, Déc., n° 288.

²⁸⁶Rev. T.V.A., 1986, n° 71, Déc., n° 856.

²⁸⁷Voir aussi Circ. n° 7 du 28 septembre 1998.

²⁸⁸C.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.

²⁸⁹Q.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.

²⁹⁰Rev. T.V.A., 1994, n° 110, Déc., 995, 1019.

²⁹¹Trib. Gand, 8 mai 2003, F.J.F., N° 2004/84.

LA JOUISSANCE D'UN BIEN AUTRE QU'UN DE CEUX VISÉS À L'ARTICLE 9, DEUXIÈME ALINÉA DU C.T.V.A.

art. 9 al. 2 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 CONSENTE LA JOUISSANCE QU'À UN SEUL LOCATAIRE²⁹². LA PARTIE D'UNE REDEVANCE POUR DES BIENS IMMEUBLES PAR DESTINATION LOUÉS AVEC UN BIEN IMMEUBLE, EST IMPOSABLE.

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 {XE "VOITURE DE SOCIÉTÉ }VOITURE DE L'ENTREPRISE (VOIR N° 1167).

- UN «PRÊT À USAGE» EST UNE LOCATION DÈS LORS QUE LE PROPRIÉTAIRE REÇOIT EN ÉCHANGE UNE QUELCONQUE INDEMNITÉ²⁹³.
- CONFORMÉMENT À LA RÉGLEMENTATION T.V.A. BELGE, TANT LE LEASING FINANCIER QUE LE LEASING OPÉRATIONNEL D'UN BIEN MOBILIER SONT CONSIDÉRÉS COMME UN SERVICE²⁹⁴.

5357

LA CESSION OU LA CONCESSION {XE "CESSION D'UNE CLIENTÈLE }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 SERVICE²⁹⁵.

²⁹²Rev. TVA., 1971, n° 3, Déc., n° 71, 360. Contra: Trib. Anvers, 21 février 2003, F.J.F., N° 2003/144.

²⁹³Rev. T.V.A., 1974, n° 15, Déc., n° 437, 184 en ce qui concerne le mobilier d'un café; www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinckele, «Bruiklening».

²⁹⁴Doc. parl., Sénat, 1968-1969, n° 455, 105 et 106; cf. L. DE BROE, «Leasing & T.V.A.: de nouvelles règles aux Pays-Bas», *Fiscologue*, 1999, n° 696, 1-3.

²⁹⁵C.J.C.E., 29 février 1996, Jürgen Mohr c. Finanzamt Bad Segeberd, *Rec.*, I-959; F.J.F., N° 96/348; Rev. T.V.A., 1996, n° 122, 691.

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 IMPOSABLE²⁹⁶.
- POUR LES CONTRATS DE BRASSERIE ET LA LOCATION DE CAFÉS²⁹⁷.
- POUR LA DISTINCTION ENTRE LA LOCATION IMMOBILIÈRE ET LA CONCESSION DU DROIT D'EXERCER UNE ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE²⁹⁸, Cf. N° 5655.
- POUR LA CONCESSION PAR UN ÉTABLISSEMENT SCOLAIRE À UN PHOTOGRAPHE DU DROIT DE FAIRE DES PHOTOS DE CLASSE²⁹⁹.

art. 18 § 1^{er} 7°, 21 § 3 7° a, 44 § 3 3° et 10° C.T.V.A.

LA CESSION OU LA CONCESSION D'UN {XE "BREVET"}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.

- LE DROIT DE DONNER UNE REPRÉSENTATION DE THÉÂTRE OU AUTRE, EN PUBLIC, EST VISÉ PAR L'ARTICLE 18, § 1^{er}, 7°³⁰⁰.
- LES PRESTATIONS DE LAY-OUT SONT PROTÉGÉES PAR LA LOI SUR LES DROITS D'AUTEUR. L'ARTICLE 18, § 1^{er}, 7°, EST APPLICABLE MAIS L'EXEMPTION DE L'ARTICLE 44, § 3, 3° DU C.T.V.A. PEUT S'APPLIQUER³⁰¹.
- LES RÉMUNÉRATIONS POUR LES PHOTOCOPIES D'ŒUVRES PROTÉGÉES D'AUTEURS ET D'ÉDITEURS SONT SOUMISES À LA T.V.A.³⁰².
- 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 SERVICES³⁰³;
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° DU C.T.V.A.³⁰⁴.

²⁹⁶Rev. 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-Vandewinckele, «Brouwerijcontracten».

²⁹⁷Gand, 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.

²⁹⁸C.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, *Fiscologue*, 2001, 787, 5; Trib. Bruges, 9 avril 2001, *BTW-percentages*, n° 367, 20; Trib. Bruges, 4 septembre 2001, *Cour. Fisc.*, 2000, n° 17, 489.

²⁹⁹Déc., n° E.T.110.941 du 27 mars 2006.

³⁰⁰Rev. T.V.A., 1976, n° 25, Déc., n° 562, 145.

³⁰¹Rev. T.V.A., 1976, n° 25, Déc., n° 563, 146.

³⁰²Déc., n° E.T. 91692 du 22 avril 1999, Rev. T.V.A., 1999, n° 142, 490.

³⁰³Déc., n° E.T. 101.848 du 13 février 2002, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

³⁰⁴Voir Déc., E.T., 109.133 du 16 mars 2005 et V., SEPULCHRE, «Quotas d'émissions de gaz à effet de serre-Impact TVA», *Act. fisc.*, 2005, n° 17, 1.

- LA DÉCISION N° ET. 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 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 2008³⁰⁵.

5360

art. 56 § 2 C.T.V.A.

LA MISE À DISPOSITION D'UN "EMPLACEMENT POUR VÉHICULES" EMPLACEMENTS POUR VÉHICULES.

EST ASSUJETTI, 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'ASSUJETTISSEMENT LORSQUE LA MISE À DISPOSITION EST ÉTROITEMENT LIÉE À LA LOCATION D'UN AUTRE BIEN IMMOBILIER AU MÊME LOCATAIRE, COMME PAR EXEMPLE UN APPARTEMENT³⁰⁶.

5361

LA MISE À DISPOSITION D'UN "EMPLACEMENT POUR ENTREPOSAGE" EMPLACEMENTS POUR L'ENTREPOSAGE DE BIENS.

- LA MISE À DISPOSITION D'EMPLACEMENTS DE BATEAUX DE PLAISANCE POUR L'HIVERNAGE EST VISÉE³⁰⁷.
- 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'ENTREPÔT³⁰⁸.

5362

LA FOURNITURE DE UN "LOGEMENTS MEUBLÉ S" 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'UN "HÔTEL" HÔTELIER OU D'EXPLOITANT D'UN ÉTABLISSEMENT SIMILAIRE³⁰⁹.
- SONT VISÉS, LES ÉTABLISSEMENTS OÙ DES CHAMBRES MEUBLÉES QUI SONT MISES À DISPOSITION POUR UNE DURÉE 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

³⁰⁵Déc., n° E.T. 113.522 du 26 février 2008.

³⁰⁶Rev. 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.

³⁰⁷Q.R., Ch. repr., 1977-1978, 3, 140, 25 octobre 1977, Q., n° 8 De Vlies, Rev. T.V.A., 1978, n° 34, 310.

³⁰⁸Déc., 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.

³⁰⁹Circ. 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. Mons, 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.

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.³¹⁰.

- 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'ÉTABLISSEMENT³¹¹.

5363

LA MISE À DISPOSITION D'EMPLACEMENTS POUR LE {XE "CAM-PING"}CAMPING³¹².

5364

LA FOURNITURE DE NOURRITURE ET DE BOISSONS EFFECTUÉE DANS LES RESTAURANTS ET LES DÉBITS DE BOISSONS ET, PLUS GÉNÉRALEMENT, DANS DES CONDITIONS TELLES QUELLES 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 SERVICES³¹³. CETTE DISTINCTION EST IMPORTANTE POUR DÉTERMINER LE TAUX APPLICABLE.
- LA MISE À DISPOSITION D'UNE SALLE³¹⁴.
- LA FOURNITURE DE REPAS SERVIS SELON UNE FORMULE DE TABLES D'HÔTES³¹⁵.
- LA FOURNITURE DE NOURRITURE ET DE BOISSONS PAR UN DISTRIBUTEUR AUTOMATIQUE N'EST CONSIDÉRÉE COMME UN SERVICE QUE LORSQUE LES APPAREILS AUTOMATIQUES SONT PLACÉS DANS DES ENDROITS AMÉNAGÉS POUR LA CONSOMMATION SUR PLACE (COMME LES CAFÉS, CANTINES, ETC.)³¹⁶.
- LA DISTINCTION ENTRE PRESTATION DE SERVICES ET LIVRAISON DE BIEN N'EST PAS TOUJOURS ÉVIDENTE. 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,

³¹⁰Circ. n° 17 de 1994; *Q.P.*, Ch., 2004- 2005, n° 083, *Q.* n° 768 Fournaux, 14248-14250.

³¹¹Rapport de la Commission de la Chambre, CRIV 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.

³¹²Pour 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.

³¹³Voir *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.

³¹⁴Circ. n° 4 de 1973, nos 38 à 41; *Q.P.*, Chambre, 2004-2005, n° 086, *Q.* n° 770 Fournaux, 14992-14993.

³¹⁵*Q.P.*, n° 600 Gerkens, 18 janvier 2005.

³¹⁶*Déc.*, n° E.T. 92.435 du 12 février 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 142, 492.

CONSEILLENТ 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 DIFFÉREMENT LORSQUE L'OPÉRATION PORTE SUR DES ALIMENTS PRÊTS À EMPORTER ET QUELLE NE S'ACCOMPAGNE PAS DE SERVICES DESTINÉS À AGRÉMENTER LA PRESTATION SUR PLACE DANS UN CADRE ADÉQUAT³¹⁷.

- LORSQU'UN DISTRIBUTEUR AUTOMATIQUE SE TROUVE DANS DES LOCAUX ADAPTÉS À LA CONSOMMATION SUR PLACE TELS QUE LES FRITERIES, LES CAFÉTARIAS, LES «CAFÉS», LES MESS D'ENTREPRISES, LES CANTINES, LES BUFFETS DE GARE, ETC. LA NOURRITURE ET/OU LES BOISSONS DÉBITÉES PAR L'APPAREIL RELÈVENT, EN SOI, D'UNE PRESTATION DE SERVICES. CE CI N'EXCLUT PAS QUE L'EXPLOITANT DU LOCAL PUISSE ÉTABLIR, À LA SATISFACTION DE L'ADMINISTRATION, QU'UNE PARTIE DES BIENS FOURNIS PAR LE DISTRIBUTEUR SONT EMPORTÉS PAR LES CLIENTS ET S'ANALYSENT, DÈS LORS, COMME DES LIVRAISONS DE BIENS. PAR CONTRE, LORSQUE LE DISTRIBUTEUR AUTOMATIQUE EST INSTALLÉ À UN AUTRE ENDROIT QUE CEUX ÉVOQUÉS CI-AVANT (UN HALL DE GARE, UNE SALLE D'ATTENTE D'HÔPITAL, UN CORRIDOR, UNE COUR D'ÉCOLE,...) LA NOURRITURE ET/OU LES BOISSONS QU'IL DÉLIVRE SONT TRAITÉES COMME LIVRAISONS DE BIENS, MÊME SI L'APPAREIL FOURNIT ÉGALEMENT UN CONTENANT TEL QU'UN GOBELET POUR LE CAFÉ³¹⁸.

5366

L'OCTROI DU {XE "DROIT D' ACCÈ S"}DROIT D'ACCÉDER À DES INSTALLATIONS CULTURELLES, SPORTIVES OU DE DIVERTISSEMENT, ET L'OCTROI DU DROIT DE LES UTILISER.

5367

LES PRESTATIONS {XE "OPÉ RATIONS BANCAIRES ET FINANCIÈ RES"}BANCAIRES ET FINANCIÈRES.

5368

LES PRESTATIONS DES ENTREPRISES DE RADIODISTRIBUTION, TÉLÉDISTRIBUTION ET {XE "TÉ LÉ COMMUNICATION"}TÉLÉCOMMUNICATION.

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 (PROPOSITION DE MODIFICATION DE LA SIXIÈME DIRECTIVE EN MATIÈRE DE LOCALISATION DE SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATION).

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 ÉLECTROMAGNÉ-

³¹⁷C.J.C.E., 2 mai 1996, n° C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Rec., I-2395; Gand, 8 novembre 2001, *Fiscologue*, 2002, n° 832, 11.

³¹⁸Q.R., Chambre, 2008-2009, n°070, p.31-33, Q. n°519, Brotcorne dd. 15 juin 2009.

TIQUES, Y COMPRIS LA CESSION ET CONCESSION D'UN DROIT D'UTILISATION DE MOYENS POUR UNE TELLE TRANSMISSION, ÉMISSION OU RÉCEPTION»³¹⁹. LA FOURNITURE D'ACCÈS AU RÉSEAU MONDIAL D'INFORMATION COMME INTERNET N'A PAS ÉTÉ EXPLICITEMENT REPRIS 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 2000³²⁰: «LES SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATIONS AU SENS DE LA PRÉSENTE DISPOSITION COUVRENT AUSSI LA FOURNITURE D'ACCÈS AUX RÉSEAUX D'INFORMATION MONDIAUX».

5369

{XE "PÉ AGE"}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 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 DISTANCE³²¹.

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 EX-

³¹⁹A.R. du 27 mai 1997, *M.B.*, 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.

³²⁰A.R. du 28 décembre 1999, *M.B.*, 31 décembre 1999.

³²¹Dir., 7 mai 2002, 2002/38/C.E., *J.O.C.E.*, n° L 128, 41; Circ. n° 9, 12 août 2003, 6-14 et MASSIN, «Régime TVA du «e-commerce» à partir du 1^{er} juillet 2003», *Fiscologue*, 2003, n° 887, 5-7; KIRSCH S. et STAS D., «La TVA et le commerce électronique - en route vers le système définitif?», *R.G.F.*, n°4, avril 2009.

PERTS 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 VOYAGEUR³²².

§ 3. LIMITATION DE LA NOTION DE «PRESTATION DE {XE "SERVICE" } SERVICES»

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 II 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.³²³.

§ 4. ASSIMILATION A DES PRESTATIONS DE {XE "SERVICE" } SERVICES

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.

³²²A.R. du 28 décembre 1999, *M.B.*, 31 décembre 1999, 50511.

³²³C.J.C.E., 23 mars 2006, n° C-210/4, *FCE Bank plc.*; Trib. Bruxelles, 22 septembre 2009, rôle n° 08/1250/A, *Cour. fisc.*, 2009, 681.

1. Utilisation d'un bien d'entreprise

EST ASSIMILÉ À UNE LIVRAISON À TITRE ONÉREUX, L'UTILISATION À TITRE GRATUIT D'UN BIEN MOBILIER APPARTENANT À L'ENTREPRISE, POUR LES BESOINS PRIVÉS D'UN ASSUJETTI OU DE SON PERSONNEL OU, PLUS GÉNÉRALEMENT, À DES FINS ÉTRANGÈRES À SON ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE, LORSQUE CE BIEN A OUVERT DROIT À UNE DÉDUCTION COMPLÈTE OU PARTIELLE DE LA TAXE. JUSQU'AU 6 JANVIER 2007, CETTE DISPOSITION VISAIT AUSSI BIEN LES BIENS D'INVESTISSEMENT MEUBLES QUE LES IMMEUBLES (PAR EX., MISE À DISPOSITION D'UNE MAISON POUR UN ADMINISTRATEUR, ASSOCIÉ). LA LOI-PROGRAMME DU 27 DÉCEMBRE 2006 (M.B., 28 DÉCEMBRE 2006) A SUPPRIMÉ DE CETTE DISPOSITION L'USAGE GRATUIT D'UN BIEN IMMEUBLE. CELA AFIN DE CORRIGER LA DÉDUCTION TVA QUI EXISTAIT EN VERTU DE L'ARRÊT SEELING ET L'OPTIMISATION FISCALE QUI Y ÉTAIT LIÉE³²⁴.

5372

art. 19 § 1^{er} C.T.V.A.

EST INTERDITE, L'IMPOSITION DE L'ÛXE "UTILISATION PRIVÉ E D' UNE SOCIÉ TÉ "UTILISATION PRIVÉE D'UN BIEN D'ENTREPRISE QUI N'A PAS OUVERT DROIT À DÉDUCTION COMPLÈTE OU PARTIELLE DE LA T.V.A.³²⁵. 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 QUELLE 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 DISPOSITION³²⁶.

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

³²⁴C.J.C.E., 8 mai 2003, n° C-269/00, Wolfgang Seeling: «Dès lors, un assujetti qui choisit d'affecter la totalité d'un bâtiment à son entreprise et qui utilise, par la suite, une partie de ce bâtiment pour ses besoins privés, a, d'une part, le droit de déduire la TVA acquittée en amont sur la totalité des frais de construction dudit bâtiment et, d'autre part, l'obligation, y correspondant, de payer la TVA sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite utilisation.», *F.J.F.*, N° 2003/217; *Circ.* n°AAF 3/2007, 15 février 2007; *Circ.* N°5/2005 (E.T. 108.691), 31 janvier 2005.

³²⁵C.J.C.E., 27 juin 1989, n° 50/88, Kühne, *Rec.*, 1925; *F.J.F.*, N° 90/60.

³²⁶C.J.C.E., 25 mai 1993, n° C-193/91, Mohsche, *Rec.*, I-2615; *F.J.F.*, N° 93/381; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 108, 460.

SALARIÉS SOIT ASSURÉ PAR L'EMPLOYEUR. DANS CES CONDITIONS, CES PRESTATIONS NE SONT PAS EFFECTUÉES À DES FINS ÉTRANGÈRES À L'ENTREPRISE³²⁷.

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 EUR³²⁸.

LA T.V.A. EST DUE SI UN EXPLOITANT D'HÔTEL MET GRATUITEMENT UNE CHAMBRE D'HÔTEL À LA DISPOSITION D'UN MEMBRE DU PERSONNEL³²⁹.

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.³³⁰.

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 DÉDUCTIBLE³³¹.

2. Travail {xe "Travaux immobiliers"}immobilier pour ses propres besoins

5373

art. 19 § 2 al. 1^{er} 1° C.T.V.A.

EN VERTU DE L'ARTICLE 19, § 2, ALINÉA 1^{ER}, 1° DU C.T.V.A., EST ASSIMILÉE À UNE PRESTATION DE SERVICES EFFECTUÉE À TITRE ONÉREUX, L'EXÉCUTION, PAR UN ASSUJETTI, D'UN TRAVAIL IMMOBILIER³³².

- I. 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

³²⁷C.J.C.E., 16 octobre 1997, n° C-258/95, Julius Filibeck Söhne, *Rec.*, I- 5577, concl. av. gén. P. LEGER.

³²⁸Circ. n° 4/1996, *Rev. T.V.A.*, n° 121, 423; voir également VANDENDRIESSCHE, P., «Voordelen van alle aard. Wat met de B.T.W.?», *A.F.T.*, 1996, 20.

³²⁹Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-25, Q. n° 686 Nyssens, 25 mai 2000, 1184.

³³⁰C.J.C.E., 11 septembre 2003, n° C-155/01, Cookies World.

³³¹C.J.C.E., 12 février 2009, aff. n° C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, *T.F.R.* 2009, n° 361, 435.

³³²Voir Cass., 12 décembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/83, 272, *R.G.F.*, 2004, 27, note SEPULCHRE, V., *T.F.R.*, n° 262, 543, note VANBIERVLIET, F.

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.). A PROPOS DE L'INTERPRÉTATION DE LA NOTION D'IMMEUBLE PAR NATURE³³³. CONCERNANT LES PROBLÈMES RELATIFS À L'AFFECTATION CONCOMITANTE OU PARTIELLE À UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE, VOIR AMAND, C., «T.V.A. ET AVANTAGES EN NATURE», *R.G.F.*, 1997, 123.

§ 5. EXTENSION DE LA NOTION DE PRESTATION DE {XE "SERVICE"} SERVICES

1. {xe "Commissionnaires"}Commissionnaires et {xe "Intermédiaires"}intermédiaires y assimilés

5375

art. 20 § 1^{er} C.T.V.A.

{XE "REPRÉSENTANT"}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 PERSONNELLEMENT³³⁴.

SELON L'ADMINISTRATION DE LA T.V.A., SI LES DÉPENSES ENGAGÉES PAR LE LOCATAIRE LUI SONT REMBOURSÉES, EN TOUT OU EN PARTIE, SOUS L'UNE OU L'AUTRE FORME, PAR LE PROPRIÉTAIRE, 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

³³³Voir Gand, 10 mai 2000, *Cour. fisc.*, 2000, 370, avec note KIEKENS, A. et Q. n° 416, Bert Schoofs, 3 juillet 2000, *Q.R.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 48, 5709.

³³⁴VAN MOORSEL, J., «Doorfacturatie van kosten in groepsverband: wat met de commissio­nairsfictie inzake dienstprestaties», dans *Fiscaal Praktijkboek, 2002-03, Indirecte belastingen*, 113-151. Voir également, Gand, 27 janvier 2004, *F.J.F.*, N° 2004/233, 787.

À CE PROPRIÉTAIRE, DANS LA MESURE OÙ LES TRAVAUX EFFECTUÉS ONT ÉTÉ INDEMNISÉS PAR CE DERNIER³³⁵.
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 BÂTIMENT³³⁶.

2. Régime particulier des {xe "Agences de voyage (TVA)"}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'ÉTAT 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° 35³³⁷.

art. 1^{er} § 7 al. 1^{er} 1° C.T.V.A.

³³⁵Déc., n° E.T. 92284, 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.

³³⁶Trib. Gand, 23 novembre 2000, T.F.R., 2001, 197, 260-266, avec note AGACHE, L.

³³⁷A.R du 28 décembre 1999, M.B., 31 décembre 1999, 50517.

LA NOTION DE VOYAGE DOIT ÊTRE INTERPRÉTÉE DANS CE CONTEXTE DE LA MANIÈRE FIXÉE À L'ARTICLE 1^{ER}, § 7, ALINÉA 1^{ER}, 1^O DU C.T.V.A.

POUR UN COMMENTAIRE, VOIR CIRCULAIRE N° 33/1978. ON CONSEILLERA LA CONSULTATION DU COMMENTAIRE DES UPAV QUI EST PLUS COMPRÉHENSIBLE.

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 PLAINTÉ 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.³³⁸).

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 PRESTATION³³⁹.

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 VOYAGES³⁴⁰. 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

³³⁸A.R. du 28 décembre 1999, M.B., 31 décembre 1999, 50507-50518.

³³⁹Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 051, p.195-196, Q. n°196, Brotcorne, 19 janvier 2009.

³⁴⁰J.O.C.E., n° C-126 E, 390, 28 mai 2002 et DEWILDE, K., EECKHOUT, K. et BOONE, C., «The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules», *VAT Monitor*, 2003, 7-15.

DE VOYAGES. ELLE VEUT AUSSI METTRE FIN À LA DISTORSION DE CONCURRENCE QUI JOUE EN DÉFAVEUR DES ORGANISATEURS DE VOYAGES ÉTABLIS DANS L'UE.

§ 6. LIEU DE LA PRESTATION DE {XE "SERVICE"} SERVICES

5377

- BIBLIOGRAPHIE – KAISER, F., *LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET LES PRESTATIONS DE SERVICES INTERNATIONALES*, KLUWER LAW AND TAXATION PUBLISHERS, 1981.
- HINNEKENS, L., «VAT DIRECTIVE ON ELECTRONIC SERVICES – SOME OPEN QUESTIONS», *EUROPEAN TAXATION*, IBFD, 2003, 279-283.
 - 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.
 - 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.
 - 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, ELECTRONISCHE HANDEL, TELECOMMUNICATIE-REVOLUTIE EN BITTAKS», *A.F.T.*, 1997, 360.
 - VANDENDRIESSCHE, P., «B.T.W. EN TELECOMMUNICATIEDIENSTEN: NIEUW STELSEL VANAF 1 JUNI 1997», *A.F.T.*, 1997, 271.
 - DE CLIPPEL, B., «COMMERCE ÉLECTRONIQUE INTERNATIONALE: LOCALISATION DES OPÉRATIONS EN MATIÈRE DE T.V.A.», *R.C.F.*, 2001, 343.
 - HINNEKENS, L., «AN UPDATED OVERVIEW OF THE EUROPEAN VAT RULES CONCERNING ELECTRIC COMMERCE», *EC TAX*, 2002/2, 65-71.
 - VANDERSTICHELEN, B. ET DEREGNAUCOURT, L., «VAT PACKAGE – PAQUET TVA – EXPOSÉ DES NOUVELLES RÈGLES», *R.G.F.*, 2008, N° 10, 1.
 - KIRSCH, S. ET STAS, D., «LA TVA ET LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE – EN ROUTE VERS LE SYSTÈME DÉFINITIF?», *R.G.F.*, 2009, N° 4, 1.

- HEIRMAN, J. ET STAS, D; «HET VAT PACKAGE: HOE COPERNICAANS IS DE REVOLUTIE? DE NIEUWE REGELS NA HUN INWERKINGSTRE-DING DOORGELICHT MET AANDACHT VOOR ENKELE BIJZON-
DERHEDEN», *TER*, 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 IMPOSABLE, UNE PRESTATION DE SERVICES DOIT ÊTRE EFFECTUÉE EN BELGIQUE. TEL EST LE CAS LORSQUE SA LOCALISA-TION, CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 21, § 2 ET 3 DU C.T.V.A. ET LE NOUVEL ARTICLE 21BIS DU C.T.V.A., LEQUEL EST ENTRÉ EN VIGUEUR LE 1^{ER} JANVIER 2010, 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 CRI-TÈRES 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 PROCÉ-DURES QUI NE SONT PAS HARMONISÉES (POUR LA BELGIQUE VOIR REDEVABLES DE LA T.V.A. N^{OS} 5837 ET S., *INFRA*). L'ASSUJETTI ÉTABLI EN BELGIQUE DEVRA ÊTRE EXTRÊMEMENT ATTENTIF À CETTE MA-TIÈRE LORSQU'IL TRAITE AVEC UN ASSUJETTI ÉTABLI À L'ÉTRAN-GER.

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, LA NON-IMPOSITION DE RECETTES³⁴¹. CONTRAIREMENT AUX CONVENTIONS PRÉVEN-TIVES 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. EN EFFET, LE 12 FÉVRIER 2008, LE CONSEIL DES MI-NISTRES DE L'UNION EUROPÉENNE A ADOPTÉE UN ENSEMBLE DE

³⁴¹C.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).

MESURES (DÉNOMMÉ LE «PAQUET T.V.A.» OU «VAT PACKAGE»³⁴²) VISANT À ADAPTER LE RÉGIME T.V.A., EN APPORTANT DES MODIFICATIONS SIGNIFICATIVES NOTAMMENT EN MATIÈRE DE LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES ET EN MATIÈRE DE REMBOURSEMENT DE T.V.A. DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE.

CES DIRECTIVES ONT ÉTÉ TRANSPOSÉES EN DROIT BELGE PAR LA LOI DU 26 NOVEMBRE 2009³⁴³.

CES MODIFICATIONS S'INSCRIVENT DANS LE CADRE DE LA STRATÉGIE DE MODERNISATION ET DE SIMPLIFICATION DU FONCTIONNEMENT DU SYSTÈME COMMUN DE LA T.V.A.

CI-APRÈS, SONT RÉSUMÉES LES RÈGLES QUI SONT ENTRÉS EN VIGUEUR LE 1^{ER} JANVIER 2010.

AINSI, DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2010, LE LIEU D'IMPOSITION DES PRESTATIONS DE SERVICES D'ENTREPRISE À ENTREPRISE EST LE LIEU OÙ SE TROUVE LE PRENEUR, ET NON PLUS CELUI OÙ LE PRESTATAIRE EST ÉTABLI. POUR LES PRESTATIONS DE SERVICES D'ENTREPRISE À CONSOMMATEUR, LE LIEU D'IMPOSITION RESTE CELUI OÙ LE PRESTATAIRE EST ÉTABLI. IL SUBSISTE CEPENDANT DES RÈGLES SPÉCIFIQUES DÉROGEANT À CETTE RÈGLE GÉNÉRALE.

EN CE QUI CONCERNE LES PRESTATIONS DE SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATIONS, DE RADIODIFFUSION ET DE TÉLÉVISION ET DE SERVICES FOURNIS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE, DE NOUVELLES RÈGLES RELATIVES AU LIEU DE PRESTATION DE SERVICES FOURNIS PAR UNE ENTREPRISE À UN CONSOMMATEUR SERONT APPLICABLES DÈS LE 1^{ER} JANVIER 2015. A COMPTE DE CETTE DATE, CES SERVICES SERONT IMPOSÉS DANS LE PAYS OÙ LE CONSOMMATEUR EST ÉTABLI.

³⁴²Ce «Paquet T.V.A.» comprend la Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, la 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 membre, le règlement (CE) n° 143/2008 du Conseil du 12 février 2008 modifiant le règlement (CE) n° 798/2003 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.

³⁴³M.B., 4 décembre 2009, 75123.

2. Les règles de localisation des prestations de services

a. 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. À DÉFAUT D'UN TEL SIÈGE OU D'UN TEL ÉTABLISSEMENT, LE LIEU DE LA PRESTATION DE SERVICES EST L'ENDROIT OÙ L'ASSUJETTI QUI BÉNÉFICE DE TELLES PRESTATIONS A SON DOMICILE OU SA RÉSIDENCE HABIUTELLE (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.

AINSI, LES PERSONNES EXERÇANT DES ACTIVITÉS EXONÉRÉES PAR L'ARTICLE 44 SONT ÉGALEMENT DES PRENEURS AGISSANT POUR LES BESOINS DE LEUR ENTREPRISE³⁴⁴.

CEPENDANT, LE PRENEUR D'UNE PRESTATION DE SERVICES DE CONSEIL 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 LA T.V.A., DOIT ÊTRE CONSIDÉRÉ COMME AYANT LA QUALITÉ D'ASSUJETTI, MÊME SI LADITE PRESTATION N'EST UTILISÉE QUE POUR LES BESOINS DE CES DERNIÈRES ACTIVITÉS³⁴⁵. CETTE RÈGLE NE S'APPLIQUE CEPENDANT PAS POUR LES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES À UN ASSUJETTI, PERSONNE PHYSIQUE, QUI AGIT POUR SES BESOINS PRIVÉS³⁴⁶.

³⁴⁴Q.R., Sénat, 1990-1991, Q. n° 16 de Clippele, 16 novembre 1990, 307.

³⁴⁵C.J.C.E., 6 novembre 2008, n° C-291/07, J.O., n° 327, 4; Circ. n° AFF 19/2009, 22 décembre 2009, point 8.

³⁴⁶Circ. n° AFF 19/2009, 22 décembre 2009, point 10.

UNE PERSONNE MORALE NON ASSUJETTI QUI POSSÈDE UN NUMÉRO DE TVA POUR DÉCLARER SES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES EST AUSSI CONSIDÉRÉE COMME UN ASSUJETTI.

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 PRESTATION³⁴⁷.

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.

CEPENDANT, 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 PRESTATION DE SERVICES.

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 CONCERNÉS. 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'ÉTAT MEMBRE SUR LE TERRITOIRE DUQUEL SE TROUVE LE SIÈGE DE L'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE EN FAVEUR DE L'ÉTAT MEMBRE SUR LE TERRITOIRE DUQUEL SE TROUVE UN ÉTABLISSEMENT STABLE.

AFIN DE POUVOIR APPLIQUER CETTE DÉROGATION, IL APPARTIENT, EN OUTRE, À L'ÉTABLISSEMENT STABLE CONCERNÉ DE RECOURIR EN PRINCIPE AUX ÉLÉMENTS FORMELS SUIVANTS, QUI, BIEN QU'UTILES, NE SONT PAS NÉCESSAIREMENT SUFFISANTS EN SOI.

³⁴⁷Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 068, p.103-105, Q. n° 489, de Donnea du 28 mai 2009.

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 BIAS DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE.

IL VA TOUTEFOIS DE SOI QUE L'ADMINISTRATION DE L'ÉTAT MEMBRE DANS LEQUEL EST SITUÉ L'ÉTABLISSEMENT STABLE D'UNE ENTREPRISE ÉTABLIE DANS UN AUTRE PAYS, A LA POSSIBILITÉ D'ÉTABLIR, PAR TOUS MOYENS DE DROIT 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'ÉTAT MEMBRE DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE, LEQUEL SERA LE REDEVABLE DE LA T.V.A. DUE SOIT PAR APPLICATION DIRECTE DE LA RÈGLE D'AUTOLIQUIDATION, SOIT PAR SOLIDARITÉ LORSQUE LA BONNE FOI DU PRESTATAIRE ÉTABLI DANS CET ÉTAT MEMBRE N'EST PAS REMISE EN CAUSE³⁴⁸.

IL N'EXISTE PAS DE DÉFINITION COMMUNAUTAIRE DE LA NOTION DE SIÈGE DE L'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE. CELUI-CI DOIT ÊTRE APPARENTÉ À SON SIÈGE SOCIAL LORSQU'IL S'AGIT D'UNE PERSONNE MORALE ET AU DOMICILE DE L'INTÉRESSÉ LORSQU'IL S'AGIT D'UNE PERSONNE PHYSIQUE. 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 SERVICES³⁴⁹.

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

³⁴⁸Q.R., Ch. repr., 2008-2009, n° 068, p. 105-108, Q. n°498, de Donnea, 28 mai 2009.

³⁴⁹Q.R., Ch. repr., 1992-1993, 22 mars 1993, Q. n° 382 de Clippele, 20 janvier 1993, 4419, Rev. T.V.A., 1993, n° 104, 588; C.J.C.E., 4 juillet 1985, n° 168/84, G. Berkholz, Rec., 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, SCOPPIO, M.E., «La notion d'établissement stable dans le cadre international des impôts directs et indirects», R.G.F., février 2005, 8.

SOCIÉTÉ, QUI AGIT COMME AUXILIAIRE DE L'ORGANISATEUR, DISPOSE DE MOYENS HUMAINS ET TECHNIQUES QUI CARACTÉRISENT UN ÉTABLISSEMENT STABLE³⁵⁰.

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 PRESTATAIRE³⁵¹. 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 GÉNÉRALE³⁵².

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 OPTIMALISATIONS DISPARAISSENT (PAR EX. LE LEASING TRANSFRONTALIER DE VOITURES AVEC LE LUXEMBOURG).

art. 21bis 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 EFFECUTÉES 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. 21BIS 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

³⁵⁰C.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.

³⁵¹C.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.

³⁵²C.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.

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 TVA 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 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, ÉTANT DONNÉ QU'UNE TELLE INTERVENTION N'A GÉNÉRALEMENT PAS UN CARACTÈRE ESSENTIEL, L'ÉTABLISSEMENT STABLE N'EST EN PRINCIPE PAS RÉPUTÉ PARTICIPER À L'OPÉRATION³⁵³.

5378, 12

MALGRÉ CES NOUVELLES RÈGLES GÉNÉRALES, UN CERTAIN NOMBRE DE RÈGLES SPÉCIFIQUES EXISTENT. CES RÈGLES SPÉCIFIQUES VALENT POUR CERTAINES 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 SPÉCIFIQUE³⁵⁴. 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 BIENS³⁵⁵.

POUR TOUTES LES RÈGLES RELATIVES À LA LOCATION DES PRESTATIONS FOURNIES PAR LES MANDATAIRES ET LES COURTIERS, NOUS NOUS PERMETTONS DE RENVOYER À LA CIRCULAIRE DU 25 FÉVRIER 2010³⁵⁶.

³⁵³Q.R., Chambre, 2009-2010, n° 103, p.153-154, Q., n° 117, DE Donnea, 17 décembre 2009.

³⁵⁴C.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.

³⁵⁵C.J.C.E., 26 septembre 1996, aff. C-327/94, Jürgen Dudda c Finauzamt Bergisch Gladbach, Rec.C.J.C.E., I- 4595.

³⁵⁶Circ. n°AFER 16/2010 (E.T.117.880) , 25 février 2010; *Fiscologue*, n° 1198.

b. Exceptions valant tant à l'égard des preneurs assujettis qu'à l'égard des preneurs non assujettis.

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° 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 IMMOBILIERS³⁵⁷.

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 IMMEUBLE³⁵⁸.

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.³⁵⁹.

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.

CETTE DISPOSITION S'APPLIQUE EN PRINCIPE AUX SERVICES D'ENTREPOSAGE³⁶⁰. POUR AUTANT QUE, POUR CES SERVICES, AUCUNE EXONÉRATION DE T.V.A. SPÉCIFIQUE IL NE S'APPLIQUE (P.EX. L'ART. 41 DU C.T.V.A.) LA T.V.A. BELGE SERA DUE POUR L'UTILISATION DES ENTREPÔTS SITUÉS EN BELGIQUE.

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

³⁵⁷L'énumération dans la disposition légale rend superflu cet A.R. n° 5 et il est par conséquent supprimé.

³⁵⁸C.J.C.E., 7 septembre 2006, aff. C-166/05, Heger Rudi GmbH.

³⁵⁹Déc., n° E.T.111.100 du 28 avril 2006.

³⁶⁰Q.R., Ch.repr., 2009-2010, n° 080, 28-33, Q. n° 449, Van Der Maelen du 4 mai 2009; Circ. AFER n° 3/2010 du 7 janvier 2010, point 71; voy. cependant Q.R., Ch. repr., 2009-2010, n° 486, p.36-38, Q. n° 105, Van Biesen, 12 mars 2010.

FRAIS D'ÉCHANGE EST LE LIEU OÙ EST SITUÉ L'IMMEUBLE SUR LEQUEL LE MEMBRE CONCERNÉ EST TITULAIRE DU DROIT D'UTILISATION À TEMPS PARTAGÉ³⁶¹.

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 LE LECTEUR À LA CIRCULAIRE DU 7 JANVIER 2010³⁶².

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 SIGNIFICATIFS (C.J.C.E., 6 NOVEMBRE 1997, AFF. C-116/96, *REISEBÜRO BINDER, REC.*, P. I-6103, CONCL. AV. GÉN. A. LA PERGOLA).

art. 21 § 3 3° C.T.V.A.

LE LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES QUI ONT POUR OBJET LES ACTIVITÉS CULTURELLES, ARTISTIQUES, SPORTIVES, SCIENTIFIQUES, ÉDUCATIVES, DE DIVERTISSEMENT OU SIMILAIRES, TELLES QUE LES FOIRES ET LES EXPOSITIONS, Y COMPRIS LES PRESTATIONS DE SERVICES DES ORGANISATEURS DE TELLES ACTIVITÉS, AINSI QUE LES PRESTATIONS DE SERVICES ACCESSOIRES À CES ACTIVITÉS EST RÉPUTÉ SE SITUER À L'ENDROIT OÙ CES ACTIVITÉS OU MANIFESTATIONS ONT EFFECTIVEMENT LIEU, C'EST-À-DIRE OÙ ELLES SONT MATÉRIELLEMENT EXÉCUTÉES (ART. 21, § 3, 3° C.T.V.A.).

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 EFFECTUE³⁶³.

³⁶¹C.J.C.E., aff. RCI Europe, C-37/08, 3 septembre 2009, *Rec. C.J.C.E.*, 2009, I-07533.

³⁶²Circ. n° E.T.117.619 (AFER 3/2010), 7 janvier 2010.

³⁶³C.J.C.E., 26 septembre 1996, n° C-327/94, J. Dudda, *Rec.*, I-495; COOPMAN, B., «Kunstenaars en BTW», *A.F.T.*, 2002, 454.

QUEL QUE SOIT LE DOMAINE INTELLECTUEL DES SESSIONS DE FORMATION POUR LE PERSONNEL, CE SERVICE EST LOCALISÉ À L'ENDROIT OÙ IL EST MATÉRIELLEMENT EXÉCUTÉ³⁶⁴.

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 EXÉCUTÉE³⁶⁵.

SONT ÉGALEMENT VISÉES, LES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES PAR LES GUIDES TOURISTIQUES ET LES GUIDES DE VOYAGE³⁶⁶;

CETTE RÈGLE NE S'APPLIQUERA PLUS À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2011 LORSQUE LE PRENEUR EST UN ASSUJETTI. À PARTIR DE CETTE DATE, CES PRESTATIONS SERONT LOCALISÉES SUIVANT LA RÈGLE GÉNÉRALE, À SAVOIR À L'ENDROIT OÙ LE PRENEUR ASSUJETTI EST ÉTABLI. SEULE LA PRESTATION QUI CONSISTE À DONNER ACCÈS À CES MANIFESTATIONS ET CELLES ACCESSOIRES À CET ACCÈS, CONTINUERONT À SUIVRE LA RÈGLE DE LOCALISATION DE L'ENDROIT OÙ LA MANIFESTATION A EFFECTIVEMENT LIEU³⁶⁷.

CEPENDANT, LE COMITÉ T.V.A. DE LA COMMISSION EUROPÉENNE A EXAMINÉ LA QUESTION DE SAVOIR SI LES SERVICES D'ACCÈS NE POURRAIENT DÈS LORS PAS NON PLUS RELEVER DE LA RÈGLE GÉNÉRALE. LORSQU'UNE INSCRIPTION PRÉALABLE DU PARTICIPANT EST REQUISE ET QUE CELLE-CI PERMET D'IDENTIFIER LA QUALITÉ D'ASSUJETTI DU PRENEUR, ET DE PRÉCISER AINSI LA LOCALISATION DE LA PRESTATION DE SERVICES CONSISTANT À DONNER ACCÈS À UNE CONFÉRENCE OU À UN SÉMINAIRE, IL EST POSSIBLE D'APPLIQUER LA RÈGLE GÉNÉRALE B2B POUR AUTANT QUE CELLE-CI SOIT APPLIQUÉE DE MANIÈRE UNIFORME LORS DE LA MANIFESTATION³⁶⁸.

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.).

art. 21 § 4 C.T.V.A. - A.R. n° 57

³⁶⁴Q.R., Sénat, 2001, n°s 2-35, Q. n° 1214, Nyssens, 19 mars 2001, 1715.

³⁶⁵C.J.C.E., 12 mai 2005, n° C-452/03, *RAL (Channel Islands) Ltd. c. Commissioners of Customs & Excise*.

³⁶⁶Déc., n° E.T.111.432 du 28 août 2006.

³⁶⁷Q.R., Ch. repr., 2008-2009, n°069, p.91- 92, Q. n° 519, Brotcorne, du 15 juin 2009.

³⁶⁸Circ. n° AFF 19/2009, 22 décembre 2009, point 39, *Fiscologue*, 2010, n° 1190.

LE LIEU D'UNE PRESTATION DE TRANSPORTS DE BIENS QUI EST SITUÉ EN BELGIQUE EN VERTU DE L'ARTICLE 21, § 2 C.T.V.A., EST, PAR DÉROGATION, CONSIDÉRÉ COMME SITUÉ EN DEHORS DE LA COMMUNAUTÉ, LORSQUE L'UTILISATION OU L'EXPLOITATION EFFECTIVES DU SERVICE S'EFFECTUENT EN DEHORS DE LA COMMUNAUTÉ.

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 PARCOURUES³⁶⁹.

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 DÉPASANT 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 PRÉSUMPTION SIMPLE QUI PEUT ÊTRE RÉFUTÉE PAR TOUS MOYENS DE DROIT ET DE FAIT QUI ÉTABLISSENT LA DURÉE RÉELLE DE LA POSSESSION OU UTILISATION CONTINUE.

³⁶⁹Q.R., Ch. Repr., 2009-2010, n° 106, 21-22, Q. n° 580, Brotcorne, 14 avril 2010.

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 ORIGINAL³⁷⁰.

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'EXISTE³⁷¹.

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)³⁷².

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 ABUSIVE³⁷³.

DANS LES CAS SUIVANTS, LA RÈGLE GÉNÉRALE EN MATIÈRE DE LOCATION DE MOYENS DE TRANSPORT EST APPLICABLE³⁷⁴.

- 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 TRANSPORT³⁷⁵.
- POUR L'APPLICATION DE LA T.V.A., LES CONTAINERS NE SONT PLUS CONSIDÉRÉS COMME DES MOYENS DE TRANSPORT³⁷⁶.
- 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

³⁷⁰ Q.R., Ch. repr., 2008-2009, n° 068, 108-109, Q. n° 501, De Donnea, 29 mai 2009.

³⁷¹ *Idem*.

³⁷² *Idem*.

³⁷³ *Idem*.

³⁷⁴ C.J.C.E., 15 mars 1989, n° C-51/88, Hamann, *Rec.*, 767.

³⁷⁵ C.J.C.E., 15 mars 1989, Hamann, *F.J.F.*, N° 89/ 144.

³⁷⁶ 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 Clippele, 17 janvier 1994, 8770, *Rev. T. V.A.*, 1994, n° 109, 658 et Déc., n° E.T.106.031, 30 juin 2004.

CONSIDÉRÉS COMME DES MOYENS DE TRANSPORT. IL EN EST DE MÊME POUR LES GRUIES FIXÉES SUR DES BARGES OU DES BATEAUX³⁷⁷.

Le lieu de la prestation de services est le lieu de départ du transport

5378,40

art. 21 § 2 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 PASSAGERS³⁷⁸.

c. Exceptions valant uniquement à l'égard des preneurs non assujettis

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

³⁷⁷Q.R., Ch. repr., 1992-1993, Q. n° 248 de Clippele, 6 octobre 1992, 2603.

³⁷⁸Q.R., Chambre, 2008-2009, n°070, p.31-33, Q. n°519, Brotcorne du 15 juin 2009.

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.).

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 SUBLI.

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»³⁷⁹.

LE TRAVAIL À FAÇON EST CONSIDÉRÉ COMME UN TRAVAIL MATÉRIEL DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 1996, QUI EST SOUMIS AUX RÈGLES DE LOCALISATION PRÉCITÉES³⁸⁰.

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.

³⁷⁹C.J.C.E., 6 mars 1997, aff. C-167/95, Linthorst, Rec., I-1195.

³⁸⁰DE WIT, G., «Het BTW-regime inzake maakloonwerk en werkzaamheden ivm roerende goederen», A.F.T., 1996 403; Circ. n° AFER 40 du 6 novembre 2007; T., CHARON, «Intracommunautair maakloonwerk», Fiscaal Praktijkboek, 1999-2000, Indirecte belastingen 1999-2000, Ced.samsom, 1999, Diegem, 195-227.

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'OUVRAISON, LES ÉTATS 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'ARRÊTÉ ROYAL N° 7 DU 29 DÉCEMBRE 1992, 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 ÉTAT 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 ÉTAT 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 POINT 93 DE LA CIRCULAIRE AFER N° 40/2007 DU 6 NOVEMBRE 2007).

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.

CETTE TOLÉRANCE ADMINISTRATIVE NE PEUT S'APPLIQUER QU'À CONDITION QUE L'AUTORITÉ FISCALE DE L'AUTRE ÉTAT 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 SIMPLIFICATION³⁸¹.

³⁸¹Q.R., Ch. repr., 2009-2010, n° 094, 352-353, Q. n° 116, DE Donneva, 17 décembre 2009.

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 DIFFÉRENTS³⁸².

art. 1^{er} § 6 1° C.T.V.A.

DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 1996, EST ASSIMILÉ À UN TRANSPORT INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS, LE TRANSPORT DE BIENS DONT LE LIEU DE DÉPART ET LE LIEU D'ARRIVÉE SONT SITUÉS EN BELGIQUE, LORSQUE CE TRANSPORT EST DIRECTEMENT LIÉ À UN TRANSPORT DE BIENS DONT LE LIEU DE DÉPART ET LE LIEU D'ARRIVÉE SONT SITUÉS SUR LE TERRITOIRE DE DEUX ETATS MEMBRES DIFFÉRENTS (ART. 1^{ER} § 6 1° C.T.V.A.³⁸³).

art. 41 § 1^{er} 4° C.T.V.A.

LE TRANSPORT DE BIENS QUI SONT DÉPLACÉS SOUS UN RÉGIME DE TRANSPORT DOUANIER COMMUNAUTAIRE EXTERNE, EST EXONÉRÉ SUR LA BASE DE L'ARTICLE 41, § 1^{ER}, 4° DU C.T.V.A. (ART. 41 § 1^{ER} 4° C.T.V.A.).

Le lieu de la prestation de services est le lieu d'établissement du preneur non assujetti

5378,70

art. 21bis § 2 5° C.T.V.A.

³⁸²Circ. n° 13, 1993, n° 172.

³⁸³Circ. n° 11 du 21 octobre 1997.

A PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2013, SI LE PRENEUR EN LOCATION N'EST PAS UN ASSUJETTI, LA LOCATION DE LONGUE DURÉE NE SERA PLUS LOCALISÉE AU LIEU DU PRESTATAIRE MAIS SERA ÉGALEMENT LOCALISÉE À L'ENDROIT OÙ LE PRENEUR NON ASSUJETTI EST ÉTABLI, A SON DOMICILE OU SA RÉSIDENCE HABITUELLE (ART. 21, § 2, 5° C.T.V.A.).

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.).

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 ASSUJETTI 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.)³⁸⁴.

SONT VISÉS:

- A. LES CESSIONS OU CONCESSIONS DE DROITS D'AUTEUR, D'UN BREVETS, D'UN DROITS DE LICENCES, DE MARQUES DE FABRIQUE ET DE COMMERCE, ET D'AUTRES DROITS SIMILAIRES;
- B. LES PRESTATIONS DE PUBLICITÉ³⁸⁵;

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 RÉCRÉATIVES³⁸⁶, L'ORGANISATION D'UN COCKTAIL, LES PRESTATIONS DE SERVICES À PRIX RÉDUIT OU À TITRE GRATUIT, LA DISTRIBUTION GRATUITE DE PRODUITS³⁸⁷, L'ORGANISATION D'UNE CONFÉRENCE DE PRESSE, D'UNE SÉANCE RÉCRÉATIVE OU D'AUTRES MANIFESTATIONS DE RELATIONS

³⁸⁴Gestion 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.

³⁸⁵Voir 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.

³⁸⁶C.J.C.E., 17 novembre 1993, n° C-68/92, Commission/ République française, Rec., I-8158; Rev. T.V.A., 1994, n° 109, 770; Gand, 30 janvier 2007.

³⁸⁷C.J.C.E., 17 novembre 1993, n° C-73/92, Commission/Royaume d'Espagne, Rec., I-5923; Rev. T.V.A., 1994, n° 109, 773.

PUBLIQUES³⁸⁸ OU LA MISE À DISPOSITION D'EMPLACEMENT POUR L'APPOSITION DE PUBLICITÉ³⁸⁹ 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 CONSEILERS 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.

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 VÉTÉRINAIRES³⁹⁰.

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 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. À 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 CONDI-

³⁸⁸C.J.C.E., 17 novembre 1993, n° C-69/92, Commission/Grand-Duché de Luxembourg, Rec., I- 5907; Rev. T.V.A., 1994, n° 109, 772.

³⁸⁹Déc., n° E.T. 77024 du 10 mai 1999, Rev. T.V.A., n° 143, 551.

³⁹⁰C.J.C.E., 6 mars 1997, n° C-167/95, Linthorst, Rec., I-1195.

TIONS, LES PRESTATIONS D'UN EXÉCUTEUR TESTAMENTAIRE ET CELLES D'UN AVOCAT NE PEUVENT PAS ÊTRE CONSIDÉRÉES COMME SIMILAIRES³⁹¹.

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'INFORMATIONS³⁹².

TRADITIONNELLEMENT, L'ADMINISTRATION CONSIDÉRerait 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-CI³⁹³.

- D. LA CESSIOn OU LA CONCESSION D'UNE CLIENTÈLE, D'UN MO-NOPOLE DE VENTE OU D'ACHAT; LE DROIT D'EXERCER UNE ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE; L'ENGAGEMENT DE NE PAS EXER-CER 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 LO-CATION DE COFFRES-FORTS;
- F. LA MISE À DISPOSITION DE PERSONNEL;
- G. LA LOCATION DE BIENS MEUBLES CORPORELS À L'EXCEPTION DE TOUT MOYEN DE TRANSPORT³⁹⁴.
LA LOCATION DE MACHINES ET OUTILLAGES FIXÉS À PERPÉ-TUELLE DEMEURE (IMMEUBLES PAR DESTINATION) EST LOCALI-SÉE, À DES FINS T.V.A., COMME LA LOCATION DE BIENS MEUBLES CORPORELS³⁹⁵.
- H. LA FOURNITURE D'UN ACCÈS AUX SYSTÈMES DE DISTRIBU-TION DE GAZ NATUREL ET D'ÉLECTRICITÉ, AINSI QUE DE SER-VICES DE TRANSPORT OU DE TRANSMISSION PAR L'ENTREMISE

³⁹¹C.J.C.E., 6 décembre 2007, n° C-401/06, Commission des Communautés européennes c. République fédérale d'Allemagne.

³⁹²C.J.C.E., 16 septembre 1997, n° C-145/96, Hoffmann, *Rec.*, I-4857.

³⁹³Déc., 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.

³⁹⁴Voir *Circ.* n° 8 de 1985.

³⁹⁵*Q.R.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-40, *Q.* n° 1189 de Clippele, 5 mars 2001, 2020.

DE CES SYSTÈMES, ET LA FOURNITURE D'AUTRES SERVICES QUI Y SONT DIRECTEMENT LIÉS;

- I. DES SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATION³⁹⁶;
- J. LES SERVICES DE RADIODIFFUSION ET DE TÉLÉVISION³⁹⁷;
- K. LES SERVICES FOURNIS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE³⁹⁸. L'ARTICLE 18, §1, 16° DU C.T.V.A. CONTIENT UNE ÉNUMÉRATION NON-LIMITATIVE DE CE QU'IL FAUT ENTENDRE SOUS LA NOTION DE «SERVICES FOURNIS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE».

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 ASSUJETTI 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 ASSUJETTIÉS 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 MEMBRES³⁹⁹.

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.

³⁹⁶Voir. 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.

³⁹⁷Dir., 7 mai 2002, 2002/38/CE, J.O.C.E., n° L 128, 15 mai 2002.

³⁹⁸Dir., 7 mai 2002, 2002/38/CE, J.O.C.E., n° L 128, 15 mai 2002; Circ. n° 9, 12 août 2003, n°s 15-20 et MASSIN, I., «Régime T.V.A. du 'e-commerce': à partir du 1^{er} juillet 2003», *Fiscologue*, 2003, n° 887, 5-7.

³⁹⁹KIRSCH, S. et STAS, D., «La TVA et le commerce électronique - en route vers le système définitif?», *R.G.F.*, 2009, n° 4.

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 ASSUJETTI (ART. 21BIS, § 2, 12° C.T.V.A.).

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.

§ 7. MOMENT DE LA PRESTATION DE {XE "SERVICE"} SERVICES

5397

art. 22 § 1^{er} al. 1^{er} C.T.V.A.

POUR LES PRESTATIONS DE SERVICES, LE FAIT GÉNÉRATEUR DE LA TAXE INTERVIENT AU MOMENT OÙ LA PRESTATION DE SERVICES EST PARFAITE (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 PARFAITE À L'EXPIRATION DE CHAQUE PÉRIODE À LAQUELLE SE RAPPORTE UN DÉCOMPTÉ 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.

5398

art. 22 § 2 al. 2 et 3 C.T.V.A.

LA T.V.A. EST EXIGIBLE AU MOMENT OÙ LA PRESTATION DE SERVICES EST PARFAITE. TOUTEFOIS, LORSQUE LE PRIX EST FACTURÉ OU ENCAISSÉ, EN TOUT OU EN PARTIE, AVANT CE MOMENT, LA TAXE EST DUE, SELON LE CAS, AU MOMENT DE LA DÉLIVRANCE DE

LA FACTURE OU AU MOMENT DE L'ENCAISSEMENT, ET CE, SUR LA BASE DU MONTANT FACTURÉ OU ENCAISSÉ (ART. 22 § 2 AL. 2 C.T.V.A.).

CETTE DÉROGATION NE S'APPLIQUE PAS 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.

UNE PRESTATION DE SERVICES EST PARFAITE AU SENS DE L'ARTICLE 22 DU C.T.V.A. QUAND LE PRESTATAIRE DE SERVICES A EXÉCUTÉ TOUTES LES OBLIGATIONS QUE LA CONVENTION METTAIT NORMALEMENT À SA CHARGE.

AVANT LE 1^{ER} JANVIER 2004, LA TAXE ÉTAIT DUE AU MOMENT FIXÉ CONTRACTUELLEMENT POUR LE PAIEMENT DE TOUT OU PARTIE DU PRIX ET CE, À CONCURRENCE DU MONTANT À PAYER, LORSQUE CE MOMENT SE SITUE AVANT CEUX PRÉVUS AUX ALINÉAS PRÉCÉDENTS (ART. 22 § 2 AL. 3 C.T.V.A.). VU QUE LA DIRECTIVE 2001/115/CE RELATIVE À LA FACTURATION NE PRÉVOIT PAS D'OBLIGATION D'ÉMETTRE UNE FACTURE ET QUE NI LA DEUXIÈME, NI LA SIXIÈME DIRECTIVE T.V.A. N'ONT JAMAIS ÉTABLI QUE LA DATE D'ÉCHÉANCE PUISSE CONSTITUER UNE CAUSE D'EXIGIBILITÉ, L'ÉCHÉANCE CONTRACTUELLE A ÉTÉ SUPPRIMÉE DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2004 EN TANT QUE CAUSE SUBSIDIAIRE⁴⁰⁰.

5399

art. 22 § 3 C.T.V.A.

art. 17

A.R. n° 1

29/12/1992

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).

RÉGLEMENTATION DÉROGATOIRE POUR LES ARCHITECTES, GÉOMÈTRES ET INGÉNIEURS: 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; MAIS NON POUR LES TITULAIRES DES AUTRES PROFESSIONS LIBÉRALES (*Q.R.*, SÉNAT, 1987-88, N° 11, P. 50, *Q.* N° 11, DE CLIPPELE DU 10 MARS 1988, *REV. T.V.A.*, 1988, N° 81, P. 275).

⁴⁰⁰Projet de Loi du 13 novembre 2003, DOC 51 0431/001, www.lachambre.be.

**{XE "TVA –
IMPORTATION"}IMPORTATIONS{XE
"IMPORTATION"}**

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 23 ET 24 (AUPARAVANT ART. 9 ET 10) DU TRAITÉ CEE⁴⁰¹.

§ 1. NOTION D'«IMPORTATION DE BIENS»

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.

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.).

§ 2. LIEU DE L' {XE "IMPORTATION" } IMPORTATION

5402

art. 23 § 2 et 3 C.T.V.A.

⁴⁰¹C.J.C.E., 25 février 1988, n° 299/86, Drexl., Rec., 1988, 1213.

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 SATISFONT PAS AUX ARTICLES 23 ET 24 DU TRAITÉ CE OU QUI, ALORS QU'ILS TOMBENT SOUS LE TRAITÉ C.E.C.A., 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 EST ÉTABLIE EN CE QUI CONCERNE LES BIENS AUTRES QUE CEUX REPRIS DANS LE NUMÉRO PRÉCÉDENT, 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 COMMUNAUTAIRE⁴⁰².

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).

⁴⁰²C.J.C.E., 1^{er} février 2001, n° C-66/99, *Wandel*, *Rec.*, I-00873; C.J.C.E., 11 juillet 2002, n° C-371/99, *Liberexim BV*, *Rec.*, I-6227.

§ 3. MOMENT DE L' {XE "IMPORTATION"} IMPORTATION ET DE L' EXIGIBILITE DE LA 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 INTRODUICTS 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.

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.).

§ 4. ACQUITTEMENT DE LA T.V.A. EN MATIERE D' IMPORTATION

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'ACQUITTEMENT DE LA T.V.A. NE SOIT REPORTÉ (MAXIMUM 10 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'ACQUIÉREUR 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'ACQUIÉREUR 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 DES FINS T.V.A. CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 50, § 1^{ER}, 3° DU C.T.V.A. (REPRÉSENTANT RESPONSABLE OU IMMATRICULATION DIRECTE) OU REPRÉSENTÉ VIA UN NUMÉRO T.V.A. GLOBAL (ART. 55 3° 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° DU C.T.V.A. (REPRÉSENTANT RESPONSABLE OU IMMATRICULATION DIRECTE) OU REPRÉSENTÉ VIA UN NUMÉRO T.V.A. GLOBAL (ART. 55 3° 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'OUVRAISON;
- 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 ACQUIÉREUR, IL RÉEXPORTÉ LES BIENS IMPORTÉS EN DEHORS DE L'UNION EUROPÉENNE;
 2. EN VUE DE SUBIR DES TRAVAUX DE RÉPARATION, DE TRANSFORMATION, D'ADAPTATION, DE FAÇON OU D'OUVRAISON, POUR AUTANT QU'IL RÉEXPORTÉ LES BIENS EN DEHORS DE L'UNION EUROPÉENNE OU QUE CES BIENS LUI SOIENT CÉDÉS.

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 » 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).

§ 5. MANIERE DONT LE PAIEMENT S'EFFECTUE

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 L'IMPORTATION A EU LIEU (ART. 7 § 2 A.R. N° 7)⁴⁰³.

MODALITÉS D'APPLICATION: CIRCULAIRE 02/022 DU 21 AOÛT 2002.

§ 6. {XE "PRE SOMPTIONS"} PRESOMPTION LEGALE D'IMPORTATION

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 PRÉ-SUMÉ, SAUF PREUVE CONTRAIRE, AVOIR IMPORTÉ CES MARCHANDISES EN BELGIQUE.

Chapitre IV

{XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS ET DE SERVICES"} ACQUISITION {XE "TVA – ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS"} INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS

⁴⁰³Circ. n° 1 du 2 janvier 2008 mettant à jour de la Circ. n°3 du 11 janvier 1973.

§ 1. REGIME TRANSITOIRE

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'UNION EUROPÉENNE 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'UNION EUROPÉENNE 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'UNION EUROPÉENNE (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 MEMBRES D'ABOUTIR AU MOINS À UN TARIF UNIFORME DE T.V.A. ET DE DÉVELOPPER UN SYSTÈME D'AFFECTATION DE LA

⁴⁰⁴Pour cette partie, nous renvoyons à la Circ. n° APER 38 du 28 août 2006.

T.V.A. À L'ÉTAT MEMBRE DE LA CONSOMMATION, ON DOIT CONSTATER QUE LE «RÉGIME TRANSITOIRE» SUBSISTERA⁴⁰⁵.

§ 2. NOTION D'«ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE»

5417

L'EXE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE"}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. 25bis § 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. 25bis § 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.).

⁴⁰⁵Rapport spécial n° 9/98, *J.O.C.E.*, 20 novembre 1998, C-356/1.

§ 3. NOTION DE «{XE "LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE"} LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE»

5419,50

LE CODE DE LA T.V.A. NE DONNE DONC AUCUNE DÉFINITION DE LA NOTION DE LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS. 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'UNION EUROPÉENNE, 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 COMMUNIQUE 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).

§ 4. {XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE"} ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES TAXABLES

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 § 10, N^{OS} 5446 ET S., *INFRA*) OU DANS CELUI DE LA LIVRAISON AVEC INSTALLATION OU MONTAGE (VOIR § 11, N^{OS} 5447 ET S., *INFRA*).

LA T.V.A. EST DUE PAR CELUI QUI EFFECTUE, EN BELGIQUE, L'ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS IMPOSABLES (VOIR *INFRA*, REDEVABLE DE LA TAXE).

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 {XE "MOYENS DE TRANSPORT"} 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° 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° 446⁴⁰⁶.

5423

L'ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS SOUMIS AUX DROITS D'ACCISES (HUILES MINÉRALES, ALCOOL, BOISSONS ALCOOLISÉES ET PRODUITS DU TABAC) EST TOUJOURS TAXÉE DANS L'ÉTAT MEMBRE D'ARRIVÉE (DESTINATION) DE CES PRODUITS⁴⁰⁷. AVANT D'EFFECTUER UNE PREMIÈRE ACQUISITION INTRA-

⁴⁰⁶Voir A.R. n° 46 du 29 décembre 1992, M.B., 31 décembre 1992.

⁴⁰⁷Circ. n° 8 du 8 octobre 1998.

COMMUNAUTAIRE DE BIENS SOUMIS AUX DROITS D'ÏXE "ACCISES"}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 INITIAL⁴⁰⁸.

§ 5. OPERATIONS EXCLUES

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 § II);
- 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 *INFRA*, § 10);
- 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 QUÉ 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

⁴⁰⁸Publiées 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.

SOU MIS 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 (450 000 BEF)⁴⁰⁹, HORS T.V.A. PAYÉE DANS L'ÉTAT 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 INTRODUE 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 INTRODUE POUR LES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS ET SERVICES DONT LE MONTANT TOTAL DÉPASSAIT LE SEUIL.

art. 53bis 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 ÉTAT 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 ÉTAT MEMBRE QUE CELUI DANS LEQUEL LE NUMÉRO D'IDENTIFICATION À LA

⁴⁰⁹Art. 2, A.R. 20 juillet 2000 relatif à l'introduction de l'euro.

- 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 RÉSOULT 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 C⁴¹⁰.

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 EXONÉRÉE⁴¹¹.

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^O DU C.T.V.A. LE TRANSPORT DOIT SE RATTACHÉ À LA RELATION A – B.

5427

art. 25ter § 1^{er} al. 2 4^o C.T.V.A.

CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 25TER, § 1^{ER}, 2^E ALINÉA, 4^O 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

⁴¹⁰Circ. n° AFER 38/2006 (E.T. 108.031) du 28 août 2006, à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

⁴¹¹C.J.C.E., 6 avril 2006, n° C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, F.J.F., N° 2007/311.

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'ÉTAT MEMBRE DE DÉPART DE L'EXPÉDITION OU DU TRANSPORT, CONFORMÉMENT AU RÉGIME PARTICULIER PRÉVU AU TITRE C DE LA MÊME DIRECTIVE.

**§ 6. {XE "TRAVAIL A FAÇ ON"} TRAVAIL A 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 IMMATICULÉ À LA T.V.A. DANS UN ETAT MEMBRE VERS UN TRAVAILLEUR À FAÇON IMMATICULÉ À LA T.V.A. DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE, LORSQUE LES BIENS TRAVAILLÉS RETOURNENT DANS L'ÉTAT MEMBRE OÙ LE DONNEUR D'ORDRE EST IMMATICULÉ 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. IL FAUT FAIRE REMARQUER QUE L'INTÉRÊT DE LA QUALIFICATION COMME TRAVAIL À FAÇON INTRACOMMUNAUTAIRE BILATÉRAL A 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'ÉTAT 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 REPRISSES 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 CORPOREL.

5431

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'UNION EUROPÉENNE, VOIR *REV. T.V.A.*, 1993, N° 150; DÉC. ADM., 966, P. 759; *Q.R.*, CH. REPR., 1992-93, 5935, *Q.* N° 526, DE CLIPPELE DU 22 AVRIL 1993, *REV. T.V.A.*, 1993, N° 106, P. 1039; *Q.R.*, CH. REPR., 1992-93, 6835, *Q.* N° 620, DUQUESNE DU 29 JUIN 1993, *REV. T.V.A.*, 1994, N° 107, P. 146; *Q.R.*, CH. REPR., 1993-94, 8100, *Q.* N° 727, DU 29 SEPTEMBRE 1993, *REV. T.V.A.*, 1994, N° 108, P. 367; CIRC. N° 13 DE 1994; DE WIT, G., «HET BTW-RÉGIME INZAKE MAAKLOONWERK EN WERKZAAMHEDEN IVM 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.

**§ 7. {XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE" }ACQUISITIONS
INTRACOMMUNAUTAIRES EXEMPTÉES**

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.).

**§ 8. ASSIMILATION A DES {XE "ACQUISITION
INTRACOMMUNAUTAIRE" }ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES**

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'AR-

TICLE 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'UNION EUROPÉENNE. 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'ARRIVÉE⁴¹². 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 EMPLOYÉS⁴¹³.

5435

L'XE "ENVOI EN CONSIGNATION"}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 {XE "TVA – TRANSFERT"}TRANSFERT. LE CONSIGNANT EFFECTUANT UNE ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE DANS L'ETAT MEMBRE D'ARRIVÉE DOIT EN PRINCIPE ÊTRE IMMATRICULÉ À LA 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 CORRESPOND 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

{XE "VENTE À L' ESSAI"}L'ENVOI DE MARCHANDISES DANS LE CADRE D'UNE VENTE À L'ESSAI OU D'UN {XE "ENVOI À VUE"}ENVOI À VUE EST, PAR VOIE DE SIMPLIFICATION, CONSIDÉRÉ COMME

⁴¹²Art. 39bis, 4° C.T.V.A.

⁴¹³Circ n° AFER 43 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.

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'ENVOI⁴¹⁴. 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.⁴¹⁵.

5438

N'EST PAS CONSIDÉRÉ COMME UN {XE "TVA – FERT"}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 *INFRA*, § II) OU À L'INTÉRIEUR DE L'ETAT MEMBRE D'ARRIVÉE DE L'EXPÉDITION OU DU TRANSPORT DES BIENS VENDUS À DISTANCE (VOIR *INFRA*, § 12);
- 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 MEMBRE⁴¹⁶;
- 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 ORIGINALEMENT ÉTÉ EXPÉDIÉS OU TRANSPORTÉS⁴¹⁷;
- 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.

⁴¹⁴Circ. n° 18, 15 septembre 1994, n° 21.

⁴¹⁵Circ. n° 18, 15 septembre 1994, n° 25 à 29.

⁴¹⁶Rev. T.V.A., 1995, n° 113, 481; Déc., 1009.

⁴¹⁷Déc., n° E.T. 94286 du 4 mai 2000, Rev. T.V.A., n° 145, 145.

- 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 DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE⁴¹⁸. 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-TRANSFERTS⁴¹⁹.

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. 25quater § 1^{er} C.T.V.A.

EN CONTREPARTIE DE L'ARTICLE 12BIS DU C.T.V.A. (ASSIMILATION À DES LIVRAISONS INTRA-COMMUNAUTAIRE) L'ARTICLE 25QUATER, § 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 CONSIGNANT-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».

⁴¹⁸Circ. n° AFER 43/2006 (E.T. 112.209) 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.

⁴¹⁹Déc., n° E.T. 103.629 du 4 novembre 2002, sources à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

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 VUE⁴²⁰.

§ 9. LIEU OU EST REPUTEE SE SITUER UNE {XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE" }ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE

5442

art. 25quin-quies § 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. 25quin-quies § 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. 25 *QUINQUIES* § 3 AL. 1^{ER} C.T.V.A.).

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. SIL 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 QUELLE AIT EU LIEU DANS L'ETAT MEMBRE DE C.

PAR MESURE DE SIMPLIFICATION, L'ARTICLE 25 *QUINQUIES* § 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;

⁴²⁰Circ. n° 18, 15 septembre 1994; Q. & R., Chambre, 2008-2009, n°064, p.134-135, Q. n° 428, Brotcorne du 23 avril 2009.

- 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 APPLIQUÉES⁴²¹.

5444

art. 25quin- quies § 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. 25 QUINQUIES § 4 C.T.V.A.).

5445

art. 25quin- quies § 5 C.T.V.A.

L'ARTICLE 25 QUINQUIES, § 5 DU C.T.V.A. POSE UNE PRÉSUMPTION *JURIS TANTUM* D'ACQUISITION INTRA-COMMUNAUTAIRE 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.

§ 10. RÉGIME PARTICULIER POUR LES VENTES A DISTANCE

BIBLIOGRAPHIE – BUBLLOT, J., «LE NOUVEAU RÉGIME T.V.A. DES VENTES À DISTANCE: APPROCHE CRITIQUE», *R.G.F.*, 1994, 165.

5446

EN PRINCIPE, LES PARTICULIERS PEUVENT EFFECTUER LEURS ACQUISITIONS DANS TOUTE L'UNION EUROPÉENNE EN ACQUITANT 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

⁴²¹Q.R., Ch. repr., 1992-93, n° 55, 19 avril 1993, 4902-4903; Q. n° 447 de Clippele, 2 mars 1993; Rev. T.V.A., 1993, n° 105, 788; Circ. n° AFER 38 du 28 août 2006.

MOYEN DE TRANSPORT NEUF (VOIR *SUPRA*, § 4) ET POUR L'ACQUISITION DE BIENS QUI DOIVENT ÊTRE MONTÉS OU INSTALLÉS PAR OU POUR LE COMPTE DU VENDEUR (VOIR § II).

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» 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 MEMBRE⁴²².

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^o, 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»).

LE RÉGIME DÉROGATOIRE DE LA LIVRAISON EN BELGIQUE N'EST PAS APPLIQUÉ SI, DANS L'ANNÉE COURANTE, AUCUN BIEN, AUTRE QU'UN BIEN SOUMIS À ACCISES, N'A ÉTÉ LIVRÉ EN BELGIQUE POUR UN MONTANT QUI EXCÈDE 35 000 EUR⁴²³ HORS T.V.A. DANS LA MESURE OÙ CE SEUIL N'EST PAS DÉPASSÉ, LE VENDEUR PAYÉ 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^o, 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

⁴²²Les conditions d'application du régime particulier sont exposées dans la Circ. n° 7 du 27 avril 1995; voir *Fiscologue*, 1995, n° 529, 3 à 5.

⁴²³Art. 2, A.R. 20 juillet 2000 relatif à l'introduction de l'euro.

AU MOMENT DE L'ARRIVÉE DE L'EXPÉDITION OU DU TRANSPORT. 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 PRÉSUMPTION VAUT TANT POUR LE § 4 QUE POUR LE § 5 DE L'ARTICLE 15 DU C.T.V.A.

§ 11. LIVRAISON DE BIENS AVEC INSTALLATION OU {XE "MONTAGE" }MONTAGE

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 PROPRE⁴²⁴. LA DISTINCTION ENTRE LIVRAISON AVEC MONTAGE ET TRAVAIL IMMOBILIER EST PARTICULIÈREMENT COMPLEXE ET PEUT AVOIR DES CONSÉQUENCES IMPORTANTES EN RAISON DU RÉGIME DE L'ENREGISTREMENT COMME ENTREPRENEUR ET LA PROBLÉMATIQUE DE NON-TRANSFERT.

⁴²⁴Q.R., Ch. repr., 1995-96, 3353, Q. n° 251 Fournaux, 23 janvier 1996.

§ 12. MOMENT OU L' {XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE" }ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE EST EFFECTUEE - EXIGIBILITE DE LA T.V.A.

5448

art. 25septies § 1^{er} C.T.V.A.

AU CONTRAIRE DE CE QUI SE PRODUIT POUR LES ACQUISITIONS NATIONALES DE BIENS, LE MOMENT DU FAIT GÉNÉRATEUR ET LE MOMENT DE L'EXIGIBILITÉ DE LA T.V.A. NE COÏNCIDENT PAS NÉCESSAIREMENT (ART. 25SEPTIES § 1^{ER} C.T.V.A.). LE FAIT GÉNÉRATEUR INTERVIENT AU MOMENT OÙ, AU PLAN NATIONAL, LA LIVRAISON D'UN BIEN DE MÊME NATURE S'OPÈRE EN BELGIQUE (VOIR *SUPRA* § 6).

art. 25septies § 2 C.T.V.A.

LA T.V.A. EST TOUTEFOIS SEULEMENT EXIGIBLE (ART. 25SEPTIES § 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.

LA T.V.A. SUR LES ABONNEMENTS EST EXIGIBLE LORS DE LA DÉLIVRANCE DE LA FACTURE⁴²⁵.

LE PAIEMENT D'UN {XE "ACOMPTE"}ACOMPTE NE DONNE PAS LIEU À L'EXIGIBILITÉ DE LA T.V.A. DE CETTE MANIÈRE, ON EMPÊCHE QU'IL SOIT, PAR L'ACQUITTEMENT 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.

SI L'ASSUJETTI NE DISPOSE PAS (ENCORE) D'UNE FACTURE, LA T.V.A. DOIT ÊTRE ACQUITTÉE SELON LE MONTANT QUI SE TROUVE SUR D'AUTRES DOCUMENTS (PAR EXEMPLE LE BON DE COMMANDE). PLUS TARD, UNE RÉGULARISATION SERA EFFECTUÉE SI CE MONTANT NE CORRESPOND PAS À CELUI DE LA FACTURE.

§ 13. REPORT DE PERCEPTION

5449

art. 21 § 2 C.T.V.A.

⁴²⁵Q.R., Ch. repr., 1992-93, 8095, Q. n° 705 de Clippele, 22 septembre 1993.

DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2010, AVEC L'ENTRÉE EN VIGUEUR DU «PAQUET T.V.A.», LE RÉGIME DE REPORT DE PERCEPTION S'EST GÉNÉRALISÉ À TOUTES LES PRESTATIONS QUI SUIVENT LA RÈGLE GÉNÉRALE PRÉVUE PAR LE NOUVEL ARTICLE 21, § 2 C.T.V.A. SUIVANT LAQUELLE LA PRESTATION DE SERVICES EST LOCALISÉE DANS L'ÉTAT MEMBRE DU PRENEUR ASSUJETTI.

Quatrième partie

BASE D'IMPOSITION

- BIBLIOGRAPHIE – NORRE, P., «DE MAATSTAF VAN HEFFING INZAKE BTW», MAES, L., DE CNIJE, H. ET CARLIER, P. (EDS.), *FISCAAL PRAKTIJKBOEK INDI-RECTE BELASTINGEN 1997-1998*, DIEGEM, CED.SAMSOM, 1997, 375-423.
- DELANGRE, J., «DE MAATSTAF VAN HEFFING VOOR DE B.T.W.' OP DE VERKOOP VAN NIEUWE GEBOUIWEN», *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 {XE "BASE D' IMPOSITION"}BASE D'IMPOSITION EST TOUT CE QUI EST REÇU EN LIAISON DIRECTE AVEC LA LIVRAISON OU LA PRESTATION ET EN REPRÉSENTE LA {XE "CONTREPARTIE"}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 OBJECTIFS⁴²⁶.

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 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'APPLIQUER⁴²⁷.

⁴²⁶C.J.C.E., 23 novembre 1988, n° 230/ 87, *Naturally yours Cosmetics Ltd, Rec.*, 6365 et *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*.

⁴²⁷C.J.C.E., 29 mai 1997, n° C-63/96 *Werner Skripalle, Rev. T.V.A.*, 1997, n° 131, 1233.

§ 1. LA CONTREPARTIE CONSISTE UNIQUEMENT EN UNE SOMME D'ARGENT

1. Prix et ses composantes - Charges à ajouter au prix - Accessoires

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 ÉTABLIE⁴²⁸.

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 TVA⁴²⁹.

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 PAYS⁴³⁰.

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 PRIX⁴³¹.

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 JEU⁴³².

⁴²⁸Q.R., Ch. repr., 1994-95, n° 129, 21 novembre 1994, 13467, Q. n° 710 de Clipelle, Rev. T.V.A., 1994, n° 11, 1207.

⁴²⁹C.J.C.E., 18 juillet 2007, n° 277/05, Société Thermale d'Eugénie-Les-Bains, F.J.F., N° 2008/152, à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

⁴³⁰Q.R., Ch.repr., 2005-06, n° 123, 24117-24118, Q. n° 1286 Wathelet, 10 mai 2006.

⁴³¹C.J.C.E., 5 mai 1994, Glawe, F.J.F., N° 94/182.

⁴³²C.J.C.E., 17 septembre 2002, n° C-498/99, Town & County Factors, F.J.F., N° 2003/33.

DES RÈGLES PARTICULIÈRES S'APPLIQUENT AUX PRESTATIONS DE SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATIONS⁴³³.

5452

UN PRIX PEUT ÊTRE EXPRIMÉ EN UNE SEULE SOMME D'ARGENT, MAIS ÉGALEMENT EN DIFFÉRENTES SOMMES D'ARGENT QUI SONT PORTÉES EN COMPTE SÉPARÉMENT.

DANS CE DERNIER CAS, ELLES DOIVENT ÊTRE SOUMISES À LA T.V.A. LORSQUELLES FORMENT UNE COMPOSANTE (UN ÉLÉMENT) DU PRIX; LORSQUELLES REPRÉSENTENT UNE INDEMNITÉ, ELLES NE SONT PAS IMPOSABLES⁴³⁴. 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 I. FONT PARTIE DE LA BASE D'IMPOSITION COMME ÉLÉMENT DU PRIX:

- LE POURBOIRE IMPOSÉ AU CLIENT⁴³⁵;
- 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'ENTRÉE⁴³⁶;
- LES SOMMES QUI SONT PAYÉES PAR L'ÉTAT 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 SUPPLÉMENTAIRES⁴³⁷;
- LA TAXATION FORFAITAIRE DES COMMUNICATIONS TÉLÉPHONIQUES FORME UN ÉLÉMENT DU PRIX⁴³⁸.

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'ÉLECTRICITÉ⁴³⁹;
- 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 PRESTA-

⁴³³Circ. n° AFER 50/2009 (E.T.109.696), 12 novembre 2009.

⁴³⁴Voir cas d'application pratique, Q.R., n° 402 Van Campenhout, 27 mai 2005.

⁴³⁵Rev. 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, Kluwer rechtswetenschappen, 1987, 49-50; C.J.C.E., 29 mars 2001, n° C-404/99, Commission c. République française, Fisc. Doc. Vandewinckele, 2001, partie XV, n° 347.2.

⁴³⁶Rev. T.V.A., 1972, n° 5, Déc., n° 185.

⁴³⁷Rev. T.V.A., 1974, n° 15, Déc., n° 443.

⁴³⁸Q.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.

⁴³⁹Circ. n° 65 de 1971.

- TION 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 ASSUJETTI DOIT REMBOURSER AU FISC⁴⁴⁰;
- 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 INCLUSE⁴⁴¹.
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 SURESTARIÉS; CES SOMMES PEUVENT ÊTRE CONSIDÉRÉES COMME DES DOMMAGES ET INTÉRÊTS⁴⁴²;
 - 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- INTÉRÊTS⁴⁴³;
 - 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.⁴⁴⁴.
 - LES FRAIS EXTRALÉGAUX OCCASIONNÉS LORS D'UNE VENTE PUBLIQUE À LA REQUÊTE DU CURATEUR D'UNE FAILLITE⁴⁴⁵;
 - LA DÉCISION N° ET. 102.061 DU 7 JUILLET 2003 EXCLUT DÉFORMAIS LE DROIT DE SUITE DE LA BASE D'IMPOSITION⁴⁴⁶.

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.).

⁴⁴⁰C.J.C.E., 25 mai 1993, n° C-18/92, Bally, *Rec.*, I-287; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 108, 462.

⁴⁴¹C.J.C.E., 15 mai 2001, n° 34/99, Primback Ltd., *Fiscologue*, 2001, n° 803, 3, *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 31.

⁴⁴²*Rev. T.V.A.*, 1972, n° 5, *Déc.*, n° 186, 7.

⁴⁴³*Rev. T.V.A.*, 1974, n° 15, *Déc.*, n° 446, 189.

⁴⁴⁴Q.R., Sénat, 2004-2005, n° 3-44, 3535-3537, Q. n° 3-2373 CHERON, 24 mars 2005.

⁴⁴⁵*Rev. T.V.A.*, 1978, n° 35, *Déc.*, n° 653, p. 414.

⁴⁴⁶*Déc.*, n° E.T. 102.061 du 7 juillet 2003; Anvers 18 janvier 1994, *F.J.F.*, N° 94/201.

- 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 QUELLE EST SOUMISE AU MÊME TAUX QUE CELUI APPLICABLE À LA LIVRAISON DE L'APPAREIL⁴⁴⁷.
- 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'IMPOSITION⁴⁴⁸.
- 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'ASSUJETTI DE LA PART DE L'ACHETEUR DU VÉHICULE, EN REMBOURSEMENT DES FRAIS EXPOSÉS AU NOM ET POUR LE COMPTE DE CE DERNIER⁴⁴⁹.

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'ES-COMPTE 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 CO-CONTRACTANT 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 SEFFECTUE L'OPÉRATION» 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 ANTERIEUR EFFECTUÉ AU PRIX DE VENTE NORMAL AU DÉTAIL⁴⁵⁰.

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,

⁴⁴⁷*Q.* n° 92 du 24 septembre 2001, *Q.R.*, Ch. repr., 2000-01, 10544.

⁴⁴⁸*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.

⁴⁴⁹C.J.C.E., 1^{er} juin 2006, n° C-98/05, De Danske Bilimportører.

⁴⁵⁰C.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.

PAR AILLEURS, AUCUN PRÉLÈVEMENT NE DOIT ÊTRE OPÉRÉ DANS LE CHEF DU DÉTAILLANT ASSUJETTI⁴⁵¹.

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 QUELLE 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 QUELLE NE FASSE PAS PARTIE DE LA BASE D'IMPOSITION⁴⁵².

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 QUELLE N'EST PAS ACCORDÉE AU CAFETIER PAR SON FOURNISSEUR⁴⁵³;

– 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 POSSIBLE⁴⁵⁴.

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 DER-

⁴⁵¹Q.R., Sénat, 2006-07, n° 3-81, 8830-8831, Q. n° 3-6220 Nyssens, 3 novembre 2006.

⁴⁵²C.J.C.E., 29 mai 2001, n° C-86/99, *Freemans Pic, Fiscalogues*, 2001, n° 804, 6; *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 37.

⁴⁵³Rev. T.V.A., 1974, n° 15, Déc., n° 444, 188.

⁴⁵⁴Rev. T.V.A., 1974, n° 16, 267.

NIERS 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 VENTE⁴⁵⁵.

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 QUI NE SONT PAS PAYÉS PAR L'ACHETEUR NE FONT PAS PARTIE DE LA BASE D'IMPOSITION⁴⁵⁶.

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 SERVICES⁴⁵⁷.

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'ÉCHÉANCE⁴⁵⁸.

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'IMPOSITION⁴⁵⁹.

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'ACQUIÉREUR 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, APOSÉE EN REGARD DU MONTANT PORTÉ EN COMPTE À TITRE DE FRAIS D'EMBALLAGE, JUSTIFIE À SUFFISANCE DE DROIT LA

⁴⁵⁵Rev. T.V.A., 1976, n° 26, Déc., n° 574.

⁴⁵⁶Anvers, 16 février 2010, *Fiscologue*, 2010, n° 1202.

⁴⁵⁷C.J.C.E., 27 octobre 1993, n° C-281/91, *Muy's en de Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf BV*, Rec., I- 5405, *F.J.F.*, N° 94/30; Rev. T.V.A., 1994, n° 109, 762.

⁴⁵⁸C.J.C.E., 1^{er} juillet 1982, aff. 222/81, *Bausystem*, Rec., p 2527; Rev. T.V.A., 1995, n° 116, 932.

⁴⁵⁹Rev. T. V.A., 1998, n° 130, 999.

NON-PERCEPTION DE LA T.V.A. SUR CES FRAIS, POUR AUTANT QUE CETTE MENTION REFLÈTE BIEN L'INTENTION DES PARTIES⁴⁶⁰.

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. (N° 5454). LES IMPÔTS, LES DROITS ET LES TAXES NE SONT PAS DES PROVISIONS⁴⁶¹.

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 TAXES⁴⁶²;

- LES SOMMES QUE LES BANQUES PAIENT POUR LE COMPTE DE LEURS CLIENTS À TITRE DE FRAIS DE PROTÈT, DE DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE DROITS DE TIMBRE PEUVENT ÊTRE CONSIDÉRÉES COMME DES DÉBOURS⁴⁶³;
- 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 ABONNÉS⁴⁶⁴;
- 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.⁴⁶⁵;
- LES SACS POUBELLES QUI SONT INDICQUÉS SÉPARÉMENT SUR LA FACTURE PAR UNE ENTREPRISE DE NETTOYAGE, POUR LE PRIX

⁴⁶⁰Rev. T.V.A., 1974, n° 17, Déc., n° 483, 322.

⁴⁶¹Rev. T.V.A., 1994, n° 108, Déc., 982, 340.

⁴⁶²Trib. Liège 7 février 2002, *Fiscologue*, 2002, n° 845, 11; Q.R., Ch. repr., 1993-94, n° 109, 13 juin 1994, 11349, Q. n° 1026 de Clippele, Rev. T.V.A., 1994, n° 110, 777; Déc. n° E.T. 94.354 et 97.021 du 6 mars 2001, *Fisc. Doc. Vandewinckele*, 2001, partie XV, n° 365.4 et Manuel T.V.A., n° 122.

⁴⁶³Rev. T.V.A., 1971, n° 2, Déc., n° 61, 238.

⁴⁶⁴Q.R., Ch. repr., 1983-84, n° 40, 3800, 6 juillet 1984, Q. n° 343 Delhaye, Rev. T.V.A., 1985, n° 66, 99.

⁴⁶⁵Anvers 4 novembre 1996, *F.J.F.*, N° 96/ 275; *contra*: Gent, 9 juin 2009, *F.J.F.*, N° 2010/202.

FIXÉ PAR LA COMMUNE, PEUVENT RESTER EN DEHORS DE LA BASE D'IMPOSITION⁴⁶⁶;

- 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 COÛTANT⁴⁶⁷;
- LES FRAIS D'EXPÉDITION REFACTURÉS AU CLIENT PAR UNE SOCIÉTÉ DE VENTE PAR CORRESPONDANCE SONT DES AVANCES QUI NE FONT PAS PARTIE DE LA BASE D'IMPOSITION⁴⁶⁸.

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.)⁴⁶⁹.

POUR L'ENGAGEMENT D'ABANDONNER LA PRODUCTION LAITIÈRE⁴⁷⁰.

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 TIERS⁴⁷¹. LA NOTION DE «SUBVENTIONS DIRECTEMENT LIÉES AU PRIX DE CES OPÉRATIONS» AU SENS DE L'ARTICLE II, A, ALINÉA I, *SUB* A, DE LA SIXIÈME DIRECTIVE DOIT ÊTRE INTERPRÉTÉE, SELON LA COUR, 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 ET ÊTRE PAYÉES PAR UN TIERS AU VENDEUR OU AU PRESTATAIRE DES SERVICES. IL APPARTIENT AU JUGE DE RENVOI DE VÉRIFIER SUR BASE DES

⁴⁶⁶Q.R., Ch. repr., 2000-01, n° 48, 16 octobre 2000, 5674, Q. n°358, FOURNAUX, 23 mai 2000.

⁴⁶⁷Trib. Louvain, 6 mars 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 437; Déc. n° E.T. 18588, 30 avril 1976.

⁴⁶⁸Gand, 9 juin 2009 in *T.F.R.*, 2010, n° 373, 42.

⁴⁶⁹THIRION, B., «Subventions: quelles incidences en matière TVA», *R.G.F.*, 2002, 286-302; R.N.G., VAN DER PAARDT, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer, Kluwer, 2000.

⁴⁷⁰C.J.C.E., 29 février 1996, Jürgen Mohr c. Finanzamt Bad Seeberg, *Rec.*, I-959; *F.J.F.*, N° 96/348; *Rev. T.V.A.*, 1996, n° 122, 691.

⁴⁷¹Déc. préal. n° 700.006, 27 février 2007, consultable gratuitement sur www.monKEY.be, bronnen; Q.R., 1995-96, 3960, Q. n° 300, Fournaux, 25 février 1996.

ÉLÉMENTS DE FAIT QUI LUI SONT SOUMIS SI LE SUBSIDE CONSTITUE OU NON UNE TELLE CONTREPARTIE⁴⁷².

INVERSEMENT, NE FAIT PAS PARTIE DE LA BASE IMPOSABLE, LES SUBVENTIONS NON DIRECTEMENT LIÉES AU PRIX⁴⁷³.

3. {xe "Commissionnaires"}Commissionnaires et {xe "Intermé diaires"}intermédiaires assimilés - {xe "Agences de voyage (TVA)}Agences de voyages

5464

art. 29 § 1^{er} C.T.V.A.

{XE "REPRÉ SENTANT"}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 DERNIER⁴⁷⁴. 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 TOURISTIQUES⁴⁷⁵.

CETTE DISPOSITION EST PUREMENT ACADÉMIQUE PARCE QUE, SUR BASE DE L'ARTICLE 35, ALINÉA 2 DU C.T.V.A., LA BASE D'IMPO-

⁴⁷²C.J.C.E., 22 novembre 2001, n° C-184/00, Office des produits wallons ASBL c. Etat belge, *F.J.F.*, N° 2002/36, *Fiscologue*, 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; C.J.C.E., 13 juin 2002, aff. C-353/00, Keeping Newcastle Warm 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., «Prijs subsidies of schadevergoeding», *Fiscologue*, 2007, n° 1079.

⁴⁷³SEPULCHRE, V., *R.G.F.*, mars 2008, n° 3, 13-24; Gand, 25 mars 2008, *F.J.F.*, N° 2009/179.

⁴⁷⁴Q.R., Ch. repr., 1997-98, n° 140, *Q.* n° 1332 Michel, 23 avril 1998, 19295.

⁴⁷⁵C.J.C.E., 19 juin 2003, n° C- 149/01, First Choice Holidays.

SITION 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 VOYAGEUR⁴⁷⁶.

LE RÉGIME SPÉCIFIQUE DE LA MARGE POUR AGENCES DE VOYAGES S'APPLIQUE AUSSI À L'HÔTELIER QUI, CONTRE LE PAIEMENT D'UN FORFAIT, PROPOSE DE MANIÈRE HABITUELLE À SES CLIENTS, OUTRE L'HÉBERGEMENT, LE TRANSPORT ALLER-RETOUR ENTRE L'HÔTEL ET CERTAINS POINTS DE RAMASSAGE ÉLOIGNÉS ET UNE EXCURSION EN AUTOCAR AU COURS DU SÉJOUR, LESQUELS SERVICES DE TRANSPORT SONT ACQUIS AUPRÈS DE TIERS⁴⁷⁷.

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'UE⁴⁷⁸.

4. {xe "Actions promotionnelles_ "}Actions promotionnelles

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 REMBOURSÉ⁴⁷⁹. 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 CONCURRENCE⁴⁸⁰. DANS L'ARRÊT

⁴⁷⁶Circ. n° 33 de 1978; A.R., 28 décembre 1999, M.B., 31 décembre 1999, 50517.

⁴⁷⁷C.J.C.E., 22 octobre 1998. n° 308/96 et 94/97, The Howden Court Hotel, Rec., I-6229, concl. av. gén. P. Léger; T.F.R., 1999, 301, note BOLLINGH, I.

⁴⁷⁸J.O.C.E., n° C. 126 E, 390, 28 mai 2002 et DEWILDE, K. et EECKHOUT, K., «The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules», *VAT Monitor*, 2003, 7-15.

⁴⁷⁹C.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 VANDENDRIESSCHE, P.; Circ. n° 8 du 27 août 1997.

⁴⁸⁰Pour 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. Alle-

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'IMPOSITION⁴⁸¹. 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 DÉTAILLANT⁴⁸².

5. Réquisition ou {xe "Expropriation"}expropriations

5467

art. 31 C.T.V.A.

{XE "REVENDECTION (EXPROPRIATION)}EN CAS DE RÉQUISITION OU D'EXPROPRIATION FAITE PAR L'AUTORITÉ PUBLIQUE OU EN SON NOM, L'INDEMNITÉ, À L'EXCLUSION DE L'INDEMNITÉ DE REMPLI, EST CENSÉE REPRÉSENTER LE PRIX À SOUMETTRE À LA TAXE (ART. 31 C.T.V.A.).

§ 2. LA {XE "CONTREPARTIE"}CONTREPARTIE NE CONSISTE PAS UNIQUEMENT 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 CONTREPARTIE⁴⁸³.

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 PLEINE CONCURRENCE ENTRE UN FOURNIS-

magne, *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.

⁴⁸¹C.J.C.E., 29 mai 2001, n° C-86/99, *Freemans PLC*, *Fiscologue*, 2001, n° 804, 6, *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 37.

⁴⁸²C.J.C.E., 16 janvier 2003, n° C-398/99, *Yorkshire Co-operatives Ltd.*

⁴⁸³Trib. Malines, 3 février 1981, *Fiskofoon*, 1981, 100, avec note.

SEUR 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 EXIGIBLE⁴⁸⁴.

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 LIVRÉ⁴⁸⁵.

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 ARTICLE⁴⁸⁶.

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 PRIME⁴⁸⁷.

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 BRASSERIE⁴⁸⁸. A PROPOS DE LA BASE D'IMPOSITION DES LIVRAISONS ET SERVICES FOURNIS PAR LA BRASSERIE, VOIR AUSSI DÉC. ADM, N° ET. 96.988 DU 22 NOVEMBRE 2000.

5470

AU PARAGRAPHE 4, CI-APRÈS, 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.

DANS LA PRATIQUE, LA VALEUR NORMALE D'UN BÂTIMENT NEUF EST SA VALEUR MARCHANDE OU SA VALEUR VÉNALE; POUR LES

⁴⁸⁴Circ. n° 12, 18 janvier 1971.

⁴⁸⁵C.J.C.E., 10 juillet 1985, n° 16/84, Commission c. Pays-Bas, *Rec.*, 2355.

⁴⁸⁶C.J.C.E., 2 juin 1994, *Empire Stores Ltd, Rec.*, I-2329; *Rev. Not.b.*, 1994, 430; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 117, 1091.

⁴⁸⁷C.J.C.E., 3 juillet 2001, n° C-380/99, Bertelsmann AG, *Fiscologue*, 2001, n° 815, 11; *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 61.

⁴⁸⁸Déc., n° E.T. 96.988 du 22 novembre 2000, *Fisc. Doc. Vandewinckele*, 2001, partie XV, n° 366.3.

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)⁴⁸⁹.

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)⁴⁹⁰.

§ 3. OPERATIONS SANS CONTREPARTIE: {XE "PRE TS A CONSOMMATION"}PRETS A CONSOMMATION ET LIVRAISONS A SOI-MEME

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^{ER} 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'ÉTAT DU BIEN AU MOMENT OÙ S'OPÈRE LE PRÉLÈVEMENT⁴⁹¹.

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 ÉLÉ-

⁴⁸⁹Pour les bâtiments: voir Circ. 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 Demester-DEMEYER, Rev. T.V.A., 1983, n° 56, 46.

⁴⁹⁰Déc. n° E.T. 112.791, 12 juillet 2007.

⁴⁹¹Manuel de la T.V.A., n° 131 A; Q.R., Ch. repr., 1997-98, Q. n° 1296, Michel, 25 mars 1998, 18102.

MENTS COMPOSANT LE BIEN PRÉLEVÉ AU SENS DE L'ARTICLE 5, ALINÉA 6, DE LA MÊME DIRECTIVE⁴⁹²;

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 EUR⁴⁹³.

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 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-MÊME⁴⁹⁴. 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 PART⁴⁹⁵.

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

⁴⁹²C.J.C.E., 17 mai 2001, n° 322/99 et 323/99, Fischer c. Brandenstein, *Fiscologue*, 2001, n° 803, 5, *International VAT Monitor*, annexe vol. 12/n° 5, 54. Voir aussi n° 5322.

⁴⁹³Circ. n° 4/1996 point 7.

⁴⁹⁴*Manuel de la T.V.A.*, n° 131.

⁴⁹⁵C.J.C.E., 26 septembre 1996, aff. C-230/94, Renate Enkler c/Finanzamt Homburg, *Rec.*, 1- 4517.

RELATIFS À LA {XE "VOITURE DE SOCIÉTÉ }VOITURE DANS LE CHEF DE L'EMPLOYEUR⁴⁹⁶.

DANS L'ARRÊT *MOHSCHÉ* 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'ASSUJETTI⁴⁹⁷.

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:

$$\text{AVANTAGE T.V.A. COMPRIS} - \frac{\text{AVANTAGE T.V.A. COMPRIS}}{1,0855} = \text{T.V.A. DUE}$$

LE MONTANT DE L'AVANTAGE, T.V.A. COMPRIS, CORRESPOND AU MONTANT FORFAITAIRE FIXÉ POUR LA TAXATION DES {XE "AVANTAGES DE TOUTE NATURE"}AVANTAGES DE TOUTE NATURE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES REVENUS. VU QUE CE RÉGIME A UN CARACTÈRE FACULTATIF, L'ASSUJETTI EST AUTORISÉ À ÉTABLIR ET PROUVER LES DÉPENSES EFFECTIVEMENT EXPOSÉES, QUI SERVIRONT COMME BASE D'IMPOSITION POUR LE CALCUL DE LA T.V.A. DUE.

LA FORMULE PROPOSÉE DANS LA CIRCULAIRE N° 4 DE 1996 S'APPLIQUE À LA MISE À DISPOSITION GRATUITE DES VÉHICULES QUI SONT VISÉS À L'ARTICLE 45, § 2 DE C.T.V.A. S'IL S'AGIT D'UN VÉHICULE QUI N'EST PAS VISÉ PAR LA LIMITATION GÉNÉRALE DE DÉDUCTION DE CET ARTICLE, LE DÉNOMINATEUR DU DEUXIÈME TERME EST FIXÉ À 1,189 AU LIEU DE 1,0855⁴⁹⁸;

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.).

⁴⁹⁶Déc. 25 septembre 1992, n° E.T. 76.463 non publiée par l'administration, *J.D.F.*, 1995, 19.

⁴⁹⁷C.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.

⁴⁹⁸Déc., n° E.T. 90.335 du 28 avril 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 143/07, 539.

art. 19 § 2 1° b) 32 et 33 § 1 3° C.T.V.A.

art. 72 al. 1^{er} Dir. 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 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'ÉTAT 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).

POUR LES OPÉRATIONS VISÉES À L'ARTICLE 19*BIS* DU C.T.V.A., VOIR N° 5, 215, E.

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).

§ 4. BASE MINIMALE D'IMPOSITION

5476

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 «{XE "VALEUR NORMALE"}VALEUR NORMALE» (VOIR § 2 CI-AVANT). LE CONTRÔLE DE CETTE {XE "BASE MINIMUM DE PERCEPTION"}BASE MINIMALE D'IMPOSITION EST EFFECTUÉ PAR LE RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT.

art. 3 A.R. n° 15

DANS LE CAS D'UNE CESSIION, 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 «{XE "VALEUR NORMALE"}VALEUR NORMALE» DE CE TRAVAIL (ART. 36 § 1^{ER} B) C.T.V.A.⁴⁹⁹).

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'ÉTAT 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. EMPLOYER- EMPLOYÉ, ASSOCIÉ OU ADMINISTRATEUR – SOCIÉTÉ) NE SOIT PERÇUE QUE SUR UNE CONTREPARTIE MODIQUE⁵⁰⁰, L'ARTICLE 33 DU C.T.V.A. A ÉTÉ MODIFIÉ PAR LA LOI PROGRAMME DU 27 DÉCEMBRE 2006 (*M.B.*, 28/12/2006). 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 SCANDIC⁵⁰¹.

⁴⁹⁹Voir Circ. n° 16, 28 juin 1973.

⁵⁰⁰C.J.C.E., 20 janvier 2005, n° 412/03, Hotel Scandic Gasaback, à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

⁵⁰¹Déc. n° E.T. 112.791, 12 juillet 2007; Déc. n° E.T.112.791/2, 28 septembre 2009.

5478

art. 32 et 33 § 2 C.T.V.A.

PAR AILLEURS, EN VERTU DE L'ARTICLE 33, § 2 DU C.T.V.A.⁵⁰², 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.

§ 5. VENTE D'UN BATIMENT ET DU TERRAIN SUR LEQUEL IL EST ERIGE POUR UN PRIX UNIQUE

5479

art. 30 C.T.V.A.

L'ALIÉNATION D'UN TERRAIN (OU D'UN TERRAIN FAISANT PARTIE D'UNE COPROPRIÉTÉ FORCÉE) EST, SUIVANT LA LÉGISLATION BELGE, TOUJOURS EXEMPTÉE DE LA {XE "CESSION D' UN BIEN IMMOBILIER – TVA"}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'ÉTAT DE CE FONDS AVANT LE COMMENCEMENT DES TRAVAUX (ART. 30 C.T.V.A.⁵⁰³).

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'IMMEUBLE⁵⁰⁴.

⁵⁰²Circ. n°AAF du 15 février 2007; déc. n° E.T.112.791 du 12 juillet 2007.

⁵⁰³Rev. T.V.A., 1998, n° 133, 13, Déc., 1046.

⁵⁰⁴Q.R., Sénat, 1986-1987, n° 17, 1030, Q. n° 127, Claeys, Rev. T.V.A., 1987, n° 76, 167.

DANS L'ARRÊT *BREITSOHL*, LA COUR DE JUSTICE (CF. 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 TERRAIN⁵⁰⁵. DANS LE CADRE D'UNE DISCUSSION ENTRE LES GOUVERNEMENTS FÉDÉRAUX ET RÉGIONAUX, IL A ÉTÉ DÉCIDÉ DE DEMANDER L'AVIS (NON-CONTRAIGNANT) DU COMITÉ T.V.A. SUR LA QUESTION DE SAVOIR SI LA DIRECTIVE T.V.A. AINSI QUE L'ARRÊT BREITSOHL DE LA COUR DE JUSTICE CONTRAIGNENT L'ÉTAT BELGE À PERCEVOIR DE LA T.V.A. SUR LA CESSION DE TERRAINS, LORSQU'UN IMMEUBLE NEUF EST VENDU AVEC T.V.A., EN MÊME TEMPS QUE LE TERRAIN Y ATTENANT⁵⁰⁶. AU COURS DE SA RÉUNION DU 8 DÉCEMBRE 2008, LE COMITÉ T.V.A. S'EST RALLIÉ EN LA MATIÈRE À LA POSITION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE ET A DÉCIDÉ QUE LA LIVRAISON DE TERRAINS EST INDISSOCIABLEMENT LIÉE AUX BÂTIMENTS NEUFS ET QUELLE EST AINSI SOUMISE À LA T.V.A. (C.-À-D. POUR AUTANT QUE LA LIVRAISON DU BÂTIMENT LUI-MÊME SOIT SOUMISE À LA T.V.A.). AU PLUS TARD À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2011, LA T.V.A. SERA DUE SUR LE PRIX DANS LE CAS OÙ UN TERRAIN ATTENANT EST ALIÉNÉ EN MÊME TEMPS QU'UN BÂTIMENT NEUF.

§ 6. BIENS D'OCCASION

5480

{XE "MARCHANDISES"} 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 *INFRA*, «§ 6. RÉGIME SPÉCIAL D'IMPOSITION SUR LA MARGE BÉNÉFICIAIRE» (N^{OS} 5914 ET

⁵⁰⁵C.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 STEENWINCKEL, 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 Wallonie, à l'arrêt Breitsohl.

⁵⁰⁶STAS, D., «BTW op terreinen: wat is er echt aan de hand?», *Fisc. Act.*, 2008, 15/1.

S). POUR UN EXEMPLE D'APPLICATION JURISPRUDENTIELLE, VOIR C.J.C.E., 1^{ER} AVRIL 2004, AFF. C-320/02, *FÖRVATNINGS AB STENHOLMEN*.

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 DIRECTIVE⁵⁰⁷.

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.⁵⁰⁸.

§ 7. PRIX EXPRIME EN MONNAIE {XE "DEVISE E TRANGE RE" } ETRANGERE

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 EUROPEENNES.

L'AR. 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 DEVICES DONT LA BANQUE CENTRALE EUROPÉENNE NE PUBLIE PAS COURS INDICATIF, LE DERNIER COURS INDICATIF DE L'EURO PUBLIÉ PAR LA BANQUE NATIONALE DE BELGIQUE.

⁵⁰⁷C.J.C.E., 9 juillet 1992, *Rec.*, I-4513.

⁵⁰⁸Anvers 9 décembre 1996, *R.W.*, 1997-98, 441.

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.

Chapitre II

**{XE "ACQUISITION
INTRACOMMUNAUTAIRE"}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.

Chapitre III

{XE "IMPORTATION"}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 INSTRUCTIONS⁵⁰⁹.

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 (CF. 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'UNION EUROPÉENNE, 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.

⁵⁰⁹Q.R., Ch. repr., 1992-1993, Q. n° 528 de Clippele, 22 avril 1993, 5937; Q.R., Ch. repr., 1997-1998, Q. n° 1241 Daems, 11 février 1998, 17800.

Cinquième partie

TAUX DE LA T.V.A.

Chapitre I

{XE "TARIF"}DISPOSITIONS GÉNÉRALES

5500

BIBLIOGRAPHIE – WWW.MONKEY.BE, MODULE TVA EXPERT, «TAUX DE LA T.V.A.»

– GOVERS, M., *MEMENTO BTW-TARIEVEN, WELK BTW-TARIEF GELDT VOOR UW GOEDEREN EN DIENSTEN*, MALINES, KLUWER, 2009, 544 P.

§ 1. PRINCIPES

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.

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.

§ 2. MESURES D'EXECUTION

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 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.⁵¹⁰. LES ETATS MEMBRES PEUVENT POURTANT ACCORDER LA BAISSÉ TARIFAIRE POUR UN ÉLÉMENT DES LIVRAISONS ET SERVICES ÉNUMÉRÉS DANS LA DIRECTIVE⁵¹¹.

L'ANNEXE DE CET ARRÊTÉ CONTIENT DEUX TABLEAUX:

⁵¹⁰C.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.

⁵¹¹C.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.

- 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 % À PARTIR DU 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'AR. 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. 44*BIS* C.T.V.A.)⁵¹². 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.

§ 3. REGLEMENTATIONS ADMINISTRATIVES

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 AN⁵¹³, AINSI QUE POUR LES PRODUITS ET LES MATIÈRES DE RÉCUPÉRATION⁵¹⁴.

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.

§ 4. PARTICULARITES EN MATIÈRE DE TARIFICATION

5505

⁵¹²Arrêtés royaux, *M.B.*, 31 décembre 1999; *Fiscologue*, n° 736, 4-5.

⁵¹³Circ. n° 82 de 1970 et n° 21 de 1993 avec addendum du 5 janvier 1994. L'information via Internet n'entre pas en considération, *Q.R.*, 2000-2001, n° 2-25, Q. n° 736 Van Quickenborne, 20 juin 2000, 1189.

⁵¹⁴Circ. 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.

LORSQU'UN BIEN EST LIVRÉ DANS UN EMBALLAGE QUI NE PEUT ÊTRE CONSIDÉRÉ COMME UN 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 (PAR EXEMPLE 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°, DU C.T.V.A. ET ON NE PEUT DONC PAS L'Y ASSIMILER⁵¹⁵.

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'OCCA-

⁵¹⁵Q.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° 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.

SION 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 CORRESPONDANT⁵¹⁶.

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 POUR LA CLIENTÈLE UNE FIN EN SOI, MAIS LE MOYEN DE BÉNÉFICIER, DANS LES MEILLEURES CONDITIONS, DU SERVICE PRINCIPAL DU PRESTATAIRE⁵¹⁷. 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.⁵¹⁸. 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 EXCLUS⁵¹⁹.

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'AR. 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

⁵¹⁶Déc. 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; cf. n° 5352.

⁵¹⁷C.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.

⁵¹⁸C.J.C.E., n° C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien, Rec.*, I-2395; *Trib Namur*, 11 janvier 2002, *Fiscologue*, 2002, n° 839, 14.

⁵¹⁹C.J.C.E., 6 juillet 2006, n° C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd, T.F.R.*, 2006, n° 307, 733.

SERVICES QUI SONT MARQUANTS POUR LA RUBRIQUE EN QUESTION.

§ 1. BIENS

5508

- RUBRIQUE I. ANIMAUX VIVANTS, TELS QUE LES ESPÈCES BOVINES, PORCINES, OVINES, LES CHEVAUX DE BOUCHERIE, 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, LIN⁵²⁰.
- RUBRIQUE VIII. PRODUITS DE MINOTERIE, MALTS, AMIDONS ET FÉCULES.
- 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-DEVANT⁵²¹.
- RUBRIQUE XII. ALIMENTS POUR ANIMAUX, DÉCHETS INDUSTRIELS (AMIDONNERIE, SUCRERIE, DISTILLERIE), ENGRAIS.
- RUBRIQUE XIII. DISTRIBUTION D'EAU^{522,*}.
- RUBRIQUE XVII. PRODUITS PHARMACEUTIQUES, TELS QUE LES MÉDICAMENTS POUR LA MÉDECINE HUMAINE OU VÉTÉRINAIRE, LE SANG, LES OUIATES, LES GAZES, LES PANSEMENTS, LES PRÉSERVATIFS.
- RUBRIQUE XIX. JOURNAUX, PUBLICATIONS, LIVRES, BROCHURES ET IMPRIMÉS AUTRES QUE CEUX ÉDITÉS DANS UN BUT DE RÉCLAME⁵²³.
- 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 DES BIENS VISÉS.
- RUBRIQUE XXIII. CERCUEILS⁵²⁴, URNES FUNÉRAIRES⁵²⁵, APPAREILS D'ORTHOPÉDIE, PROTHÈSES, APPAREILS AUDITIFS, VÉHICULES D'INVALIDES; LES

⁵²⁰Déc. n° E.T.104.297 du 18 septembre 2007.

⁵²¹Déc. n° E.T.109.424 du 7 décembre 2005.

⁵²²Voir 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.

⁵²³Sont 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 dd. 28 mai 2009. Bien que dorénavant permise par la Directive TVA, 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.

MOYENS D'ASSISTANCE SPÉCIALEMENT CONÇUS POUR LES MALVOYANTS⁵²⁶.

RUBRIQUE XXIII^{BIS} BIENS LIVRÉS PAR DES ORGANISMES À CARACTÈRE SOCIAL†.

LA LOI-PROGRAMME PRÉVOIT UN TAUX RÉDUIT DE 6 % POUR LES EMBALLAGES DE BOISSONS NON-ALCOOLISÉES‡.

* DÉCISION 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*.

† 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.

‡ LOI-PROGRAMME, 22 DÉCEMBRE 2003, *MB*, 31 DÉCEMBRE 2003.

§ 2. SERVICES

5509

art. 44 § 3 3° C.T.V.A.

RUBRIQUE XXIV. SERVICES AGRICOLES⁵²⁷.

RUBRIQUE XXV. TRANSPORT DE PERSONNES.

RUBRIQUE XXVI. ENTRETIEN ET RÉPARATION DES 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 UTILISER⁵²⁸.

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 RELÈVENT DES ACTIVITÉS NORMALES D'ACTEURS, DE CHEFS D'ORCHESTRE, DE

⁵²⁴Sont exclus les cercueils et urnes conçus pour les animaux (Déc. n° E.T.111.433 du 4 juillet 2006).

⁵²⁵Déc. n° E.T.110.516 du 30 janvier 2006.

⁵²⁶Déc. n° E.T.101.232, 3 septembre 2009.

⁵²⁷Sont 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.*, Chabre, 2007-2008, n° 030, p. 7717-7718, *Q.* n° 264, Van Biesen, 4 juillet 2008).

⁵²⁸Sont 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, Com 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, FiscoLogue*, 2010, n° 1198).

MUSICIENS ET D'AUTRES ARTISTES, MÊME SI CES SERVICES ÉTAIENT FOURNIS PAR UNE PERSONNE MORALE OU UNE ASSOCIATION DE FAIT OU UN GROUPEMENT (*FISCOLOGUE*, 714, 4). SONT EXCLUS DE CES RUBRIQUES, LES SERVICES SE RAPPORTANT À LA PUBLICITÉ.

RUBRIQUE XXX. FOURNITURE DE LOGEMENTS MEUBLÉS AVEC OU SANS PETIT DÉJEUNER⁵²⁹ ET MISE À DISPOSITION D'EMPLACEMENTS DE CAMPING.

RUBRIQUE XXXI. TRAVAUX IMMOBILIERS ET AUTRES OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES FOURNIS PAR DES ENTREPRENEURS⁵³⁰ À DES CONSOMMATEURS FINAUX, SE RAPPORTANT À DES HABITATIONS PRIVÉES DATANT DE PLUS DE 15 ANS (CETTE CONDITION EST RAMENÉE À 5 ANS⁵³¹ JUSQU'AU 30 JUIN 2011, VOIR CI-APRÈS «DIPOSITIONS PROVI-SOIRES»⁵³². 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 ÂGÉES⁵³³.

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'ÉTA-

⁵²⁹Lorsque 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 TVA 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., Com 759, p. 20-21, Q. or., n° 18348, De Maght 20 janvier 2010).

⁵³⁰Depuis le 17 juin 2010, les entrepreneurs ne doivent plus être enregistrés pour pouvoir bénéficier des taux réduits de TVA (A.R., 2 juin, M.B., 7 juin 2010).

⁵³¹Il suffit que l'habitation soit réellement occupée pour la première fois dans le courant de la cinquième ou de la quinzième année-calendrier qui précède la date d'exigibilité de la taxe due. Ainsi pour les opérations immobilières effectuées durant l'année 2011, (par ex. en janvier 2011) la condition relative à la période de 5 ans est remplie dès lors que le bâtiment est utilisé pour la première fois dans le courant de l'année 2006 - Q.R., Ch. repr., 2009-2010, n° 52-94, 370, Q. n° 308, Claes, 13 janvier 2010.

⁵³²Déc. n° E.T. 113.873 du 19 février 2008; cette décision assouplit également quelque peu les conditions pour les panneaux solaires thermiques ou photovoltaïques; voir également Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 052, p. 140-141, Q. n° 313, Bogaert, 19 février 2009; Pour l'application du taux réduit, il n'est pas exigé que le bâtiment transformée ait été utilisé précédemment à des fins d'habitation. Cependant, lorsque l'extension prévue dans le projet immobilier aboutit à la création de deux habitations distinctes, il est évident que, à concurrence de la seconde habitation, il s'agit de travaux de construction qui ne sont pas visés par la rubrique XXXI précitée (Q.R., Ch. repr., 2009-2010, n° 104, p. 225-226, n° 531, Van der Maelen, 24 mars 2010); pour le calcul de l'ancienneté d'habitations privées, voy. Q.R., chambre, 2009-2010, n° 094, p. 370-373, Q. n° 308, Claes, 13 janvier 2010; La fourniture avec placement de tentes solaires à l'intérieur d'un bâtiment, confectionnées sur mesure et incorporés dans les châssis des fenêtres pour en faire partie intégrante de manière durable peut également bénéficier du taux de TVA réduit de 6 % (Bruxelles, 9 juin 2010, *Fiscologue*, 2010, n° 1211).

⁵³³Déc. n° E.T.106.933 du 1^{er} septembre 1994.

BLISSEMENTS 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 FUNÈRES⁵³⁴.

RUBRIQUE XXXV. SERVICES FOURNIS PAR DES ORGANISMES À CARACTÈRE SOCIAL†.

RUBRIQUE XXXVI. LOGEMENT DANS LE CADRE DE LA POLITIQUE SOCIALE‡.

RUBRIQUE XXXVII. DÉMOLITION ET RECONSTRUCTION DE BÂTIMENTS DANS DES ZONES URBAINES⁵³⁵ (VOIR CI-APRÈS «DISPOSITIONS TRANSITOIRES»).

† MODIFIÉ PAR L'AR. DU 20 SEPTEMBRE 2000 MODIFIANT L'AR. 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.

‡ ARTICLES 55 ET 56 DE LA LOI-PROGRAMME, 27 DÉCEMBRE 2006, *MB*, 28 DÉCEMBRE 2006.

DISPOSITIONS PROVISOIRES:

JUSQU'AU 30 JUIN 2011, LE TAUX RÉDUIT DE T.V.A. DE 6 % EST APPLICABLE AUX TRAVAUX DE RÉNOVATION D'HABITATIONS DE PLUS DE 5 ANS⁵³⁶ (Cf. CI-AVANT) ET AUX RÉPARATIONS DE CHAUSSURES, DE VÊTEMENTS ET DE VÉLOS. LA BELGIQUE RÉPOND, DE LA SORTE, À L'IDÉE LANCÉE, À UN NIVEAU EUROPÉEN, DE SOUMETTRE À UN TAUX DE T.V.A. RÉDUIT CERTAINS SERVICES À FORTE INTENSITÉ DE MAIN-D'ŒUVRE⁵³⁷.

5509, 50

DISPOSITIONS TRANSITOIRES DANS LE CADRE DU «PLAN DE RELANCE» DU GOUVERNEMENT:

- À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2010 ET JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2009, LE TAUX RÉDUIT DE T.V.A. DE 6 % EST APPLICABLE AUX TRAVAUX IMMOBILIERS AYANT POUR OBJET LA DÉMOLITION ET LA RECONSTRUCTION CONJOINTE D'UN BÂTIMENT D'HABITATION, SANS QUE LE BÂTIMENT NE DOIVE SE SITUER DANS UN DES ZONES URBAINES PARTICULIÈRES⁵³⁸.
- POUR L'APPLICATION DU TAUX RÉDUIT, LA DESTINATION DU BÂTIMENT AVANT LA DÉMOLITION N'A PAS D'INFLUENCE. IL

⁵³⁴Sont 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, Com 601, p3-4, Q. orale 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 Grootte, 16 novembre 2009.

⁵³⁵22.06.07/1 - Informations et communications (A.F.E.R. - T.V.A.).

⁵³⁶Sauf application d'autres dispositions, le taux de 21% reste applicable en cas de nouvelles constructions. La distinction entre une nouvelle construction et une rénovation (transformation, rénovation, réhabilitation, amélioration, réparation) est une question de fait essentielle - p. ex. Bruxelles, 5 décembre 2007, *RABG* n° 18/2008, p. 1135, 15.11.2008; Gand, 26.2.2008, *F.J.F.*, N° 2009-23.

⁵³⁷Dir. 1999/85/E.G., 22 octobre 1999, *J.O.C.E.*, L n° 277/34; art. 53 et 54 L. 27 décembre 2006, *M.B.*, 27 décembre 2006.

⁵³⁸Art. 1^{er}quater A.R. n° 20.

IMPORTE JUSTE QUE LE BÂTIMENT RÉPONDE À LA NOTION D'IMMEUBLE PAR NATURE ET QU'IL AIT UNE IMPORTANCE ET UNE CONSISTANCE SIGNIFICATIVE. L'ADMINISTRATION ADMET QUE LE BÂTIMENT D'HABITATION ISSU DE LA RECONSTRUCTION NE SE SITUE PAS EXACTEMENT AU MÊME ENDROIT QUE LE BÂTIMENT DÉMOLI POUR AUTANT, CEPENDANT, QU'IL SOIT ÉRIGÉ SUR LA MÊME PARCELLE⁵³⁹. PAR AILLEURS, LE FAIT QUE LE PERMIS DE DÉMOLITION ET DE RECONSTRUCTION NE SOIT PAS AU NOM DU MAÎTRE DE L'OUVRAGE N'A PAS D'INFLUENCE SUR L'APPLICATION DU TAUX RÉDUIT, POUR AUTANT QUE LES TRAVAUX DE DÉMOLITION ET DE RECONSTRUCTION SOIENT EFFECTUÉS PAR L'ACHETEUR MÊME DE L'IMMEUBLE À DÉMOLIR EN QUESTION OU POUR SON COMPTE⁵⁴⁰.

- PEUVENT ÉGALEMENT BÉNÉFICIER DU TAUX RÉDUIT, DES PROPRIÉTAIRES INDIVIS⁵⁴¹.
- PAR AILLEURS, IL EST ÉGALEMENT SANS IMPORTANCE QUE LA DÉMOLITION DE L'ANCIEN BÂTIMENT AIT LIEU APRÈS LA CONSTRUCTION DE LA NOUVELLE HABITATION PRIVÉE SUR LA MÊME PARCELLE, POUR AUTANT QU'APRÈS L'EXÉCUTION DES TRAVAUX DE CONSTRUCTION, LE MAÎTRE DE L'OUVRAGE OCCUPE LA NOUVELLE CONSTRUCTION ET FASSE DÉMOLIR L'ANCIEN BÂTIMENT SANS DÉLAI⁵⁴².
- SONT ÉGALEMENT VISÉS, LA DÉCONNECTION AUX ÉGOUTS D'UN IMMEUBLE À DÉMOLIR PAR UNE COMMUNE QUI N'ASSURE PAS ELLE-MÊME L'APPROVISIONNEMENT EN EAU POTABLE (AUCUN CAS, CES FRAIS CONSTITUENT UN ÉLÉMENT DU PRIX DE L'EAU POTABLE ET SONT DE CE FAIT SOUMIS AU TAUX RÉDUIT DE 6 % APPLICABLE À LA DISTRIBUTION D'EAU, CONFORMÉMENT À LA RUBRIQUE XIII DU TABLEAU A DE L'ANNEXE À L'ARRÊTÉ ROYAL N° 20 RELATIF AU TAUX DE LA T.V.A.) LORSQUE LA DÉMOLITION EST EFFECTUÉE EN VUE DE LA CONSTRUCTION D'UN IMMEUBLE CONFORMÉMENT À LA DISPOSITION VISÉE SOUS LA PRÉSENTE RUBRIQUE⁵⁴³.
- A PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2009 ET JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2010, LE TAUX RÉDUIT DE T.V.A. DE 6 % SUR UNE BASE D'IMPOSITION TOTALE CUMULÉE DE 50 000 EUR HORS T.V.A. EST APPLICABLE AUX TRAVAUX IMMOBILIERS AYANT POUR OBJET LA CONSTRUCTION D'UN BÂTIMENT D'HABITATION QUI, APRÈS L'EXÉCUTION DES TRAVAUX EST UTILISÉ SOIT EXCLUSIVEMENT, SOIT À TITRE PRINCIPAL COMME LOGEMENT PRIVÉ DURABLE DU MAÎTRE DE L'OUVRAGE QUI Y AURA SON DOMICILE SANS DÉLAI⁵⁴⁴.
- A PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2009 ET JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2010, LE TAUX RÉDUIT DE T.V.A. DE 6 % SUR UNE BASE D'IMPOSITION TOTALE CUMULÉE DE 50 000 EUR HORS T.V.A. EST APPLICABLE AUX LIVRAISONS DE BÂTIMENTS ET AUX CONSTITUTIONS, CESSIONS

⁵³⁹C.R.A., Commission des Finances et du Budget de la Chambre, Com 601, p.10, Q. orale n° 13883, Arens, 23 juin 2009.

⁵⁴⁰Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 069, p.85-86, Q. n° 507, VAN DER MAELEN, 4 juin 2009; C.R.A., Commission des Finances de la Chambre, COM 816, 12-13.

⁵⁴¹Déc., n° 2010.055, du 20 avril 2010.

⁵⁴²C.R.A., Commission des Finances de la Chambre, Com 482, p.37-38, Q. n° 11137, BOGAERT dd. 04.03.2009; Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 052, p.137-138, Q. n° 280, VAN DER MAELEN, 3 février 2009.

⁵⁴³Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 052, p. 140-141, Q. n° 313, BOGAERT, 19 février 2009.

⁵⁴⁴Art. 1^{er} quinquies, § 1^{er} A.R. n° 20; Info 20.02.2009; voy. également en ce qui concerne le critère d'occupation des habitations en question Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 058, p. 48-49, Q. n° 354, VAN DER MAELEN, 10 mars 2009.

ET RÉTROCESSIONS DE DROITS RÉELS PORTANT SUR DES BÂTIMENTS, QUI NE SONT PAS EXEMPTÉES PAR L'ARTICLE 44, § 3, 1^o C.T.V.A. LORSQUE CES BÂTIMENTS SONT UTILISÉS SOIT EXCLUSIVEMENT, SOIT À TITRE PRINCIPAL, COMME LOGEMENT PRIVÉ DURABLE DE L'ACQUIÉREUR QUI Y AURA SON DOMICILE SANS DÉLAI ET QU'ILS N'ONT ENCORE FAIT L'OBJET D'AUCUNE OCCUPATION AVANT LE 1^{ER} JANVIER 2009⁵⁴⁵.

– POUR L'APPLICATION DU TAUX RÉDUIT SUR LA TRANCHE DE 50 000 EUR, LE MAÎTRE DE L'OUVRAGE OU L'ACQUIÉREUR, SELON LE CAS, DOIT, À DÉFAUT DE QUOI L'AVANTAGE FISCAL DEVRA ÊTRE REMBOURSÉ, AVOIR SON DOMICILE DANS LE LOGEMENT JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE DE LA CINQUIÈME ANNÉE QUI SUIT CELLE AU COURS DE LAQUELLE A LIEU LA PREMIÈRE OCCUPATION DU BÂTIMENT PAR LE MAÎTRE DE L'OUVRAGE, EN CE QUI CONCERNE LA CONSTRUCTION D'UN BÂTIMENT D'HABITATION ET JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE DE LA CINQUIÈME ANNÉE QUI SUIT CELLE AU COURS DE LAQUELLE A LIEU LA PREMIÈRE OCCUPATION DU BÂTIMENT PAR L'ACQUIÉREUR EN CE QUI CONCERNE LA LIVRAISON D'UN BÂTIMENT ET LA CONSTITUTION, CESSION, RÉTROCESSION DE DROITS RÉELS PORTANT SUR UN BÂTIMENT, QUI NE SONT PAS EXEMPTÉES PAR L'ARTICLE 44, § 3, 1^o C.T.V.A.

LORSQU'UNE HABITATION EST CONSTRUITE PAR DEUX MAÎTRES D'OUVRAGE OU PLUS, CES PERSONNES INTERVIENNENT ALORS CONJOINTEMENT COMME MAÎTRES D'OUVRAGE D'UNE MÊME HABITATION ET LE TAUX RÉDUIT DE 6 % NE PEUT, PAR CONSÉQUENT, ÊTRE APPLIQUÉ QU'UNE SEULE FOIS SUR UN MONTANT MAXIMAL DE 50 000 EUR. EN OUTRE, CONFORMÉMENT AUX CONDITIONS DE FOND DE L'ARTICLE 1^{ER} *QUINQUIÈMES* PRÉCITÉ, LES PERSONNES QUI AGISSENT ENSEMBLE COMME MAÎTRES D'OUVRAGE DOIVENT TOUTES UTILISER L'HABITATION COMME ÉTANT LEUR LOGEMENT PRIVÉ DURABLE ET Y ÉTABLIR LEUR DOMICILE DURANT LA PÉRIODE PRESCRITE⁵⁴⁶.

– CEPENDANT, L'AVANTAGE FISCAL NE DOIT PAS ÊTRE REMBOURSÉ EN CAS DE DÉCÈS DU MAÎTRE DE L'OUVRAGE OU DE CIRCONSTANCES DÛMENT JUSTIFIÉES, INDÉPENDANTES DE LA VOLONTÉ DE CE DERNIER L'EMPÊCHANT DÉFINITIVEMENT D'UTILISER L'IMMEUBLE AUX FINS DE LOGEMENT PRIVÉ⁵⁴⁷. IL EN EST AINSI EN CAS DE DIVORCE⁵⁴⁸.

– A PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2009 ET JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2010, LE TAUX RÉDUIT DE T.V.A DE 6 % (AU LIEU DE 12 %) EST APPLICABLE AUX TRAVAUX IMMOBILIERS AUX LIVRAISONS DE LOGEMENTS DANS LE CADRE DE LA POLITIQUE SOCIALE⁵⁴⁹.

LES «DISPOSITIONS PROVISOIRES» PRÉCITÉES INITIALEMENT PRÉVUES JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2009, ONT ÉTÉ PROLONGÉES JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2010, POUR AUTANT QUE LA DEMANDE DE PERMIS DE BÂTIR AIT ÉTÉ INTRODUITE AU PLUS TARD 31 MARS

⁵⁴⁵Art. 1^{er} *quinquies*, § 2, A.R. n° 20; Info 20.02.2009.

⁵⁴⁶Q.R., Chambre, 2009-2010, n° 086, p.170-171, Q. n° 669, Van der Maelen, 14 octobre 2009.

⁵⁴⁷Q. n° 13925, ALMACI, 8 juillet 2009, C.R.A., commission des Finances et du Budget de la Chambre, Com 620, 1-2; Q. n° 19866, Potter, dd.03.03.2010, Com 816, p.44-46.

⁵⁴⁸Q. n° 19340, De Potter et n° 20079, Luykx, 3 mars 2010, Com 816, p.44-46.

⁵⁴⁹Art. 1^{er} *sexies* A.R. n° 20.

2010⁵⁵⁰. LORSQU'UNE DEMANDE DE PERMIS D'URBANISME EST CONSIDÉRÉE COMME INCOMPLÈTE ET/OU IRRECEVABLE ET QU'UNE NOUVELLE DEMANDE DOIT ÊTRE INTRODUITE, LA DATE D'INTRODUCTION, DE LA PREMIÈRE DEMANDE, REFUSÉE, NE PEUT PAS ÊTRE PRISE EN COMPTE⁵⁵¹.

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 POUR LE TABLEAU A, LA REPRODUCTION DES TEXTES DE L'AR. 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 III. PHYTOPHARMACIE

RUBRIQUE VI. MARGARINE

RUBRIQUE VII. PNEUMATIQUES ET CHAMBRES À AIR

RUBRIQUE IX. TÉLÉVISION PAYANTE

RUBRIQUE X. LOGEMENT DANS LE CADRE DE LA POLITIQUE SOCIALE

DISPOSITIONS TEMPORAIRES

1. A PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 1996 ET JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 1997, ÉTAIENT SOUMISES AU TAUX DE 6 % LES OPÉRATIONS VISÉES AU TABLEAU B, RUBRIQUES X, A, B ET C (A.R., 1^{ER} DÉCEMBRE 1995⁵⁵²).
2. A PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 1996 ET JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 1997, SOUS CERTAINES CONDITIONS, ÉTAIENT SOUMIS AU TAUX DE 12 % SUR UNE BASE D'IMPOSITION TOTALE CUMULÉE DE 2 000 000 BEF, HORS T.V.A. (A.R., 1^{ER} DÉCEMBRE 1995⁵⁵³):
 - LES TRAVAUX IMMOBILIERS ET AUTRES OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES EFFECTUÉES PAR DES ENTREPRENEURS RELATIFS À LA CONSTRUCTION D'UN BÂTIMENT D'HABITATION AVEC UNE SURFACE TOTALE DE 190 M² POUR UNE MAISON OU 100 M² POUR UN APPARTEMENT;
 - LES LIVRAISONS DE BÂTIMENTS ET LES CONSTITUTIONS, CESSIONS ET RÉTROCESSIONS DE DROITS RÉELS PORTANT SUR DES HABITATIONS PRIVÉES D'UNE SURFACE TOTALE N'EXCÉDANT PAS 190 M² POUR UNE MAISON OU 100 M² POUR UN APPARTEMENT.

L'ARRÊTÉ MINISTÉRIEL N° 20 DU 22 DÉCEMBRE 1995 DÉCRIVAIT LES CONDITIONS ET MODALITÉS POUR L'APPLICATION DU TARIF DE 12 % (M.B., 30 DÉCEMBRE 1995). SOUS LA PRESSION DU SECTEUR DE

⁵⁵⁰Q.R., Sénat, 2009-2010, Q. n° 4-4577 Tommelein 25 septembre 2009; Q. n° 19340, De Potter et n° 20079, Luyckx, 3 mars 2010, Com 816, p.44-46.

⁵⁵¹Q.R., chambre, 2009-2010, n° 098, p.175-176, Q. n° 462, Bogaert, , 3 mars 2010.

⁵⁵²M.B., 16 décembre 1995.

⁵⁵³M.B., 16 décembre 1995.

LA CONSTRUCTION, CE RÉGIME TEMPORAIRE A ÉTÉ PROLONGÉ JUSQU'AU 30 JUIN 1998⁵⁵⁴.

DEPUIS 1^{ER} JANVIER 2010, LE TAUX DE T.V.A. POUR LES REPAS DANS LE SECTEUR HORECA EST PASSÉ DE 21 % À 12%⁵⁵⁵. LES TAVERNES ET CAFÉS PROPOSANT DE LA PETITE RESTAURATION PEUVENT ÉGALEMENT BÉNÉFICIER DU TAUX RÉDUIT DE T.V.A. POUR LES REPAS SERVIS. CETTE DIMINUTION A POUR CONTREPARTIE UN ENGAGEMENT DU SECTEUR D'AUGMENTER LE NOMBRE D'EMPLOIS. LA MESURE EST ASSOCIÉE À DES MESURES D'ACCOMPAGNEMENT DESTINÉES À COMBATTRE LE TRAVAIL ET LES REVENUS AU NOIR. POUR ATTEINDRE CES OBJECTIFS, LA CAISSE ENREGISTREUSE ÉLECTRONIQUE SERA PROGRESSIVEMENT INSTAURÉE. LES EMPLOIS SERONT MIEUX ENREGISTRÉS ET CONTRÔLÉS. L'EFFICACITÉ DES MESURES D'ACCOMPAGNEMENT SERA ÉVALUÉE ET, SI NÉCESSAIRE, DES CORRECTIONS SERONT APPORTÉES. LE CONTENU DES MESURES D'ACCOMPAGNEMENT SERA PRÉALABLEMENT DISCUTÉ AVEC LES DIFFÉRENTS REPRÉSENTANTS DU SECTEUR HORECA. LES MESURES SERONT DÉCIDÉES APRÈS CONCERTATION INTERNE⁵⁵⁶.

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)⁵⁵⁷.

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 %.

⁵⁵⁴Doc. parl., Ch. repr., 1997-1998, n° 1219/10.

⁵⁵⁵A.R. du 9 décembre 2009, M.B., 14 décembre 2009; Déc. n° E.T.117.557 du 23 décembre 2009; Q.R., Chambre, 2009-2010, n° 099, p.144-146, Q. n° 505, Jambon 13 mars 2010; Déc. n° E.T.118.066, 9 mars 2010; Déc. n° E.T.117.557, 23 décembre 2009; Déc. n° 118.066, 9 mars 2010 et erratum - addendum du 11 juin 2010; Q.R. chambre 2009-2010, n° 52-99 du 22 mars 2010; C.R.A., Commission des Finances et du Budget de la Chambre, 2009-2010, n° 52 COM 759 du 20 janvier 2010,21; Q.R., chambre 2009-2010, n°99,144, Q. n° 505, Jan Jambon, 16 mars 2010.

⁵⁵⁶Ann., Sénat, 2009-2010, n° 4-98, 15-16, Q. n° 4-895, Claes, 15 octobre 2009; Q.or., Abb., Sénat, 2009-2010, n° 4-116, p.123-124, Q. n°4-1612, Claes, 18 mars 2010; Ann., Sénat, 2009-2010, n° 4-98, p.22-23, Qu. or., n° 4-1235, Combrez, 3 décembre 2009; C.R.A., Commission des Finances de la chambre, Com 699, p.15-16, Q.R., Ch. repr., 2009-2010, n° 52-99 du 22 mars 2010.Q. n° 16508, Gilkinet, 17 novembre 2009.

⁵⁵⁷Art. 1 A.R. n° 20.

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 %.

Sixième partie

EXEMPTIONS

Chapitre I

GÉNÉRALITÉS

5600

{XE "TVA – EXONÉ RATIONS"}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'AR. N° 1);

– OU AVEC LES MESURES DE SIMPLIFICATION (CORRESPONDANTS DE PRESSE, IMPORTATION DE POISSON, TABACS FABRIQUÉS, VENTE PORTE À PORTE, ETC.).

Chapitre II

EXEMPTIONS EN VUE DU COMMERCE {XE "ECHANGE INTERNATIONAL"}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° 18⁵⁵⁸.

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.

§ 1. EXEMPTIONS POUR L' {XE "EXPORTATIONS"} 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 (VOIR 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'UNION EUROPÉENNE. 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 {XE "VOYAGEUR"} 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'UNION EUROPÉENNE 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);

⁵⁵⁸Circ. n° E.T. 97.794 du 1^{er} mars 2001.

4. POUR LES LIVRAISONS DE BIENS À UN VOYAGEUR QUI N'EST PAS ÉTABLI DANS L'UNION EUROPÉENNE, QUI PREND POSSESSION DE CES BIENS EN BELGIQUE ET LES EXPORTE DANS SES BAGAGES PERSONNELS VERS UN AUTRE LIEU SITUÉ EN DEHORS DE L'UNION EUROPÉENNE.

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'UNION EUROPÉENNE⁵⁵⁹.

LES EXONÉRATIONS 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'EXPORTATION⁵⁶⁰. 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 JUGE⁵⁶¹.

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'UNION EUROPÉENNE (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. CONCERNANT LES CONDITIONS D'APPLICATION DU *GLOBAL REFUND CHEQUE*, NOUS VOUS RENVOYONS À LA DÉCISION SUIVANTE⁵⁶².

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

⁵⁵⁹Déc. n° E.T. 93.234 du 17 octobre 2007.

⁵⁶⁰Gand, 16 septembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/144.

⁵⁶¹Gand, 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.

⁵⁶²Déc. n° E.T.62.087 du 11 avril 2006.

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)⁵⁶³.

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 ORDRE⁵⁶⁴.

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'EXEMPTION⁵⁶⁵.

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 EXPERTS⁵⁶⁶.

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°, 4°, 5°, 6° OU 7° 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° OU QUI SE TROUVENT SOUS L'UN DES RÉGIMES VISÉS SOUS 1°.

art. 11 à 13 A.R. n° 18

⁵⁶³Circ. n° E.T. 97.791 du 1^{er} mars 2001, 58.

⁵⁶⁴Cass., 14 février 2008, *Fiscologue*, 2008, n° 1118, 14.

⁵⁶⁵Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 051, p.210-212, Qu. n° 248, Van Biesen dd. 26.01.2009.

⁵⁶⁶Gand, 4 novembre 2008, *Fiscologue*, 2009, 1173, 13.

LES EXEMPTIONS VISÉES CI-DESSUS SONT PROVISOIRES. ELLES NE DEVIENNENT DÉFINITIVES QU'AU MOMENT OÙ LES MARCHAN-
DISES 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. (VOIR 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 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'ÉTATS POUR LESQUELS, PAR SUITE DE DISPOSITION NATIONALES EN MATIÈRE D'EMBARGO, UNE AUTORISATION N'AURAIT PU ÊTRE DÉLIVRÉE DANS AUCUN DES ÉTATS MEMBRES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES⁵⁶⁷.

§ 2. EXEMPTIONS POUR {XE "LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE" } LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES

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 BÉNÉFICIAIRE DU RÉGIME POUR LES PETITES ENTREPRISES, PAR L'ACQUÉREUR OU POUR LEUR COMPTE EN DEHORS DE LA BELGIQUE, MAIS À L'INTÉRIEUR DE L'UNION EUROPÉENNE, EFFECTUÉES POUR UN AUTRE ASSUJETTI OU POUR UNE PERSONNE MORALE NON-ASSUJETTIE, AGISSANT EN TANT QUE TELS DANS UN AUTRE ÉTAT 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 EXEMP-

⁵⁶⁷C.J.C.E., 2 août 1993, n° C-111/92, Lange, Rec., I-4677, F.J.F., N° 1993/502.

TION DANS LE PAYS DE DÉPART EST NÉCESSITÉE PAR LE FAIT QUE L'ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE EST TAXÉE DANS L'ÉTAT MEMBRE D'ARRIVÉE DES BIENS.

LES MODALITÉS D'EXÉCUTION DE CETTE EXEMPTION SONT DÉFINIES À L'AR. 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;

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, NE PERMET PAS D'APPORTER UNE PREUVE SUFFISANTE 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'ÉTAT 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'ÉTAT 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 INTRACOMMUNAUTAIRE⁵⁶⁸.

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 POUR LA COOPÉRATION ADMINISTRATIVE AVEC LES AUTRES ÉTATS MEMBRES (TÉL: 02/552 58 91; FAX: 02/552 55 50) OU IL PEUT EN VÉRIFIER LA VALIDITÉ VIA LE SITE WEB DE LA COMMISSION EUROPÉENNE

([HTTP://WWW.EUROPA.EU.INT/COMM/TAXATION_CUSTOMS/VIES/EN/VIESHOME.HTM](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'ACHETEUR⁵⁶⁹. 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 ÉTAT MEMBRE DE L'UE ET Y ÉTAIT TENU DE DÉCLARER L'ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE DES BIENS, INDÉPENDAMMENT DU FAIT QUE LE PRENEUR L'AIT EFFECTIVEMENT FAIT⁵⁷⁰.

IL EST SOUVENT DIFFICILE DE FOURNIR LA PREUVE DE LA LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE DANS DES SITUATIONS DANS LESQUELLES L'ACHETEUR ENLÈVE LES BIENS⁵⁷¹. SELON L'ADMINISTRATION, DANS CE CAS, UNE DES MESURES

⁵⁶⁸C.J.C.E., 27 septembre 2007, n° C-409/04, Teleos plc et autres.

⁵⁶⁹Q.R., Ch. repr., 1995-1996, Q. n° 248 Fournaux, 23 janvier 1996,, 3019; sur cette problématique, voir VANDENDRIESSCHE, P., «Preuve de la livraison intracommunautaire 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; Q.R., Ch. repr., 5 octobre 1998, n° 145, 19964; Trib. Anvers, 18 avril 2001, Cour. fisc., 2001, 221; DEWIT, G. et BIDOUL, 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.

⁵⁷⁰Trib. Anvers, 3 janvier 2003, Fiscologue, 2003, n° 881, 11.

⁵⁷¹Trib. 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,

DE PRUDENCE POURRAIT CONSISTER, PAR EXEMPLE, POUR LE FOURNISSEUR À RÉCLAMER UNE CAUTION À SON ACHETEUR DANS LE BUT QUE CE DERNIER LUI FOURNISSE LES ÉLÉMENTS DE PREUVE NÉCESSAIRES⁵⁷². LES EXIGENCES DE L'ARTICLE 39/BIS C.T.V.A. ET LES CONDITIONS IMPOSÉES PAR L'AR. 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 EUROPÉEN⁵⁷³.

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'ACQUIÉREUR 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 FRAUDE⁵⁷⁴.

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 UTILE⁵⁷⁵.

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 FOURNISSEUR⁵⁷⁶.

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 FALSIFIÉS⁵⁷⁷.

LA COUR DE CASSATION A ENCORE RÉAFIRMÉ DANS UN ARRÊT RÉCENT 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'AR. 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 DO-

T.F.R., 2001, 913, avec note GHEYSEN, K.; Trib. Anvers 18 avril 2001, *Cour. fisc.*, 2001, 220.

⁵⁷²Q.R., Ch., 2005-2006, n° 112, 2114-21117, Q. n° 1039 Goyvaerts, 15 décembre 2005.

⁵⁷³Gand, 1^{er} avril 2003, *Fiscologue*, 2003, n° 900, 10.

⁵⁷⁴C.J.C.E., 27 septembre 2007, n° 409/04, *Teleos plc* et autres.

⁵⁷⁵C.J.C.E., 27 septembre 2007, n° 146/05, *Albert Collée*, à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

⁵⁷⁶C.J.C.E., 27 septembre 2007, n° 184/05, *Twoh International BV*, à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

⁵⁷⁷Anvers, 15 janvier 2008, *Fiscologue*, 2008, n° 1125.

CUMENTS 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)⁵⁷⁸;

art. 8bis § 2 C.T.V.A.

2. LES LIVRAISONS DE {XE "MOYENS DE TRANSPORT"}MOYENS DE TRANSPORT NEUFS AU SENS DE L'ARTICLE 8BIS, § 2 DU C.T.V.A., EXPÉDIÉS OU TRANSPORTÉS À DESTINATION DE L'ACQUIÉREUR, PAR LE VENDEUR, PAR L'ACQUIÉREUR 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 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 {XE "ACCISES"}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'AR. 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 ACQUIÉREUR 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.

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 NEUFS⁵⁷⁹;

3. LES LIVRAISONS DES PRODUITS SOUMIS À ACCISES EXPÉDIÉS OU TRANSPORTÉS À DESTINATION DE L'ACHETEUR, PAR LE VENDEUR (AUTRE QU'UN ASSUJETTI BÉNÉFICIAIRE 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

⁵⁷⁸Cass., 4 juin 2009, *Fiscologue*, 2009, n° 1171, 4.

⁵⁷⁹*Fiscologue*, 2002, n° 871, 6; Circ. n° AFER 30/2003 (n° E.T. 105.978) du 19 novembre 2003.

D'IMPOSITION SUR LA MARGE BÉNÉFICIAIRE PRÉVU PAR L'ARTICLE 58, § 4 DU C.T.V.A.;

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 12BIS DU C.T.V.A. QUI BÉNÉFICIERAIENT DE L'EXEMPTION PRÉVUE AU POINT 1 SI ELLES AVAIENT ÉTÉ EFFECTUÉES PAR UN AUTRE ASSUJETTI.

§ 3. EXEMPTION POUR LES LIVRAISONS DANS LES COMPTOIRS DE VENTE HORS TAXE

5610

art. 39ter C.T.V.A.

{XE "TAXFREE"}}JUSQU'AU 1^{ER} JUILLET 1999, PAR APPLICATION DE L'ARTICLE 39TER, § 1^{ER} DU C.T.V.A., ÉTAIENT EXEMPTÉES DE LA T.V.A., LES LIVRAISONS DE BIENS EFFECTUÉES PAR DES COMPTOIRS DE VENTE, QUI ÉTAIENT EMPORTÉS DANS LEURS BAGAGES PERSONNELS PAR LES VOYAGEURS QUI SE RENDAIENT DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE PAR UN VOL OU UNE TRAVERSÉE MARITIME INTRACOMMUNAUTAIRE. CE RÉGIME S'APPLIQUAIT EN PRINCIPE COMME MESURE TRANSITOIRE⁵⁸⁰.

LES LIVRAISONS DE BIENS À BORD DES AVIONS ET DES NAVIRES DURANT UN TRANSPORT INTRACOMMUNAUTAIRE DE PERSONNES ÉTAIENT ASSIMILÉES À DES LIVRAISONS DE BIENS EFFECTUÉES PAR DES COMPTOIRS DE VENTE. L'EXEMPTION N'ÉTAIT ACCORDÉE QUE DANS LES LIMITES ET CONDITIONS PRÉVUES À L'AR. N° 49 DU 29 DÉCEMBRE 1992 (*M.B.*, 31 DÉCEMBRE 1992). IL Y ÉTAIT INDIQUÉ ENTRE AUTRES CE QU'IL FAUT ENTENDRE PAR «COMPTOIR DE VENTE HORS TAXE», PAR «VOYAGEUR SE RENDANT DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE» ET PAR «VOL OU TRAVERSÉE MARITIME INTRACOMMUNAUTAIRE».

art. 3 A.R. n° 49

art. 43 § 2 3°

A.R. n° 7

LA FRANCHISE VALAIT EXCLUSIVEMENT POUR LES LIVRAISONS DE BIENS DONT LA VALEUR TOTALE, HORS T.V.A., NE DÉPASSAIT PAS 3 800 BEF PAR PERSONNE. SI LA VALEUR TOTALE DE PLUSIEURS BIENS OU DE PLUSIEURS LIVRAISONS DÉPASSAIT CETTE LIMITE, LA FRANCHISE ÉTAIT ACCORDÉE, MAIS SANS QUE LA VALEUR D'UN BIEN PUISSE ÊTRE FRACTIONNÉE. LES LIMITES QUANTITATIVES

⁵⁸⁰J.O.C.E., C 99/20; A.R. du 8 octobre 1999.

POUR LES PRODUITS DE TABAC, LES ALCOOLS ET BOISSONS ALCOOLISÉES, LES PARFUMS, LE CAFÉ ET LE THÉ, ÉTAIENT CELLES APPLICABLES AUX BIENS CONTENUS DANS LES BAGAGES PERSONNELS DE VOYAGEURS EN MATIÈRE D'IMPORTATION DÉFINITIVE (VOIR ART. 43 § 2 3° A.R. N° 7).

L'ARRÊTÉ ROYAL N° 49 RELATIF AUX EXEMPTIONS CONCERNANT LES LIVRAISONS DE BIENS PAR DES COMPTOIRS DE VENTE HORS TAXE, EN MATIÈRE DE T.V.A. A ÉTÉ ABROGÉ DEPUIS LE 1^{ER} JUILLET 1999.

**§ 4. EXEMPTIONS POUR BIENS PLACES EN {XE "ENTREPO T
TVA"}ENTREPOT T.V.A.**

5611

art. 39^{quater} C.T.V.A.

SONT EXONÉRÉS EN APPLICATION DE L'ARTICLE 39^{QUATER} C.T.V.A. ET DE L'A.R. N° 54⁵⁸¹.

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 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 DU CODE, LES ENDROITS DÉFINIS COMME ENTREPÔTS DOUANIERS PAR LA RÉGLEMENTATION DOUANIÈRE COMMUNAUTAIRE;

⁵⁸¹A.R. n° 54, 25 février 1996, M.B., 5 mars 1996.

- 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.

§ 5. EXEMPTIONS A L' {XE "IMPORTATION"} 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' {XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE"} 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' {XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE"} 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).

5614

L'ARTICLE 40, § 1^{ER}, 1°, C), A ÉTÉ SUPPRIMÉ AU 1^{ER} JANVIER 1996.

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 § 2) DANS LE CHEF DE CE MÊME ASSUJETTI ÉTRANGER (FAUX TRANSIT).

L'ARTICLE 39 DE L'AR. 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)⁵⁸².

LES ARTICLES 40 EN 41 DE L'AR. N° 7 RÈGENT CETTE FRANCHISE.

COMMENTAIRE – CIRC. N° ET.6755 (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 L'IMPORTATION DE GAZ OU D'ÉLECTRICITÉ, CECI AFIN DE PRÉVENIR LA DOUBLE IMPOSITION⁵⁸³.

CETTE EXEMPTION NE PEUT TOUTÉFOIS 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 PRODUCTEUR⁵⁸⁴.

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 {XE "ACQUISITION INTRACOM-

⁵⁸²Massin, I., «Geen invoer-BTW meer op diensten bij 'passieve veredeling'», *Fiscalogogue*, 2010, n° 1205, 5.

⁵⁸³L. 5 décembre 2004, M.B., 22 décembre 2004 transposant la directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003.

⁵⁸⁴Circ. n° AAF/ 2004-0157 (AAF 1/2005) du 3 février 2005.

MUNAUTAIRE} ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS PLACÉS SOUS UN DES RÉGIMES DOUANIERS OU AVEC MAINTIEN D'UN DE CES RÉGIMES⁵⁸⁵.

CETTE EXEMPTION EST RÉGIE PAR L'ARTICLE 42 DE L'AR. N° 7.

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'AR. N° 7.

3. Exemptions sur la base de l'article 40, § 4 du C.T.V.A.

5620

NONOBTANT 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'AR. 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 RÉCÉMMENT MODIFIÉES.

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 FU-

⁵⁸⁵Déc. n° E.T.112.982 du 12 juin 2007.

MER). AU NIVEAU DES BIÈRES ET DES AUTRES BOISSONS ALCOOLISÉES, AINSI QUE DU CARBURANT, DE NOUVELLES RÈGLES ONT ÉGALEMENT ÉTÉ INTRODUITES⁵⁸⁶.

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.

§ 6. EXEMPTION PARTICULIERE POUR LES {XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE"} ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

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.).

§ 7. {XE "TRANSPORT INTERNATIONAL"} TRANSPORT INTERNATIONAL ET SERVICES LIES AU TRANSPORT INTERNATIONAL

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 PRESTA-

⁵⁸⁶A.R., 10 décembre 2008, M.B., 19 décembre 2008.

TIONS 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'UNION EUROPÉENNE (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 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 MARCHANDISES⁵⁸⁷.

POUR LES SERVICES RELATIFS AUX CONTAINERS, VOIR DÉCISION DU 30 JUIN 2004⁵⁸⁸.

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.)⁵⁸⁹. 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.).

art. 41 § 1^{ER} 8° C.T.V.A.

ÉTAIENT ÉGALEMENT EXEMPTÉS DE LA T.V.A., DU 1^{ER} JANVIER 1994 AU 31 DÉCEMBRE 1995 (ART. 41 § 1^{ER} 8° C.T.V.A.)⁵⁹⁰, LES SERVICES SUIVANTS, LORSQU'ILS ÉTAIENT PRESTES AU PROFIT D'UN ASSUJETTI IDENTIFIÉ À LA T.V.A. DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE, QUI AURAIT PU BÉNÉFICIER DE LA RESTITUTION DE T.V.A. QUI AURAIT

⁵⁸⁷Déc. n° E.T.112.982 du 12 juin 2007.

⁵⁸⁸Déc. n° E.T.106031 du 30 juin 2004.

⁵⁸⁹Déc. n° E.T.107378 du 3 juin 2004.

⁵⁹⁰Voir Circ. n° 3, 1^{ER} février 1995.

ÉTÉ DUE SI CES SERVICES AVAIENT ÉTÉ IMPOSÉS (ART. 76 § 2 C.T.V.A.):

- A. LES EXPERTISES CONCERNANT LES BIENS MOBILIERS CORPORELS;
- B. LES TRAVAUX SE RAPPORTANT À DES BIENS MOBILIERS CORPORELS;
- C. LES TRANSPORTS INTERNES SE RAPPORTANT DIRECTEMENT À UN TRANSPORT DE BIENS INTRACOMMUNAUTAIRE;
- D. LES ACTIVITÉS ACCESSOIRES AUX TRANSPORTS MENTIONNÉS SOUS C.

CETTE EXONÉRATION A ÉTÉ ABROGÉE AU 1^{ER} JANVIER 1996.

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 ÉLARGI⁵⁹¹. CET ÉLARGISSEMENT TROUVE SON ORIGINE DANS LE RÉGIME MODIFIÉ EN MATIÈRE DE LOCALISATION DES SERVICES (Cf. N° 5379).

A L'ARTICLE 41, § 1, DEUXIÈME ALINÉA (NOUVEAU) DU C.T.V.A., UN CERTAIN NOMBRE DE SERVICES SONT ÉNUMÉRÉS DE MANIÈRE NON-LIMITATIVE QUI ONT INCONTESTABLEMENT UN RAPPORT AVEC LES IMPORTATIONS ET LES EXPORTATIONS DE BIENS. CETTE ÉNUMÉRATION REPREND DANS UNE LARGE MESURE LA LISTE DES SERVICES QUI ÉTAIT DÉJÀ REPRIS DANS LA CIRCULAIRE N° II 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. EXEMPT DE LA T.V.A. LES PRESTATIONS DE SERVICES DES COURTIER ET {XE "MANDATAIRE"}MANDATAIRES QUI N'AGISSENT PAS DANS LES CONDITIONS DE L'ARTICLE 13, § 2 DU C.T.V.A., LORSQUE CES {XE "COURTIER"}COURTIERS ET MANDATAIRES INTERVIENNENT DANS DES LIVRAISONS DE BIENS OU DES PRESTATIONS DE SERVICES QUI N'ONT PAS LIEU DANS L'UNION EUROPÉENNE OU QUI SONT EXONÉRÉES EN VERTU DES ARTICLES 39, 39^{QUATER}, 40, 41 ET 42 C.T.V.A.

⁵⁹¹Projet de loi visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, Doc 52, 2157/003, www.lachambre.be.

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 DÉSORMAIS BÉNÉFICIER DE CETTE EXEMPTION DE T.V.A.⁵⁹².

LA COMMISSION RÉCLAMÉE PAR LES AGENCES DE VOYAGES POUR LA RÉSERVATION DE BILLETS D'AVION EST EXEMPTÉE DE T.V.A.⁵⁹³.

§ 8. DIVERSES EXEMPTIONS PREVUES PAR L'ARTICLE 42 DU C.T.V.A.

ON SERA ATTENTIF AU FAIT QUE CES EXEMPTIONS SONT APPLIQUÉES DIFFÉREMMENT DANS LES ETATS MEMBRES.

1. {xe "Navires et les bateaux de navigation intérieure"}Navires et bateaux

5627

art. 42 § 1^{ER} C.T.V.A.

L'ARTICLE 42, § 1^{ER} DU C.T.V.A. EXEMPTÉ 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 ENGINES OU SERVANT À LEUR EXPLOITATION;

⁵⁹²A.R. du 28 décembre 1999. M.B., 31 décembre 1999.

⁵⁹³Déc. n° E.T.108099/2 du 8 avril 2005 qui abroge la Déc. n° E.T.108.099 du 11 mars 2005.

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* 2⁵⁹⁴;

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 (VOIR 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 FOURNIE AUX PASSAGERS ET AUX ÉQUIPAGES POUR LE COMPTE D'ARMATEURS⁵⁹⁵.

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'EXONÉRATION⁵⁹⁶.

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 CHOSSES, 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 LIVRAISON⁵⁹⁷.

LES BATELIERS NE PEUVENT EN PRINCIPE PLUS BÉNÉFICIER DE L'EXEMPTION DE T.V.A. À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2002, SAUF SIL S'AGIT DE BATELIERS QUI N'EXPLOI-

⁵⁹⁴Voy. C.J.C.E., 18 octobre 2007, n° C-97/06, Navicon SA.

⁵⁹⁵Voy. C.J.C.E., 14 septembre 2006, aff. jtes n° C-181/04 & C- 183/04, Elmeka NE.

⁵⁹⁶C.J.C.E., 26 juin 1990, n° C- 185/89, Velker, *Rec.*, 1990, I-02561.

⁵⁹⁷Gand, 23 juin 1997, *F.J.F.*, N° 1997/292.

TENT PAS PLUS DE CINQ BATEAUX ET QUI DISPOSENT D'UNE AUTORISATION NOUVELLE⁵⁹⁸.

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 BATEAUX⁵⁹⁹.

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 TRANSITOIRE⁶⁰⁰.

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. EXEMPTÉ 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;
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, L'UTILISATION DES AÉRODROMES, LES SERVICES NÉCESSAIRES À L'ATTERRISSAGE, AU DÉCOLLAGE ET AU SÉJOUR DES APPAREILS SUR LES AÉRODROMES,

⁵⁹⁸Déc. n° E.T. 100.967 du 17 septembre 2001, *Fiscologue*, 2001, n° 817, 6.

⁵⁹⁹Déc. n° E.T. 40549 du 29 juillet 2005.

⁶⁰⁰Q.R., Sénat, 2003-2004, n° 3- 23, Q. n° 3-1251, Nyssens, 28 juillet 2004, 1411-1412.

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 AÉRIENNE⁶⁰¹; UNE TOLÉRANCE SIMILAIRE EST ACCORDÉE POUR LES OBJETS VISÉS À L'ARTICLE 42, § 2, 2° DU C.T.V.A.⁶⁰².

LA COUR DE JUSTICE A PRÉCISÉ QUE L'EXEMPTION S'APPLIQUAIT AUSSI AUX LIVRAISONS DE BIENS ET AUX PRESTATIONS DE SERVICES RELATIFS À DES "AÉROPLANS (EXONÉRATION TVA)"; AÉROPLANS 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 COMPAGNIES⁶⁰³.

3. {xe "Régime diplomatique et consulaire"} Régime diplomatique et consulaire

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 GÉNÉRALES⁶⁰⁴.

5629

art. 42 § 3 1° et 2° C.T.V.A.

{XE "ORGANISATIONS INTERNATIONALES"} L'ARTICLE 42, § 3, 1° ET 2° DU C.T.V.A. EXEMPTÉ DE LA T.V.A.:

1. LES LIVRAISONS ET LES IMPORTATIONS DE BIENS AINSI QUE LES PRESTATIONS DE SERVICES, EFFECTUÉES DANS LE CADRE DES RELATIONS DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES;
2. LES LIVRAISONS ET LES IMPORTATIONS DE BIENS MEUBLES ET LES PRESTATIONS DE SERVICES, À L'EXCLUSION DES TRAVAUX

⁶⁰¹N° 18 de la Circ. n° 6 de 1983.

⁶⁰²Rev. T.V.A., 1985, n° 69, Déc., n° 852.

⁶⁰³C.J.C.E., 16 septembre 2004, n° C-382/02, *Cimber Air A/S*.

⁶⁰⁴Commission européenne, courrier du 5 juillet 1996; CJCE, 20 novembre 2003, n° C-307/01, *Peter d'Ambrumenil*; C.J.C.E., 7 décembre 2006, n° C-240/05, *Euro-dental Sàrl*; Q.&R., chambre, 2008-2009, n° 059, p. 92-93, Q. n° 361, *Broto-corne* dd. 13 mars 2009.

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^o: LES MEMBRES DU PERSONNEL DIPLOMATIQUE, LES MEMBRES DU PERSONNEL ADMINISTRATIF ET TECHNIQUE, LES FONCTIONNAIRES CONSULAIRES DE CARRIÈRE ET LES EMPLOYÉS CONSULAIRES.

LA CIRC. N° 1 DE 1978 DÉTERMINE LA PORTÉE ET LES CONDITIONS DES EXEMPTIONS VISÉES SOUS 1 ET 2⁶⁰⁵.

LES CONSULS HONORAIRES NE SONT PAS CONCERNÉS⁶⁰⁶. EN MATIÈRE DE FACTURATION POUR LES ACTES QUI TOMBENT SOUS L'EXONÉRATION DE L'ARTICLE 42, § 3 DU C.T.V.A. VOIR⁶⁰⁷.

POUR LES FORMALITÉS PARTICULIÈRES APPLICABLES LORSQUE DES INSTITUTIONS SONT ÉTABLIES DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE, VOIR WWW.MONKEY.BE, MODULE TVA 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° ET.III.330 DU 1^{ER} OCTOBRE 2006 PRÉVOIT UN RÉGIME DE SIMPLIFICATION.

5630

art. 42 § 3 3° C.T.V.A.

L'ARTICLE 42, § 3, 3° DU C.T.V.A. EXEMPT DE LA T.V.A.: LES LIVRAISONS ET LES IMPORTATIONS DE BIENS AINSI QUE LES PRESTATIONS DE SERVICES, 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 EST PARTIE.

CETTE EXEMPTION EST TRAITÉE DANS LES CIRCULAIRES N^{OS} 2, 28 ET 38 DE 1978, 8 DE 1979 ET 2 DE 1982, VOIR AUSSI DÉC. N° ET. 75.754 DU 9 JUIN 1999, *REV. T.V.A.*, N° 143/07, 546; DÉC. N° ET. 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 TVA EXPERT.

5631

art. 42 § 3 4° C.T.V.A.

L'ARTICLE 42, § 3, 4° DU C.T.V.A. EXEMPT DE LA T.V.A.: LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES FAITES, SOIT

⁶⁰⁵Voir cependant Trib. Bruxelles, 29 avril 2009 concernant l'absence de caractère obligatoire de la circulaire 78/001 du 3 janvier 1978.

⁶⁰⁶Rev. 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 Clippele, 18 janvier 2000.

⁶⁰⁷Déc. n° E.T. 98.803 du 18 décembre 2003.

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 DÉFENSE⁶⁰⁸.

5631,50

art. 42 § 3 4°*bis* C.T.V.A.

L'ARTICLE 42, § 3, 4°*BIS* DU C.T.V.A. EXEMPTÉ DE LA T.V.A.: LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES QUI SONT EFFECTUÉES DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE ET QUI SONT DESTINÉES AUX FORCES ARMÉES D'UN ETAT, AYANT ADHÉRÉ À L'OTAN, AUTRE QUE L'ETAT DE DESTINATION LUI-MÊME, POUR L'USAGE DE CES FORCES ARMÉES OU DE L'ÉLÉMENT CIVIL QUI LES ACCOMPAGNE, OU POUR L'APPROVISIONNEMENT DE LEURS MESS ET CANTINES, DANS LA MESURE OÙ CES FORCES SONT AFFECTÉES À L'EFFORT COMMUN DE DÉFENSE.

CETTE EXEMPTION VAUT, ENTRE AUTRES, POUR LES LIVRAISONS HORS DE BELGIQUE À DESTINATION DES FORCES ARMÉES BELGES EN ALLEMAGNE.

5632

art. 42 § 3 5° C.T.V.A.

L'ARTICLE 42, § 3, 5° DU C.T.V.A. EXEMPTÉ DE LA T.V.A.: LES LIVRAISONS ET LES IMPORTATIONS DE BIENS AINSI QUE LES PRESTATIONS DE SERVICES FAITES 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 BELGE⁶⁰⁹.

5633

art. 42 § 3 6° C.T.V.A.

L'ARTICLE 42, § 3, 6° DU C.T.V.A. EXEMPTÉ DE LA T.V.A.: LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES IMPORTATIONS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES FAITES 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 NORD⁶¹⁰.

⁶⁰⁸Voir § 21, c, Circ. n° 2 de 1978.

⁶⁰⁹Voir § 20, Circ. n° 2 de 1978.

⁶¹⁰Voir § 22, Circ. n° 2 de 1978.

4. {xe "Or"}Or

5634

art. 42 § 3 7° C.T.V.A.

L'ARTICLE 42, § 3, 7° DU C.T.V.A. EXEMPTÉ DE LA T.V.A.: LES LIVRAISONS D'OR FAITES AUX BANQUES CENTRALES.

5. Organismes ayant des activités humanitaires, charitables ou éducatives à l'étranger

5635

art. 42 § 3 8° C.T.V.A.

L'ARTICLE 42, § 3, 8° DU C.T.V.A. EXEMPTÉ DE T.V.A.: LA LIVRAISON DE BIENS DESTINÉS AUX ORGANISMES AGRÉÉS QUI LES EXPORTENT HORS DE L'UNION EUROPÉENNE DANS LE CADRE DE LEURS ACTIVITÉS HUMANITAIRES, CHARITABLES OU ÉDUCATIVES.

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 PERSONNES⁶¹¹.

Chapitre III

EXEMPTIONS EN RÉGIME INTÉRIEUR

5637

{XE "TVA – EXONÉ RATIONS"}MALGRÉ L'IMPORTANCE ÉCONOMIQUE DES SECTEURS SUR LESQUELS PORTENT CES EXEMPTIONS (P. EX., L'IMMOBILIER, LES SERVICES FINANCIERS, LA SANTÉ, L'ENSEI-

⁶¹¹Voir Anvers, 10 novembre 1987, Rev. T.V.A., 1988, n° 83.

GNEMENT), C'EST UNE DES MATIÈRES LES MOINS BIEN HARMONISÉES SUR LE PLAN COMMUNAUTAIRE⁶¹².

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 ÉTRANGERS⁶¹³. 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 PUISQUELLES 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 ASSUJETTI⁶¹⁴.

SI LES ETATS MEMBRES FIXENT LES CONDITIONS DES EXONÉRATIONS EN VUE D'EN ASSURER L'APPLICATION CORRECTE ET SIMPLE ET DE PRÉVENIR TOUTE FRAUDE, ÉVASION ET ABUS ÉVENTUELS, CES CONDITIONS NE SAURAIENT PORTER SUR LA DÉFINITION DU CONTENU DES EXONÉRATIONS PRÉVUES⁶¹⁵. LES EXONÉRATIONS D'ORDRE INTÉRIEUR RELÈVENT DES NOTIONS AUTONOMES DE DROIT COMMU-

⁶¹²LAURE, M., *Science Fiscale*, 265; DIERICK, W., «BTW en onroerend goed: een rechtsvergelijkende studie», *Fiscaal Praktijkboek, 1999-2000, Indirecte belastingen*, 1999, 301-327.

⁶¹³Voir des exemples concrets dans AMAND, C., «La réforme de la T.V.A. sur les opérations immobilières», *R.G.F.*, 1993, 251.

⁶¹⁴C.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 Oil*, *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 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.

⁶¹⁵C.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.

NAUTAIRE QUI DOIVENT ÊTRE PLACÉES DANS LE CADRE GÉNÉRAL DU SYSTÈME COMMUNAUTAIRE T.V.A. INSTAURÉ PAR LA SIXIÈME DIRECTIVE⁶¹⁶, SAUF LORSQUE LE CONSEIL A PRÉCISÉMENT CONFIE LE SOIN DE DÉFINIR CERTAINS TERMES AUX ETATS⁶¹⁷.

§ 1. EXEMPTIONS EN FAVEUR DE CERTAINES ACTIVITES D'INTERET GENERAL

1. Exemptions liées à l'intérêt général

5639

art. 44 § 1^{er} 2° C.T.V.A.

{XE "HÔ PITAL (EXONÉ RATION TVA)}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 LANOMENCLATURE 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 ÉGARD⁶¹⁸. L'ACTIVITÉ D'UN MÉDECIN CONSISTANT EN LA RÉDACTION D'UN RAPPORT D'EXPERT SUR L'ÉTAT 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'EXONÉRATION NE S'APPLIQUE QUE LORSQUE CES SERVICES VISENT NÉCESSAIREMENT UNE ACTIVITÉ DESTINÉE À PROTÉGER LA SANTÉ HUMAINE⁶¹⁹. 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 QUELLE 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 OPÉRA-

⁶¹⁶C.J.C.E., 11 août 1995, n° C-453/93, *Bulthuis Griffioen, Rec.*, I-2341.

⁶¹⁷C.J.C.E., 28 mars 1996, n° C-468/93, *Gemeente Emmen, Rec.*, I-1721.

⁶¹⁸C.J.C.E., 14 septembre 2000, n° C-384/98, D. et W. c. *Österreichischer Bundes-schatz, Rec.*, I-6795; C.J.C.E., 20 novembre 2003.

⁶¹⁹C.J.C.E., 20 novembre 2003, aff. C-212/01, *Margarete Unterpertinger*; J.O.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.

TIONS QUI ONT UN LIEN AVEC L'EXERCICE NORMAL DE LA PROFESSION DE MÉDECIN⁶²⁰.

2. L'EXEMPTION NE DÉPEND PAS DE LA FORME JURIDIQUE DE L'ASSUJETTI QUI FOURNIT LES PRESTATIONS MÉDICALES OU PARAMÉDICALES Y MENTIONNÉES. L'EXONÉRATION S'APPLIQUE AUX PRESTATIONS DE SOINS À CARACTÈRE THÉRAPEUTIQUE EFFECTUÉES PAR UNE SOCIÉTÉ DE CAPITALUX GÉRANT UN SERVICE DE SOINS AMBULATOIRES FOURNIES, Y COMPRIS À DOMICILE, PAR DU PERSONNEL INFIRMIER QUALIFIÉ, À L'EXCLUSION DES PRESTATIONS DE SOINS GÉNÉRAUX ET D'ÉCONOMIE MÉNAGÈRE⁶²¹.
3. LES PRESTATIONS D'ANALYSES DE BIOLOGIE CLINIQUE SONT EXONÉRÉES⁶²².
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'EXEMPTION⁶²³.
5. LES PRESTATIONS QU'UN «TECHNOLOGUE EN IMAGERIE MÉDICALE» EFFECTUE SOUS L'AUTORITÉ ET LA RESPONSABILITÉ D'UN MÉDECIN BÉNÉFICIAIRE DE L'EXEMPTION⁶²⁴.
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 ACCOUCHEMENTS⁶²⁵.
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 PAS D'EXEMPTION POUR LES ORTHOPÉDISTES, LES BANDAGISTES, LES PÉDICURES ET DES MANUCURES⁶²⁶.
9. LES PRESTATIONS DES PSYCHOTHÉRAPEUTES NE SONT PAS EXEMPTÉES SAUF LORSQU'ELLES SONT EXERCÉES PAR LES TITULAIRES D'UN DIPLÔME LÉGAL DE DOCTEUR EN MÉDECINE⁶²⁷, DES PSYCHOLOGUES⁶²⁸. 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 TVA, ALORS QUE, MIS EN ŒUVRE PAR DES PHYSIOTHÉRAPEUTES, ILS PEUVENT ÊTRE CONSIDÉRÉS COMME ÉTANT D'UNE QUA-

⁶²⁰Circ. n° 15/1979, Déc. n° E.T. 28.944, Rev. T.V.A., n° 36, 521; Fisc. Act., 2000, 36,6; SORIANO, A. et NOIR-HOMME, Ph., «Les prestations médicales et paramédicales», R.G.F., 2004, n° 4, 8-15; SWINKELS, J., «VAT exemption for medical care?», International VAT Monitor, 2005, 14-18.

⁶²¹C.J.C.E., 10 septembre 2002, n° C-141/00, Ambulanter Pfllegerdienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften I 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.

⁶²²Rev. T.V.A., 1971, n° 1, Déc., n° 18 et Rev. T.V.A. 1978, n° 36, Déc. n° 662.

⁶²³Anvers, 17 janvier 1996, F.J.F., N° 1996/159.

⁶²⁴Déc. n° E.T. 91.807 du 21 septembre 1999, Rev. T.V.A., 1999, n° 143, 549.

⁶²⁵Q.R., Sénat, 1982-1983, 1510, Rev. T.V.A., 1983, n° 60, Q. n°217, DE BAERE, 20 mai 1983.

⁶²⁶Q.R., Ch. repr., 1983-1984, 648, Rev. T.V.A., 1984, n° 62, Q. n° 67, Marchand, 22 novembre 1983.

⁶²⁷Q.R., Ch. repr., 1983-1984, 424, Rev. T.V.A., 1984, n° 62, Q. n° 58, VALKENIERS, 19 décembre 1983.

⁶²⁸Rev. T.V.A., n° 7, Déc. n° 288; psychologues-sexologues: Q.R., Chambre, 1989-1990, n° 119, 9750, 31 mai 1990, Q. n° 46, Welis-Van Liedekerke, Rev. T.V.A., 1990, n° 91; Q.R., Chambre, 2004-2005, n° 68, 11180-11182, Q. n° 668, Mayeur du 28 février 2005; Q.R., Ch., 2005-2006, n° 114, 21925-21926, Q. n° 1048, 22 décembre 2005, Gerkens; Ann., Sénat, 2009-2010, n° 4-110, p. 55-57, Q. or. n° 4-1392, Ide, 28 janvier 2010.

- LITÉ ÉQUIVALENTE COMPTE TENU DES QUALIFICATIONS PROFESSIONNELLES DE CES DERNIERS⁶²⁹.
10. PAS D'EXEMPTION POUR LES SERVICES EFFECTUÉS PAR LES ORTHOPÉDAGOGUES⁶³⁰.
 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-INVALIDITÉ⁶³¹.
 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 EXEMPTÉES⁶³².
 13. LES MÉDECINS MENTIONNÉS À L'ARTICLE 44, § 1, 2° C.T.V.A. QUI PEUVENT AINSI INVOQUER L'EXONÉRATION, SONT LES MÉDECINS QUI SATISFONT À LA NOTION DE «MÉDECIN» DONNÉE PAR L'AR. N° 78 DU 10 NOVEMBRE 1967 (QUI INCLUT LA NÉCESSITÉ D'UNE RECONNAISSANCE PAR UNE ORGANISATION PROFESSIONNELLE)⁶³³.

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 EXEMPTION⁶³⁴.

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,

⁶²⁹C.J.C.E., 27 avril 2006, n° C-443/04 & C-444/04, *H. A. Solleveld & E. van den Hout-van Eijnsbergen*.

⁶³⁰Déc. n° E.T. 105.542 du 25 mars 2004.

⁶³¹Déc. 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.

⁶³²C.J.C.E., 14 décembre 2006, n° C-401/05, *VDP Dental Laboratory NV*; *F.J.F.*, N° 2008/68.

⁶³³Anvers, 4 septembre 2007, *F.J.F.*, N° 2010/27.

⁶³⁴Déc. n° E.T. 110.411 du 1^{er} mars 2006.

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 PARAMÉDICALES⁶³⁵.

– 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 DIRECTIVE⁶³⁶.

– 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'EXONÉRATION.

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'EXONÉRATION DE TELLES ANALYSES MÉDICALES À DES CONDITIONS QUI, D'UNE PART, NE S'APPLIQUENT PAS À L'EXONÉRATION 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 SUBORDONNE L'EXONÉRATION DES ANALYSES MÉDICALES EFFECTUÉES PAR UN LABORATOIRE DE DROIT PRIVÉ EXTÉRIEUR À UN ÉTABLISSEMENT DE SOINS À LA CONDITION QUE ELLES SOIENT RÉALISÉES SOUS CONTRÔLE MÉDICAL. EN REVANCHE, CETTE DISPOSITION NE S'OPPOSE PAS À CE QUE CETTE MÊME RÉGLEMENTATION SUBORDONNE L'EXONÉRATION DESDITES ANALYSES À LA CONDITION QUE ELLES SOIENT, POUR AU MOINS 40 % D'ENTRE ELLES, DESTINÉES À DES ASSURÉS D'UN ORGANISME D'ASSURANCE SOCIALE⁶³⁷.

– LES SERVICES D'UN {XE "INTERPRÈ TE"}INTERPRÈTE DANS LE CADRE DE L'AIDE FAMILIALE, PAR EXEMPLE, L'AIDE APPORTÉE À DES PERSONNES ATTEINTES DE SURDITÉ, RELÈVENT DE LA DISPOSITION D'EXEMPTION⁶³⁸.

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 DESTINATION⁶³⁹.

– 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 DITES⁶⁴⁰.

– 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 RÉGLE GÉNÉRALE, DES OPÉRATIONS ÉTROITEMENT LIÉES À L'HOSPITALISATION ET AUX SOINS MÉDICAUX

⁶³⁵C.J.C.E., 6 novembre 2003, n° C-45/01, *Christoph-Dornier-Stiftung fur Klinische Psychologie*; F.J.F., N° 2004/ 276.

⁶³⁶C.J.C.E., 11 janvier 2001, n° C-76/99, *Commission européenne c. République française*, Act. Fisc. 2001, 4, 3.

⁶³⁷C.J.C.E., 8 juin 2006, n° C-106/05, *L.u.P. GmbH*; F.J.F., N° 2007/186.

⁶³⁸Déc. n° E.T. 93.267 du 25 novembre 1999, *Rev. T.V.A.*, n° 145, 136.

⁶³⁹Déc. n° E.T. 96.270 du 13 octobre 2000, *Rev. T.V.A.*, n° 148, 423.

⁶⁴⁰Q.R., *Chambre*, 2003- 2004, n° 30, 4646-4647, Q. n° 322, *Vandeurzen*, 23 mars 2004.

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 QUELLES 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 AJOUTÉE⁶⁴¹. 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^o DU C.T.V.A. PEUT ÊTRE MAINTENU POUR L'ENSEMBLE DES OPÉRATIONS VISÉES PAR L'ARRÊT PRÉCITÉ⁶⁴².

- 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 TVA DANS LE PASSÉ⁶⁴³.

LES SERVICES DE PROXIMITÉ, PRESTÉS PAR DES ENTREPRISES AGRÉÉES DANS LE CADRE DE LA RÉGLEMENTATION EN MATIÈRE DE TITRES-SERVICE, TOMBENT SOUS L'EXEMPTION⁶⁴⁴.

5641

art. 44 § 2 1^oter 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^oTER C.T.V.A.).

CEPENDANT, CETTE EXEMPTION N'EST PAS APPLICABLE À UNE ACTIVITÉ DE TRANSPORT D'ORGANES ET DE PRÉLÈVEMENTS D'ORIGINE HUMAINE, EFFECTUÉE

⁶⁴¹C.J.C.E., n° C-394/04 et C-395/04, *Diagnostiko & Therapeutiko Kentro Athinon-Ygeia AE c. Ypourgos Oikonomikon*; F.J.F., N° 2006/163.

⁶⁴²Déc. n° E.T. 110.410 du 23 février 2006; voy. cependant C.R.A., Commission des Finances, Ch., Com 842, 23, Q. n° 10164, Chabot 7 février 2006.

⁶⁴³Q.R., Ch. repr., 2009-2010, n° 101, 114-115, Q. n° 23, Brotcorne, 7 décembre 2009.

⁶⁴⁴Déc. n° E.T. 105675 du 30 septembre 2003.

EN QUALITÉ D'INDÉPENDANT, POUR LE COMPTE D'HÔPITAUX ET DE LABORATOIRES⁶⁴⁵.

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'EXE "ASSISTANCE SOCIALE", 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 ÂGÉES⁶⁴⁶;
- 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.⁶⁴⁷;

⁶⁴⁵C.J.U.E., 3 juin 2010, De Fruytier, aff. C-237/09, voir www.monKEY.be, Module Jurisprudence Vandewinckele, n° V 10/0414.647.

⁶⁴⁶Art. 44 de L.-progr. du 11 juillet 2005, M.B., 12 juillet 2005; Liège, 25 janvier 2008, F.J.F., N° 2009/260.

⁶⁴⁷Rev. T.V.A., 1978, n° 37, Déc., n° 674.

- LE STATUT T.V.A. D'UNE A.S.B.L. QUI ORGANISE DES ACTIVITÉS POUR LE TROISIÈME ÂGE⁶⁴⁸;
- 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.⁶⁴⁹;
- 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'ÉTAT 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'EXONÉRATION 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 COMMERCIALES SOUMISES À LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE⁶⁵⁰;
- 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 SOCIALE⁶⁵¹;
- LES COMMUNES FONT DÉSORMAIS PARTIE DES AUTORITÉS COMPÉTENTES POUR ACCORDER LA RECONNAISSANCE⁶⁵²;
- 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 VIGUEUR⁶⁵³.

⁶⁴⁸Q.R., Ch. repr., 2000-2001, n° 88, 27 août 2001, 10174.

⁶⁴⁹Q.R., Ch. repr., 2000-2001, n° 80, 18 juin 2001, 9058; Q. n° 488, Leterme, 24 octobre 2000.

⁶⁵⁰C.J.C.E., 9 février 2006, n° C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*.

⁶⁵¹C.J.C.E., 10 septembre 2002, n° C-141/00, *Ambulanter Pflegerdienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin; F.J.F.*, N° 2003/35.

⁶⁵²Q.R., Ch. repr. 2001-2002, Q. n° 763, Leterme, 18 juillet 2001.

⁶⁵³Déc. n° E.T. 94.156 du 25 juillet 2005.

- 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'AGRÉATION DES ORGANISMES AYANT UN CARACTÈRE SOCIAL EST LIMITÉE PAR LES PRINCIPES DE L'ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ET DE LA NEUTRALITÉ FISCALE⁶⁵⁴;
- LES SECTIONS LOCALES DES MOUVEMENTS DE JEUNESSE QUI NE REÇOIVENT PAS LES SUBSIDES DIRECTEMENT, MAIS PAR LE BIAS DE LEUR ORGANISATION COORDINATRICE⁶⁵⁵;
- LES HÔTELS DE SOINS AGRÉÉS PAR L'AUTORITÉ COMPÉTENTE EN TANT QU'ORGANISMES AYANT UN CARACTÈRE SOCIAL⁶⁵⁶.

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 FRAIS⁶⁵⁷.

- EXONÉRATION POUR LA MISE À DISPOSITION D'INSTALLATIONS SPORTIVES OU D'ARTICLES DE {XE "SPORT"}SPORT⁶⁵⁸
- NOTION D'EXPLOITANT (CLUB PÉDESTRE, CLUB CYCLOTOURISTE)⁶⁵⁹, CLUB DE PÊCHE⁶⁶⁰, CLUB D'AVIATION⁶⁶¹. AUCUNE EXEMPTION POUR LE SPORT CANIN⁶⁶².
- CONDITIONS POUR L'OCTROI DE L'EXEMPTION⁶⁶³.
- UNE ASSOCIATION DE SPORT NAUTIQUE CONSTITUÉE SOUS FORME D'ASBL 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 LIÉS⁶⁶⁴.
- SI UNE ASSOCIATION SPORTIVE RÉALISE SYSTÉMATIQUEMENT DES EXCÉDENTS QUELLE AFFECTE ENSUITE À L'EXERCICE DE SES ACTIVITÉS, ELLE A NÉCESSAIREMENT UN BUT LUCRATIF. LES COTISATIONS ANNUELLES DES MEMBRES PEU-

⁶⁵⁴C.J.C.E., 26 mai 2005, n° C-498/03, *Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*.

⁶⁵⁵Q.R., chambre, 2009-2010, n° 91, p. 149-750, Q. n° 277, Van Den Bergh, 8 janvier 2010.

⁶⁵⁶Ann., Sénat, 2009-2010, n° 4-98, p.5-6, Q. or. n° 4-1220, Franssen, 3 décembre 2009.

⁶⁵⁷C.J.C.E., 7 mai 1998, n° C-124/96, *Rev. T.V.A.*, 1999, 104; *Commissie t. Spanje*.

⁶⁵⁸*Rev. T.V.A.*, 1978, n° 34, Déc., n° 636; Déc., 636.

⁶⁵⁹*Rev. T.V.A.*, 1980, n° 45, Déc, n° 736.

⁶⁶⁰*Rev. T.V.A.*, 1971, n° 1, Déc, n° 28.

⁶⁶¹*Rev. T.V.A.*, 1977, n° 31, Déc, n° 620.

⁶⁶²*Rev. T.V.A.*, 1981, n° 50, Déc, n° 763.

⁶⁶³Q.R., Sénat, 1982-1983, n° 708, 21 janvier 1983, Q. n° 83, Dalem, n° 20, *Rev. T.V.A.*, 1983, n° 58.

⁶⁶⁴Q.R., Ch. repr., 1999-2000, n° 28, 2 mai 2000, 3328.

VENT CONSTITUER LA CONTREPARTIE DES SERVICES FOURNIS PAR L'ASSOCIATION⁶⁶⁵.

- 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.⁶⁶⁶.

- 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'EXONÉRATION DE L'ARTICLE 44, § 2, 3° DU C.T.V.A. NE PORTE PAS SUR CES PRESTATIONS. CELLES-CI SERONT PAR CONSÉQUENT IMPOSABLES⁶⁶⁷.

LE LÉGISLATEUR NATIONAL NE PEUT ÉTENDRE L'EXONÉRATION POUR L'EXERCICE D'UNE ACTIVITÉ SPORTIVE À DES ORGANISATIONS AVEC BUT DE LUCRE⁶⁶⁸.

- 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, QUELLES SOIENT FOURNIES PAR DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF ET QUE LES BÉNÉFICIAIRES EFFECTIFS DESDITES PRESTATIONS SOIENT DES PERSONNES QUI PRATIQUENT LE SPORT⁶⁶⁹.

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'«X» "INSTITUTIONS SCIENTIFIQUES ET D' ENSEIGNEMENT"}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

⁶⁶⁵C.J.C.E., 21 mars 2002, n° C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris 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 lidgelden?», *T.F.R.*, 2002, n° 225, 720.

⁶⁶⁶Q.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 gemeentebedrijven aan. Nieuwe stap in de strijd tegen optimalisatieschema's?» *Fisc. Act.*, 2007, n° 28, 11-14.

⁶⁶⁷Gand, 26 juin 2007, *F.J.F.*, N° 2008/81.

⁶⁶⁸C.J.C.E., 18 janvier 2001, n° C. 150/99, *Stockholm, F.J.F.*, N° 2001/278.

⁶⁶⁹C.J.C.E., 16 octobre 2008, n° C-253/07, *Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club c. The Commissioners for HMRC, J.O.*, 6 décembre 2008, n° 313, 7.

DES LEÇONS DONNÉES PAR DES ENSEIGNANTS ET PORTANT SUR L'ENSEIGNEMENT SCOLAIRE OU 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'EXEMPTION⁶⁷⁰. TOUTEFOIS, PAR UN ARRÊT DU 30 MAI 2005, LE CONSEIL D'ÉTAT A ANNULÉ CETTE CIRCULAIRE PARCE QU'ELLE AJOUTE CES CONDITIONS À LA LOI⁶⁷¹.

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 DIRECTIVE⁶⁷², SONT EXEMPTÉS:

- LE TRAVAIL DE FORMATION SOCIO-CULTUREL⁶⁷³;
- L'ENSEIGNEMENT DES LANGUES⁶⁷⁴.

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.⁶⁷⁵

L'ABSENCE D'EXAMEN PRÉALABLE À LA DÉLIVRANCE D'UN TITRE RESTE LOGIQUEMENT UNE SITUATION D'EXCEPTION ET L'ADMINISTRATION SE RÉSERVE DES 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 1993⁶⁷⁶.

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 UNIVERSITAIRE⁶⁷⁷.

LES ACTIVITÉS D'UN PARTICULIER AYANT LE STATUT DE COLLABORATEUR INDÉPENDANT, CONSISTANT À DISPENSER DES LEÇONS DE SOUTIEN SCOLAIRE AINSI

⁶⁷⁰Voir SORIANO, A. et NOIRHOMME, Ph., «Les prestations d'enseignement», *R.G.F.*, 2003, n° 12, 22-32.

⁶⁷¹C. d'Et., 30 mai 2005, n° 145.138, voir www.monKEY.be.

⁶⁷²Informations 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, à consulter librement sur www.monKEY.be.

⁶⁷³Rev. T.V.A., 1994, n° 110, Déc., 1000.

⁶⁷⁴Q. n° 1151, Gol, 24 juin 1994, Rev. T.V.A., n° 111, 1246.

⁶⁷⁵Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-35, 15 mai 2001, 1715, Q. n° 1214, Nyssens, 19 mars 2001.

⁶⁷⁶Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-40, 4 septembre 2001, 2021, Q. n° 1217, Nyssens, 19 mars 2001.

⁶⁷⁷C.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.

QUE DES COURS DE CÉRAMIQUE ET DE POTERIE DANS DES CENTRES D'ENSEIGNEMENT POUR ADULTES, NE PEUVENT BÉNÉFICIER DE L'EXONÉRATION 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 PRINCIPAL⁶⁷⁸.

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 RAPPORTS, SI BIEN QUE LES PRESTATIONS ÉCHAPPENT À LA TAXE⁶⁷⁹.

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)⁶⁸⁰.

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 COURS⁶⁸¹.

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'ASBL 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.⁶⁸².

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 TVA)⁶⁸³.

⁶⁷⁸C.J.C.E., 14 juin 2007, n° C-445/05, *Werner Hadere, J.O.C.*, 4 août 2007, n° 183, à consulter gratuitement sur www.monKEY.be.

⁶⁷⁹Déc. n° E.T. 110.943 du 30 mars 2006.

⁶⁸⁰C.J.C.E., 14 juin 2007, n° C-434/05, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), Fiscologue*, 2007, n° 1079.

⁶⁸¹Déc. n° E.T. 110.675 du 10 mars 2006.

⁶⁸²Q.R., chambre, 2008-2009, n° 066, p.100-101, Qu. n° 518, *JEHOLET* dd. 15.06.2009.

⁶⁸³Cass., 14 janvier 2010, *Fiscologue*, 2010, n° 1192, 13.

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.⁶⁸⁴.

LES SERVICES DE MÉDIATION FAMILIALE, FOURNIS PAR DES PRESTATAIRES AGRÉÉS OU NON, RELÈVENT DE L'ORIENTATION FAMILIALE ET BÉNÉFICIENT DE L'EXEMPTION⁶⁸⁵.

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 DIAPPOSITIVES 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 POSSIBLE⁶⁸⁶.

5647

art. 44 § 2 7° C.T.V.A.

L'ARTICLE 44, § 2, 7° DU C.T.V.A. EXEMPTÉ 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 BOTANIQUE 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

⁶⁸⁴Déc. n° ET. 114.414 du 16 avril 2008.

⁶⁸⁵Déc. n° E.T. 111.653 du 22 septembre 2006.

⁶⁸⁶Rev. T.V.A., 1979, n° 41, Déc. n° 703.

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 ORGANISME⁶⁸⁷. SOUS CERTAINES CONDITIONS, LES CAFÉTÉRIAS EXPLOITÉES PAR LES ÉTABLISSEMENTS PRÉCITÉS TOMBENT SOUS L'EXONÉRATION 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 CONFÉRENCES⁶⁸⁸.

5648

art. 44 § 2 8° C.T.V.A.

{XE "THÉ À TRE"} SONT EXEMPTÉES DE LA T.V.A. SUR LA BASE DE L'ARTICLE 44, § 2, 8°: LES PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES AUX ORGANISATEURS DE {XE "CONFÉ RENCES"} 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

⁶⁸⁷C.J.C.E., 21 mars 2002, n° C-267/00, *Commissioners of Customs & Excise c. Zoological Society of London*; F.J.F., N° 2003/34.

⁶⁸⁸Q.R., Ch. repr., 2002-2003, n° 50-157, 1^{er} octobre 2002, 20.242, Q. n° 1094, Letorme, 26 août 2002.

COMPÉTITIONS OU SPECTACLES SPORTIFS PAR LES PERSONNES QUI PARTICIPENT À CES COMPÉTITIONS OU SPECTACLES⁶⁸⁹.

LA PORTÉE DE CETTE EXEMPTION A ÉTÉ CONSIDÉRABLEMENT RESTREINTE PAR LA CIRCULAIRE 13 DU 19 NOVEMBRE 1997⁶⁹⁰. CEPENDANT, L'ADMINISTRATION A ABANDONNÉ LA 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 PRESTATAIRE⁶⁹¹. CETTE POSITION A ÉGALEMENT ÉTÉ ÉTENDUE AUX PRESTATIONS DES CONFÉRENCIERS VISÉS PAR LA PREMIÈRE PHRASE DE LA DISPOSITION ET AUX SPORTIFS⁶⁹². CES POSITIONS SERONT CEPENDANT APPLIQUÉES À UNE DATE ULTÉRIEURE ENCORE À FIXER⁶⁹³. 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 PRÉVUES⁶⁹⁴.

- 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.⁶⁹⁵. 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 FÉDÉRALE⁶⁹⁶.
- COMMENTAIRE DU STATUT T.V.A. DES ARTISTES⁶⁹⁷.
- LES SERVICES DES BUREAUX SOCIAUX POUR ARTISTES⁶⁹⁸.

⁶⁸⁹C.J.C.E., 17 octobre 1991, n° C-35/90, Commission/Espagne, Rec. C.J.C.E., 1991, 1- 05073; C.J.C.E., 7 mars 2002, n° C-169/00, Commission/Finlande, <http://curia.europa.eu>, Rec. C.J.C.E., 2002, 1-02433; Gand, 6 juin 2006, T.F.R., n° 1314, 87.

⁶⁹⁰STAS, D. et VANDERPAAL, J., «B.T.W. en uitvoerende artiesten», dans *Fiscaal Praktijkboek*, - indirecte Belastingen - 1998-1999, Diegem, Ced.Samsom, 1998-99, 1-47.

⁶⁹¹Déc. n° E.T. 108.828 du 30 septembre 2005.

⁶⁹²Informations et communications du 13 avril 2006.

⁶⁹³Déc. 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.).

⁶⁹⁴Circ. n° 4 (n° E.T. 103.925) du 4 mars 2003, n° 392-394.

⁶⁹⁵Déc. n° E.T. 93267 du 25 novembre 1999, Rev. T.V.A., n° 145, 150.

⁶⁹⁶Déc. n° E.T.114.552, 6 mai 2010.

⁶⁹⁷COOPMAN, B., «Kunstenaars en BTW», A.F.T., 2002, 447-463.

⁶⁹⁸Déc. n° E.T. 104.710, E.T. 104.711 et E.T. 104.712 du 22 avril 2004.

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»⁶⁹⁹.

EXPLOITATION D'UN DÉBIT DE BOISSONS DANS L'ENCEINTE DU THÉÂTRE OU DE LA SALLE DE CONCERTS⁷⁰⁰.

art. 44 § 2 10° C.T.V.A.

EST EXEMPTÉE DE LA T.V.A., LA «MISE À DISPOSITION DE PERSONNEL» 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°).

art. 44 § 2 11° C.T.V.A.

L'ARTICLE 44, § 2, 11° EXEMPTÉ 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.

- POUR LES NOTIONS DE «MEMBRES» ET DE «COTISATION»⁷⁰¹.
- 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'EXEMPTION⁷⁰². IL CONVIENDRA D'ÊTRE ATTENTIF AU FAIT QUE LES ACTIVITÉS

⁶⁹⁹C.J.C.E., 3 avril 2003, C-144400, Matthias Hoffmann, *F.J.F.*, N° 2004/253.

⁷⁰⁰*Rev. T.V.A.*, 1982, n° 52, Déc. n° 775.

⁷⁰¹Voir *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.

⁷⁰²Voir *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.

DE TELS GROUPEMENTS SONT SUSCEPTIBLES D'ÊTRE HORS CHAMP. CE CI A DES CONSÉQUENCES TRÈS IMPORTANTES SUR LE PLAN DE LA LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES⁷⁰³.

- EXEMPTION APPLICABLE AUX ORGANISMES QUI GUIDENT, ACCUEILLENENT OU RÉINTÈGRENT DANS LA SOCIÉTÉ CERTAINS GROUPES SOCIAUX⁷⁰⁴.
- LORSQU'UNE ASSOCIATION FOURNIT À SES MEMBRES DES SERVICES QUI S'INSCRIVENT DANS LE CADRE DE SON OBJECTIF SYNDICAL, MÊME S'IL S'AGIT DE CONSEILS INDIVIDUELS, OU QUELLE ÉDITE UN SITE INTERNET OU UNE REVUE DESTINÉS À INFORMER SES MEMBRES DE SES ACTIVITÉS, CES DERNIÈRES ACTIVITÉS SONT À CONSIDÉRER COMME S'INSCRIVANT DANS LE CADRE NORMAL DE SON ACTIVITÉ SYNDICALE ET ELLES NE SONT PAS DE NATURE À REMETTRE EN CAUSE L'APPLICATION DE L'EXEMPTION PRÉCITÉE À LA PARTIE DE LA COTISATION QUI COUVRE CELLES-CI⁷⁰⁵.
- DANS LE MÊME SENS, 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 EXONÉRÉE⁷⁰⁶.
- POUR L'APPLICATION DE CETTE EXEMPTION AUX ASSOCIATIONS INTERNATIONALES⁷⁰⁷.

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 EXCLUSIVE, PAR LES ORGANISMES DONT LES OPÉRATIONS SONT EXONÉRÉES CONFORMÉMENT AUX 1° À 4° ET 7° ET II°.

NE BÉNÉFICIENT PAS DE L'EXONÉRATION, LES SERVICES PUBLICITAIRES QU'UNE ASBL PRESTE POUR OBTENIR DE L'AIDE FINANCIÈRE EN FAVEUR DE TIERS⁷⁰⁸.

LA FOURNITURE DE NOURRITURE ET DE BOISSONS À L'OCCASION DE FESTIVITÉS EST EXEMPTÉE⁷⁰⁹. IL N'Y A PAS D'EXEMPTION LORSQUE LA FÊTE EST ORGANISÉE AU PROFIT D'UN AUTRE ORGANISME⁷¹⁰.

L'ORGANISATION DE COMPÉTITIONS SPORTIVES AVEC PERCEPTION DE DROITS D'ENTRÉE PEUT ÊTRE EXONÉRÉE DE TVA 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 EXONÉRATION D'IMPÔT⁷¹¹.

⁷⁰³Voir sur cette problématique, AMAND, C., «When is a link direct?», *International VAT Monitor*, 1996, 3.

⁷⁰⁴Rev. 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.

⁷⁰⁵Q.R., Sénat, 2005-2006, n° 3-74, 7907, Q. n° 3-5634, Nyssens, 12 juillet 2006.

⁷⁰⁶Trib. Bruxelles, 6 mars 2008, F.J.F., N° 2009/259.

⁷⁰⁷Baltus, Fr., Soriano, A., «Les associations internationales, les prestations syndicales et la TVA». *J.D.F.*, 2009, n° 1-2, 5-17.

⁷⁰⁸Q.R., Ch. repr., 2002-2003, n° 148, 26 août 2002, Q. n° 1095, Leterme, 18.777-18.779.

⁷⁰⁹Q.R., Sénat, 1980-1981, n° 1634, 19 mai 1981, Q. n° 61, Peeters, *Rev. T.V.A.*, 1981, n° 51.

⁷¹⁰Déc. n° E.T. 36.829, 29 décembre 1980, non publiée.

⁷¹¹Déc., n° E.T. 900.182, 28 juillet 2009.

3. Exemptions techniques

5653

art. 44 § 2

1°bis C.T.V.A.

L'ARTICLE 44, § 2, 1°BIS, EXEMPTÉ 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'ASSUJETTI⁷¹², 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'EXONÉRATION DOIT ÊTRE REFUSÉ S'IL EXISTE UN RISQUE RÉEL QUE L'EXONÉRATION PUISSE À ELLE SEULE, DANS L'IMMÉDIAT OU DANS LE FUTUR, PROVOQUER DES DISTORSIONS DE CONCURRENCE⁷¹³. L'APPLICATION DE L'EXONÉRATION N'EST PAS SUBORDONNÉE À LA CONDITION QUE CES PRESTATIONS SOIENT FOURNIES POUR *TOUS* LES MEMBRES DE L'ASSOCIATION. IL SUFFIT QUELLES LE SOIENT POUR QUELQUES MEMBRES, VOIRE POUR UN SEUL⁷¹⁴. 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 1996⁷¹⁵.

5653,10

art. 44 § 2 13° C.T.V.A.

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

⁷¹²Voir Circ. n° 21 de 1990.

⁷¹³C.J.C.E., 20 novembre 2003, n° C-8/01, *Taksatorringen*, J.O.C.E., 10 janvier 2004, 7, 2.

⁷¹⁴C.J.C.E., 11 décembre 2008, n° C- 407/07, *Stichting Centraal begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, J.O.C.E., 7 février, n° 32, 8.

⁷¹⁵Rev. 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; *BTW-percentages*, 371, 18; NEVELS-TEEN, L. et HELLEPUTTE, C.-A., «Association de frais et TVA: 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.

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 EXEMPTÉE⁷¹⁶.

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 DIRECTIVE⁷¹⁷.

§ 2. AUTRES EXEMPTIONS

1. Avocats, {xe "Notaires"}notaires, {xe "Huissier de justice (immunisation TVA)}huissiers

5654

art. 44 § 1^{er} 1° C.T.V.A.

LES SERVICES DES NOTAIRES, DES {XE "AVOCATS (EXEMPTIONS TVA)}AVOCATS (MÊME GROUPEÉS SOUS LA FORME D'UNE SOCIÉTÉ CIVILE) ET DES HUISSIERS DE JUSTICE SONT EXEMPTÉS.

AVANT L'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA CIRCULAIRE N° 4/2000, SEULS LES AVOCATS INSCRITS AUPRÈS D'UN BARREAU BELGE BÉNÉFICIAIENT DE L'EXEMPTION. EN REVANCHE, LORSQU'IL Y A MAJORITÉ DES MEMBRES D'UNE SOCIÉTÉ D'AVOCATS ÉTAIT REPRÉSENTÉE PAR DES AVOCATS QUI N'ÉTAIENT PAS INSCRITS AUPRÈS D'UN BARREAU BELGE, LES SERVICES D'UNE TELLE SOCIÉTÉ QUI AGISSAIT EN TANT QUE TELLE, VIS-À-VIS DE SES CLIENTS, N'ÉTAIENT PAS EXEMPTÉS⁷¹⁸.

VU LA POSITION PRÉCITÉE, LA BELGIQUE A ÉTÉ MISE EN DEMEURE PAR LA COMMISSION EUROPÉENNE POUR ATTEINDRE À LA LIBRE CIRCULATION DES SERVICES. LE NOUVEAU RÉGIME FAIT LA DISTINCTION ENTRE LES AVOCATS PERSONNES PHYSIQUES ET LES SOCIÉTÉS D'AVOCATS.

⁷¹⁶C.J.C.E., 22 octobre 2009, aff. C-09/1234, *Swiss Re*, *F.J.F.*, N° 2010/220, *J.O.C.E.*, 5 décembre 2009, n° 297, 10, *T.F.R.*, 2010, n° 373, 50.

⁷¹⁷C.J.C.E., 25 juin 1997, n° C-45/95, *Commission c. Italie*, *Rec.*, I-3605.

⁷¹⁸Déc., 19 mars 1997, n° E.T. 85.958, *Rev. T.V.A.*, n° 128, 420; Déc. n° E.T. 96.693, 5 octobre 1998, *Rev. T.V.A.*, n° 140, 28; Circ. n° 4/2000 du 9 novembre 2000; *Doc. parl.*, Sénat, 15 février 2001, p. 69; *Q.R.*, Sénat, 2000-01, n° 2-35, 15 mai 2001, 1715; *Fiscologue*, n° 783, 6; *Fiscologue*, n° 796, p. 1; *Fiscologue*, n° 810, 5.

a. Avocats personnes physiques

ENTRENT EN CONSIDÉRATION POUR L'EXONÉRATION:

- LES AVOCATS ÉTABLIS EN BELGIQUE ET INSCRITS AUPRÈS D'UN BARREAU BELGE;
- LES AVOCATS ÉTABLIS DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE UE ET INSCRITS AUPRÈS D'UN BARREAU OU D'UNE ORGANISATION PROFESSIONNELLE ANALOGUE DE CET ETAT MEMBRE UE ET QUI Y SONT HABILITÉS À PORTER LE TITRE CORRESPONDANT À CELUI D'AVOCAT EN BELGIQUE;
- LES AVOCATS ÉTABLIS EN DEHORS DE L'UE, ET INSCRITS À UN BARREAU BELGE OU À UN BARREAU OU UNE ORGANISATION PROFESSIONNELLE ANALOGUE D'UN AUTRE ETAT MEMBRE UE.

CE NOUVEAU RÉGIME ENTRE EN VIGUEUR, (I) SOIT AVEC EFFET RÉTROACTIF EN CE QUI CONCERNE LES AVOCATS ÉTRANGERS QUI EFFECTUENT OCCASIONNELLEMENT DES PRESTATIONS EN BELGIQUE, (II) SOIT À PARTIR DU 30 DÉCEMBRE 2001, EN CE QUI CONCERNE LES AVOCATS ÉTABLIS EN BELGIQUE QUI ONT OBTENU LEUR QUALIFICATION PROFESSIONNELLE À L'ÉTRANGER⁷¹⁹.

b. Sociétés d'avocats

IL FAUT FAIRE UNE DISTINCTION ENTRE, D'UNE PART, LES SOCIÉTÉS CIVILES D'AVOCATS ÉTABLIES EN BELGIQUE ET, D'AUTRE PART, L'ÉTABLISSEMENT STABLE BELGE D'UNE SOCIÉTÉ D'AVOCATS ÉTABLIE À L'ÉTRANGER.

LA PREMIÈRE CATÉGORIE POURRA BÉNÉFICIER DE L'EXONÉRATION DÈS QUE LA MAJORITÉ DES AVOCATS-ASSOCIÉS DE L'ÉTABLISSEMENT EST INSCRITE À UN BARREAU BELGE OU À UN BARREAU OU UNE ORGANISATION PROFESSIONNELLE ANALOGUE D'UN AUTRE ETAT MEMBRE UE.

LA DEUXIÈME CATÉGORIE POURRA BÉNÉFICIER, SOUS LA MÊME CONDITION, DE L'EXONÉRATION, MAIS ÉTANT ENTENDU QUE POUR LA DÉTERMINATION DE LA MAJORITÉ DES ASSOCIÉS, ON TIENDRA COMPTE DE TOUS LES AVOCATS ASSOCIÉS DE LA SOCIÉTÉ ÉTRANGÈRE AINSI QUE DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE EN BELGIQUE⁷²⁰.

⁷¹⁹L'entrée en vigueur de la loi du 22 novembre 2001, *M.B.*, 20 décembre 2001 Les avocats qui ressortissent d'un autre Etat membre UE et qui sont établis en Belgique sont désormais obligés de s'inscrire sur ce qu'on appelle la liste E, auprès d'un barreau belge; voir VANDERSTICHELEN, B., «Services prestés par des avocats - Aperçu général», *R.G.F.*, 2004, n° 6-7, 13-16.

⁷²⁰*Q.R.*, Ch., 2005-2006, n°123, 24118-24119, *Q.* n° 1292, Wathélet, 12 mai 2006.

2. Opérations portant sur des immeubles

- BIBLIOGRAPHIE – *RÉPERTOIRE NOTARIAL*, V, «EMPHYTÉOSE-SUPERFICIE-LEASING IMMOBILIER».
- 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'ESSE, BRUXELLES, BRUYLANT 1987.
 - 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.
 - 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.
 - 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.
 - 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, 94/5.
 - LEJOLY, R., ET SCHMITZ, E., «IMMEUBLES ET T.V.A.», *ACTUALITÉS EN BREF T.V.A.*, *G.P.F.* VII, N° 95/19 DU 20 DÉCEMBRE 1995.
 - 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.
 - GIJSEN, F. ET VAN HENCXTHOVEN, W., «BOUWKOOP 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.
 - VAN DER PAAL, J., «TERBESCHIKKINGSTELLING EN ONROERENDE VERHUUR INZAKE B.T.W.», *A.F.T.*, 1998, 257.
 - 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, II.
 - PANIS, W., «DE BTW-VRIJSTELLING VOOR ONROERENDE VERHUUR: KENMERKEN, UITSLUITINGEN EN ALTERNATIEVEN», *T.F.R.*, 2005, 60-86.

5655

art. 44 § 3 1° a) C.T.V.A.

1. EST EXEMPTÉE DE {XE "CESSION D' UN BIEN IMMOBILIER – TVA"}T.V.A. PAR L'ARTICLE 4, § 3, 1^o, 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.⁷²¹ (VOIR N^{OS} 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^o 5217).

LA LIVRAISON D'UN TERRAIN SUR LEQUEL EST ENCORE IMPLANTÉ UN BÂTIMENT VÉTUSTE QUI DOIT ÊTRE DÉMOLI, AFIN QUE SOIT ÉRIGÉE À SON EMPLACEMENT UNE NOUVELLE CONSTRUCTION, ET DONT LA DÉMOLITION À CETTE FIN, ASSUMÉE PAR LE VENDEUR, A DÉJÀ COMMENCÉ AVANT CETTE LIVRAISON 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 TERRAIN⁷²².

art. 44 § 3 1^o b) C.T.V.A.

2. SONT EXEMPTÉES PAR L'ARTICLE 44, § 3, 1^o, 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 LORSQUELLES 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

⁷²¹Circ. n^o AFZ/2001-1292-N (AFZ 24/2002 – E.T. 103.009).

⁷²²C.J.C.E., aff. Don Bosco Onroerend Goed BV c. Staatssecretaris van Financiën, n^o C-461/08, dd. 19 novembre 2009, F.J.F., N^o 2010/70.

- 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.

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 N° 5217).

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 ASSIMILÉE À UNE LOCATION OU UN AFFERMAGE EXEMPTÉ DE LA T.V.A., N'EST PAS NON PLUS CONTRAIRE À LA SIXIÈME DIRECTIVE⁷²³.

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 TAXÉE⁷²⁴. 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 BÂTIMENT⁷²⁵.

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.⁷²⁶.

⁷²³C.J.C.E., 4 octobre 2001, n° C-326/99, *Stichting Goed Wonen*, non encore publié; *F.J.F.*, N° 2008/ 154.

⁷²⁴Cass., 11 octobre 2002, *Fisc. Act.*, 2002, n° 39, 1.

⁷²⁵Info 27 juillet 2004, informations et communications (AFER-TVA).

⁷²⁶Trib. Bruxelles, 9 septembre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/295.

3. SONT EXEMPTÉS DE T.V.A. PAR L'ARTICLE 44, § 3, 2° DU C.T.V.A.:
L'AFFERMAGE, LA LOCATION ET LA CESSIION DE BAIL DE BIENS
IMMEUBLES PAR NATURE.

CEPENDANT, CETTE EXEMPTION NE CONCERNE QUE LES CESSIIONS DE BAUX⁷²⁷
QUI SONT EUX-MÊMES EXEMPTÉS DE LA T.V.A.

LA NOTION DE MISE EN LOCATION D'UN {XE "BIENS IMMOBILIERS – BAIL"}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 RÉMUNÉ-
RATION, LE DROIT D'OCCUPER UN IMMEUBLE COMME SIL EN ÉTAIT PROPRIÉ-
TAIRE 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 ES-
SENTIELLEMENT 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 EXEMPTÉE⁷²⁸. 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 COMPLÈTENT⁷²⁹. LA
FOURNITURE DE PRESTATIONS SUPPLÉMENTAIRES N'A PAS POUR EFFET DE
SORTIR AUTOMATIQUÉMENT LE CONTRAT DU CHAMP D'APPLICATION DE
L'EXONÉRATION POUR LOCATION IMMOBILIÈRE⁷³⁰.

L'USAGE DE TELS BIENS SOUS LES CONDITIONS DE L'ARTICLE 19, § 1^{ER} DU C.T.V.A.
(C.F. À DES FINS PRIVÉES), NE PEUT ÊTRE CONSIDÉRÉ, SELON LA COUR DE JUSTICE,
COMME UNE LOCATION IMMOBILIÈRE EXONÉRÉE⁷³¹. 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 PER-
SONNEL OU SI L'HABITATION EST MISE À DISPOSITION PAR UNE PERSONNE
MORALE⁷³². 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 PEU-
VENT DEVENIR NÉCESSAIRE NE DEVRAIT PAS REMETTRE EN CAUSE
L'APPLICATION DE L'EXEMPTION DANS LA MESURE OÙ LE BAILLEUR NE PREND
AUCUNE PART ACTIVE DANS LA GESTION OU L'UTILISATION DE L'IMMEUBLE
DONNÉ EN LOCATION⁷³³.

⁷²⁷C.R.I., Commission des Finances et du Budget de la chambre, 18 mars 2009, 12.

⁷²⁸C.J.C.E., 18 novembre 2004, n° C-284/03, *Temco Europe SA, T.F.R.*, 2005, 87-92
avec note PEETERS, B.

⁷²⁹C.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,*
Fiscologue, n° 819, 5.

⁷³⁰Cass., 4 juin 2010, www.cass.be.

⁷³¹C.J.C.E., 8 mai 2003, n° C- 296/00, *Wolfgang Seeling; A.F.T.*, 2004, 2, 75.

⁷³²Circ. n° A.F.E.R. 5/2005 (E.T. 108 691) du 31 janvier 2005; Circ. 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, Pielers.

⁷³³Q.R., Chambre, 2007-2008, n° 034, p. 8504-8505, Q. n°295, Brotcrocne, 24 juillet
2008.

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.⁷³⁴.

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 SUPPRIMÉE⁷³⁵. CONSTITUENT DES BIENS IMMEUBLES, LES BIENS QUI SONT COMPOSÉS DE CONSTRUCTIONS INCORPORÉES AU SOL, QUI NE SONT PAS AISÉMENT DÉMONTABLES ET DÉPLAÇABLES⁷³⁶.

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»⁷³⁷.

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 DROIT⁷³⁸.

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'IMMEUBLE⁷³⁹. DANS LE MÊME SENS EN CE QUI CONCERNE LA LOCATION D'UN FONDS DE COMMERCE⁷⁴⁰.

SONT TAXABLES:

- 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'EXONÉRATION POUR «LOCATION DE BIENS IMMEUBLES» SI ELLES SONT ÉTROITEMENT

⁷³⁴Q.R., Ch. repr., 1992-1993, 4426, Q. n° 421, de Clippele, 5 février 1993.

⁷³⁵Q.R., Ch. repr., 1992-1993, 4426, Q. n° 421, de Clippele, 5 février 1993.

⁷³⁶C.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, *Fiscologue*, 2003, n° 880, 13.

⁷³⁷C.J.C.E., 25 octobre 2007, n° C-174/06, *CO.GE.P. Srl.*; Déc. E.T. n° 110.771 du 22 novembre 2006 en matière de concessions domaniales portuaires et aéroportuaires.

⁷³⁸C.J.C.E., 6 décembre 2007, n° C-451/06, *Gabriele Walderdorff*.

⁷³⁹Gand, 22 avril 2008, *Fisc. Act.*, n° 25, p.6-9, 3 juillet 2008.

⁷⁴⁰Gand, 24 février 2009 in *Courrier fiscal* 09/491, p. 491- 496.

LIÉES À LA LOCATION DE BIENS IMMEUBLES DESTINÉS À UN AUTRE USAGE⁷⁴¹.

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 CAMPING⁷⁴².

LA LOCATION D'UN EMPLACEMENT POUR BATEAU DANS UN PORT DE PLAISANCE EST QUALIFIÉE COMME LA LOCATION D'EMPLACEMENT POUR LE STATIONNEMENT DE VÉHICULES⁷⁴³,

- LA MISE À DISPOSITION D'UN EMPLACEMENT POUR ENTREPOSAGE D'UN 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 BIENS⁷⁴⁴. L'EXONÉRATION 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 POSSIBLE⁷⁴⁵. LE JUGE N'EST PAS LIÉ PAR LA TERMINOLOGIE UTILISÉE PAR LES PARTIES POUR L'APPLICATION DU RÉGIME FISCAL MAIS IL DOIT TENIR

⁷⁴¹C.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.

⁷⁴²Q.R., *Ch. repr.*, 1992-1993, 2 mars 1993, 5585, *Q. n° 456*, de Clippele.

⁷⁴³C.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.

⁷⁴⁴Déc. 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.

⁷⁴⁵*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.

COMPTE DE L'INTENTION COMMUNE DES PARTIES CONCERNÉES⁷⁴⁶;

- 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.⁷⁴⁷;
- LA FOURNITURE DE LOGEMENTS MEUBLÉS DANS LES {XE "HÔTEL"}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 ÉTAT 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 HÔTELIER⁷⁴⁸.

CEPENDANT, LA MISE À DISPOSITION D'UNE INFRASTRUCTURE HÔTELIÈRE DOIT ÊTRE CONSIDÉRÉE COMME UNE LOCATION IMMOBILIÈRE⁷⁴⁹.

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 DU PETIT DÉJEUNER DANS LES CHAMBRES OU DANS LA SALLE À MANGER DE L'ÉTABLISSEMENT⁷⁵⁰;

- LA {XE "LOCATION-FINANCEMENT IMMOBILIÈRE"}LOCATION-FINANCEMENT IMMOBILIÈRE, E {XE "LEASING"}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

⁷⁴⁶Anvers, 21 mars 2006, *Fisc. Koer.*, 2006, 642.

⁷⁴⁷Trib. 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.

⁷⁴⁸C.J.C.E., 12 février 1998, n° C-346/95, *E. Blasi, Rec.*, I-481.

⁷⁴⁹Gand, 8 septembre 2009, non publié.

⁷⁵⁰Q.R., Sénat, 2 juillet 2002, n° 2-56, 3083, Q. n° 1865, Nyssens, 4 février 2002.

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'ACHAT⁷⁵¹), L'A.R. N° 30 A ÉTÉ ADAPTÉ À PARTIR DU 27 JANVIER 2005⁷⁵². 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. COMMENTAIRE DES CONSÉQUENCES DE L'ADAPTATION DU TAUX D'INTÉRÊT ET/OU DU PRIX DE L'OPTION DANS LE CADRE D'UNE LOCATION-FINANCEMENT IMMOBILIÈRE⁷⁵³;

- LA CESSION À TITRE ONÉREUX, D'UN {XE "CONTRAT DE LEASING"} CONTRAT DE LEASING VISÉ À L'ARTICLE 44, § 3, 2°, B), DU CODE, CONSTITUE UNE PRESTATION DE SERVICES SOUMISE À LA TAXE⁷⁵⁴;
- LA LOCATION DE COFFRES-FORTS;
- LA LOCATION D'OUTILLAGES ET DE MACHINES FIXÉS À DE-MEURE⁷⁵⁵;
- LA MISE À DISPOSITION DE BIENS IMMEUBLES PAR NATURE DANS LE CADRE DE L'EXPLOITATION DES PORTS, DES VOIES NAVIGABLES ET DES AÉROPORTS.

AU SUJET DE LA LOCATION IMMOBILIÈRE AVEC PRESTATIONS DE SERVICES COMPLÉMENTAIRES, VOIR⁷⁵⁶.

SELON L'ADMINISTRATION, TOUTE MISE À DISPOSITION D'UN IMMEUBLE EST UNE OPÉRATION EXEMPTÉE⁷⁵⁷. TOUTEFOIS, CETTE NOTION EST SOUVENT DIFFICILE À DISTINGUER D'AUTRES OPÉRATIONS TAXABLES TELLES QUE LA CON-CESSION DU DROIT D'EXERCER UNE ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE, DE

⁷⁵¹Voir à ce propos Q.R., Ch., 1999-2000, n° 31, 3649-3650, Q. n° 251, Leterme; 3 mars 2000 Q.R., Ch., 2000-2001, n° 48, 5705-5707, Q. n° 412, Leterme; 3 juillet 2000, Q.R., Ch., 2002-2003, n° 163, 21004-21007, Q. n° 1219, Moerman 24 janvier 2003.

⁷⁵²A.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*, Larquier, 2007.

⁷⁵³Voir Trib. Bruxelles, 26 novembre 2003, *Fiscologue*, n° 931, 12; *Fiscologue*, n° 766, 7; Q.R., Ch., 1999-2000, n° 38, 4494; Anvers, 18 mai 2010, *Fiscologue*, 2010, n° 1211, 2.

⁷⁵⁴Circ. n° 10, 2007, point 77.

⁷⁵⁵Art. 13 B b), 3) de la Sixième Directive T.V.A.

⁷⁵⁶Déc. n° E.T. 15928 du 17 février 2005; Anvers, 13 mai 2008, *Fiscologue*, 3 octobre 2008; C.J.C.E., 11 juin 2009, n° C-572/07, *RLRE Tellmer Property sro*, J.O.C.E., 1 août 2009, n° 180, 12.

⁷⁵⁷Q.R., Ch. repr., 1993-1994, 10880, Q. n° 934, de Clippele, 25 février 1994; Q.R., Ch. repr., 1994-1995, 14610, Q. n° 1270, de Clippele, 3 novembre 1994; Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-35, 1712, n° 1183, 5 mars 2001, de Clippele.

L'ENTREPOSAGE OU DE LA CONCESSION D'OCCUPATION PRÉCAIRE, L'OCCUPATION DE *BUSINESS CENTER*, ETC. CETTE MATIÈRE OFFRE DES POSSIBILITÉS IMPORTANTES DE PLANIFICATION FISCALE 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'EXONÉRATION, 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.⁷⁵⁸

LA JURISPRUDENCE ULTÉRIEURE S'EST RALLIÉE À CETTE POSITION. UN AUTRE ARRÊT DE LA COUR D'APPEL À GAND MONTRE 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 SERVICES⁷⁵⁹. AU SUJET DES CONTRATS EN MATIÈRE D'EXPLOITATION D'HÔTELS, DE RESTAURANTS, VOIR TRIB. BRUGES⁷⁶⁰.

LA JURISPRUDENCE DE LA COUR DE JUSTICE DANS L'AFFAIRE *TEMCO EUROPE* A TOUTEFOIS MONTRÉ QU'ON NE PEUT PAS ÉVITER SANS PLUS LES CONSÉQUENCES NÉGATIVES DE L'EXONÉRATION 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 BÂTIMENT⁷⁶¹.

4. LA LOI DU 6 JUILLET 1994 A SUPPRIMÉ L'ARTICLE 44, § 3, 2^O, 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. À 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 VIGUEUR⁷⁶².

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'EXONÉRATION DE LA TAXATION POUR LES OPÉRATIONS D'AFFERMAGE ET DE LOCATION DE BIENS IMMOBILIERS. IL REVIENT À LA

⁷⁵⁸Gand, 8 novembre 2000, *T.F.R.*, 2001, avec note STAS, D., confirmé une fois encore par Trib. Bruxelles, 29 novembre 2000, *Fiscologue*, n° 787, 5; Trib. Bruges, 9 avril 2001, *BTW-percentages*, n° 367, 20; Trib. Bruges, 4 septembre 2001, *Cour. fisc.*, 2000, n° 17, 489.

⁷⁵⁹Gand, 30 mars 2004, *T.F.R.*, 2004, 977- 982 avec note LIBERT, 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.

⁷⁶⁰Trib. Bruges, 28 juin 2004, *Fiscologue*, 949, 12; Trib. Gand, 18 décembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/204; Trib. Bruges, 18 juin 2003, *F.J.F.*, N° 2004/116.

⁷⁶¹C.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., 2004-2005, n° 773, 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.

⁷⁶²Cass., 2 juin 2005, www.cass.be.

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 ADOPTÉ⁷⁶³.

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.⁷⁶⁴.

- SEULES LES PERSONNES PHYSIQUES PEUVENT AVOIR LA QUALITÉ D'AUTEUR⁷⁶⁵.
- UN CONTRAT D'ÉDITION SOUS-ENTEND L'OBLIGATION DE PUBLICATION⁷⁶⁶.
- JOURNALISTES INDÉPENDANTS ET CORRESPONDANTS DE QUOTIDIENS⁷⁶⁷.

4. Services financiers

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 FINANCIÈRE PRESTATIES IN DE EUROPESE B.T.W.* KUIWER, FISCALE MONOGRAFIEËN, N° 3, 1992, DEVENTER, KUIWER.
- 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.
- DE WIT, G. ET VANDEMAELE, J., «BELGIAN COORDINATION CENTER AND VAT», *INTERTAX*, 1996, 168.

⁷⁶³C.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*.

⁷⁶⁴Q.R., Chambre, 2009-2010, n° 102, p. 93-84, Q. n° 108, *Brotcorne*, 16 décembre 2009.

⁷⁶⁵Rev. T.V.A., 1973, n° 11, Déc. n° 366; Trib. Bruxelles, 14 octobre 1988, *Cour. fisc.*, 1989, 89, 124.

⁷⁶⁶Rev. T.V.A., 1988, n° 83, Déc. n° 882.

⁷⁶⁷Circ. n° 8 de 1993.

- ACARD, C. ET NOUGAGYREDE, D., «FISCALITÉ DES PRODUITS DÉRIVÉS», *EFE*, 1996.
- NEVELSTEEN, L. ET VAN DEN PLAS, R., «COLLECTIEVE BELEGGING-SINSTELLINGEN 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.

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).

5658

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 COURTIER 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'EXONÉRATION DES OPÉRATIONS D'ASSURANCE AUX SEULES PRESTATIONS EFFECTUÉES PAR LES ASSUREURS AUTORISÉS PAR LE DROIT NATIONAL À EXERCER L'ACTIVITÉ D'ASSUREUR⁷⁶⁸. L'ENGAGEMENT D'UNE COMPAGNIE D'ASSURANCES D'EXERCER, EN CONTREPARTIE D'UNE RÉMUNÉRATION, LES ACTIVITÉS D'UNE FILIALE, NE CONSTITUE PAS UNE OPÉRATION D'ASSURANCE EXEMPTÉE DE LA T.V.A.⁷⁶⁹. LORSQU'UNE SOCIÉTÉ DE LEASING INTERVIENT DANS LES DOMMAGES AUX VÉHICULES QUELLE DONNE EN LOCATION, À CONCURRENTÉ DE LA FRANCHISE DE L'ASSURANCE COUVRANT LA RESPONSABILITÉ CIVILE, CETTE SOCIÉTÉ DE LEASING EFFECTUE DES OPÉRATIONS D'ASSURANCE EXEMPTÉES⁷⁷⁰.

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

⁷⁶⁸C.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.

⁷⁶⁹C.J.C.E., 8 mars 2001, n° C-240/99, *Försäkningsaktiebolaget Skandia*.

⁷⁷⁰Bruxelles, 25 mars 2004, T.F.R., 2004, 1073-1075 avec note VANBIERVLIET, F.

SOMME D'ARGENT, CETTE PRESTATION POUVANT AUSSI ÊTRE CONSTITUÉE PAR DES ACTIVITÉS D'ASSISTANCE, SOIT EN ESPÈCES, SOIT EN NATURE⁷⁷¹.

L'EXONÉRATION DES «PRESTATIONS DE SERVICES AFFÉRENTES À DES OPÉRATIONS D'ASSURANCE» (SIXIÈME DIRECTIVE, COURTIER 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'EXONÉRATION NE S'APPLIQUE DONC PAS À UNE ENTREPRISE QUI EXERCE LES ACTIVITÉS DE «BACK OFFICE» D'UN ASSUREUR⁷⁷².

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.⁷⁷³.

POUR LES PRESTATIONS FOURNIES PAR LES COURTIERS OU LES MANDATAIRES, VEUILLEZ VOUS RÉFÉRER À LA DÉCISION SUIVANTE⁷⁷⁴.

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'ASSURANCES⁷⁷⁵.

art. 44 § 3 5°

C.T.V.A.

2. L'OCTROI ET LA NÉGOCIATION DE «CRÉDITS» 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 EXONÉRÉ⁷⁷⁶.

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 CRÉDITS EXONÉRÉE SI, À LA LUMIÈRE DES ÉLÉMENTS D'INTERPRÉTATION QUI PRÉCÉDENT, LA PRESTATION DE NÉGOCIATION DE CRÉDITS OFFERTE PAR LEDIT ASSUJETTI DOIT ÊTRE CONSIDÉRÉE COMME ÉTANT LA PRESTATION PRINCIPALE À LAQUELLE LA PRESTATION DE CONSEIL

⁷⁷¹C.J.C.E., 7 décembre 2006, n° C-13/06, *Commission des Communautés européennes c. République hellénique*; F.J.F., N° 2008/128.

⁷⁷²C.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 HENRION, S.; Déc. n° E.T. 103.851/2 du 14 novembre 2006.

⁷⁷³C.J.C.E., 3 avril 2008, n° C-124/07, *J.C.M. Beheer BV; Moons 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.

⁷⁷⁴Déc. n° E.T. 103.851/3 du 20 janvier 2007.

⁷⁷⁵C.J.C.E., 22 octobre 2009, aff. C-09/1234, *Swiss Re.*

⁷⁷⁶C.J.C.E., 27 octobre 1993, n° C-281/91, *Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf, Rec.*, I-5405; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109; F.J.F., N° 1994/71.

PATRIMONIAL EST ACCESSOIRE, DE SORTE QUE CETTE DERNIÈRE PARTAGE LE SORT FISCAL DE LA PREMIÈRE⁷⁷⁷. 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 EXONÉRÉE⁷⁷⁸.

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 IMMEUBLE⁷⁷⁹.

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 EXEMPTÉES⁷⁸⁰.

L'AFFACTURAGE, AVEC OU SANS RECOUVREMENT, EST UNE PRESTATION DE SERVICE QUI NE TOMBE PAS SOUS L'EXONÉRATION. IL FAUT EN EFFET CONSIDÉRER LE FACTORING COMME LE RECOUVREMENT DE CRÉANCES, CE QUI L'EXCLUT EXPLICITEMENT DE L'EXONÉRATION⁷⁸¹. LES AVARICES DE FONDS PAR DES SOCIÉTÉS DE FACTORING À LEURS CLIENTS DOIVENT PAR CONTRE ÊTRE CONSIDÉRÉES COMME DES OPÉRATIONS DE CRÉDIT DISTINCTES ET INDÉPENDANTES QUI SONT EXEMPTÉES DE LA T.V.A.⁷⁸². VOIR ÉGALEMENT⁷⁸³.

LES BUREAUX DE RECOUVREMENT DE CRÉANCES⁷⁸⁴.

LE TRANSFERT DÉFINITIF OU TEMPORAIRE DES DROITS AUX PAIEMENT DES AIDES AUX REVENUS DES AGRICULTEURS PRÉVUES PAR LA POLITIQUE AGRICOLE COMMUNE ENTRE DEUX EXPLOITANTS AGRICOLES S'ANALYSE COMME UNE CESSION DE CRÉANCE EXEMPTÉE⁷⁸⁵.

⁷⁷⁷C.J.C.E., 21 juin 2007, n° C-453/05, *Volker Ludwig*; F.J.F., N° 2008/155.

⁷⁷⁸C.J.C.E., 21 juin 2007, n° C-453/05, *Volker Ludwig*; F.J.F., N° 2008/155.

⁷⁷⁹C.J.C.E., 19 avril 2007, n° C-455/05, *Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH*.

⁷⁸⁰C.J.C.E., 11 juillet 1996, n° C-306/94, *Régie dauphinoise, Rec.*, I- 3695.

⁷⁸¹C.J.C.E., 2 juin 2003, n° C-305/01, *Finanzamt Gro-Gerau c. MKG-Kraftfahrzeugfactory 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.

⁷⁸²Déc. n° E.T. 106.246 du 1^{er} avril 2005, *Q.R.*, Ch., 2004-2005, n° 69, 18 janvier 2005, 11457-11457, *Q.* n° 604, *Viseur*.

⁷⁸³PHILIPPE, D.-E., «Le régime fiscal du contrat de factoring», *R.G.F.*, 2009, n° 9, 14.

⁷⁸⁴Déc. n° 300.270 du 18 décembre 2003.

⁷⁸⁵Déc. 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, EN-REGISTRE 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 PERÇOIVE UNE RÉMUNÉRATION SOUS LA FORME D'UNE COMMISSION DE LA PART DE SON MANDANT EN RÉMUNÉRATION DE CETTE ACTIVITÉ»⁷⁸⁶.

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'EXONÉRATION 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 QUELLES SONT SPÉCIFIQUES ET ESSENTIELLES POUR LES OPÉRATIONS EXONÉRÉES⁷⁸⁷.

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 QUELLE 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 FINANCIERS⁷⁸⁸.

⁷⁸⁶C.J.C.E., n° C-231/07, C-232/07, *Tiercé Ladbroke SA Derby SA*, 14 mai 2008.

⁷⁸⁷C.J.C.E., 5 juin 1997, n° C-2/95, *Sparekassernes Datacenter, Rec.*, I-3017.

⁷⁸⁸C.J.C.E., 5 juin 1997, n° C-2/96, *Sparekassernes Datacenter, Rec.*, I-3017.

art. 44 § 3 9°

C.T.V.A.

6. LES OPÉRATIONS, Y COMPRIS LA NÉGOCIATION, PORTANT SUR LES DEVICES, 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 PAYEMENT 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 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.⁷⁸⁹. CETTE POSITION EST CONTESTABLE (Cf. N° 5915)⁷⁹⁰. 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.⁷⁹¹.

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.⁷⁹².

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 TVA, EN VUE DE CÉDER DES TITRES D'AUTRES SOCIÉTÉS QUELLE DÉTIENT EN PORTEFEUILLE, N'EST PAS DÉDUCTIBLE, ENCORE QUE LE PRODUIT DE LA VENTE DE CES TITRES SERVIRAIT AUSSI TÔT À L'EXERCICE DE L'ACTIVITÉ IMPOSABLE DE L'ENTREPRISE CÉDANTE. CEPENDANT, SIL PEUT ÊTRE DÉMONTRÉ QUE LES FRAIS EXPOSÉS POUR UNE OPÉRATION EXONÉRÉE NE

⁷⁸⁹Manuel T.V.A., n° 336; Q.R., Ch. repr., 1997-1998, n° 145, 19957, Q. n° 1335, Michel; Q.R., Ch. repr., 2000-2001, n° 75, 8464. Q. n° 525, Desimpel, 29 novembre 2000.

⁷⁹⁰Cf. Trib. adm. Poitiers, 25 février 1999, R.G.F., 1999, 27/6.

⁷⁹¹C.J.C.E., 27 septembre 2001, n° C-16/00, *Cibo Participations SA*, T.F.R., 212, 1148, avec note STAS, D.

⁷⁹²Q.R., Ch. repr., 1996-1997, n° 66, 20 janvier 1997, 8810, Q. n° 652, Michel, Rev. T.V.A., n° 127, 295.

SONT PAS INCORPORÉS DANS LE PRIX DEMANDÉ POUR L'OPÉRATION EXONÉRÉE, ET DONC INVERSÉMENT, QU'ILS FONT PARTIE DES FRAIS GÉNÉRAUX COMPRIS DANS LE PRIX D'OPÉRATIONS TAXABLES, LA TVA EST DANS CE CAS DÉDUCTIBLE⁷⁹³.

LES TERMES «OPÉRATIONS PORTANT SUR LES TITRES» VISENT DES OPÉRATIONS SUSCEPTIBLES DE CRÉER, DE MODIFIER OU D'ÉTENDRE 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 ÉMETTRE⁷⁹⁴.

ARTICLE 13A, AL. 2, SUBIN DE LA SIXIÈME DIRECTIVE N'EXCLUT PAS QU'UN SOLISTE RELÈVE DE LA NOTION «AUTRES ÉTABLISSEMENTS CULTURELS RECONNUS»⁷⁹⁵.

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.⁷⁹⁶.

LA DÉCISION N° ET. 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 QU'IL EST INCORRECT D'ENCORE LES CONSIDÉRER COMME DES TITRES NÉGOCIABLES. CETTE DÉCISION EST ENTRÉE EN VIGUEUR LE 1^{ER} AVRIL 2008⁷⁹⁷. LES CERTIFICATS D'ÉNERGIE THERMIQUE OU DE COGÉNÉRATION DOIVENT ÊTRE TRAITÉS DE LA MÊME MANIÈRE QUE LES CERTIFICATS VERTS⁷⁹⁸.

art. 44 § 3 11° C.T.V.A.

8. LES OPÉRATIONS EFFECTUÉES PAR LES {XE "ORGANISMES DE PLACEMENT COLLECTIF"}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.⁷⁹⁹).

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;

⁷⁹³Q.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.

⁷⁹⁴C.J.C.E., 13 décembre 2001, n° C-235/00, *CSC Financial Services*, Q.R., Sénat, 2003-2004, n° 3-6, 8 août 2003, 422-423, Q. n° 3-5, Nyssens; *contra*: STAS, D. et HELLEPUTTE, C.A.H., «Emissions d'actions nouvelles et déductions de la T.V.A.», *Bank en Financieel Recht*, 2006/II, 107-113.

⁷⁹⁵C.J.C.E., 3 avril 2003, C-14400, Matthias Hoffmann, *F.J.F.*, N° 2004/ 253.

⁷⁹⁶Q.R., Chambre, 2003-2004, n° 13, 1812, Q. n° 16, Fournaux, 1^{ER} septembre 2003.

⁷⁹⁷Déc. n° E.T. 113.522 du 26 février 2008.

⁷⁹⁸Déc. n° E.T. 110.775/2 du 24 avril 2006.

⁷⁹⁹DE MUNTER, M., «Organismes de placement collectif: portée de l'exemption», *Fisco-logue*, 1998, n° 674, 5; NEVELSTEEN, L. et VAN DEN PLAS, R., «Collectieve beleggingsinstellingen en B.T.W.: een analyse», *A.F.T.*, n° 3, mars 2002, 125-140; *Circ. n° AAF 3* du 15 février 2007.

- LES SERVICES DE GESTION ADMINISTRATIVE;
- LES SERVICES MATÉRIELS ET TECHNIQUES⁸⁰⁰.

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 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.)⁸⁰¹.

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.⁸⁰². 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, VOIR⁸⁰³.

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 SUIVIT LE PRINCIPAL⁸⁰⁴.

LA PORTÉE DE L'EXONÉRATION 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 EN ÉGARD À LA JURISPRUDENCE EUROPÉENNE, AUX OFF. LA GESTION DES FONDS DE PENSION NE TOMBE PAS SOUS L'EXONÉRATION DE L'ARTICLE 44, § 3, 11° DU C.T.V.A.⁸⁰⁵.

⁸⁰⁰Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 1-40, Q., n° 650, de Clippele, 15 mai 2000.

⁸⁰¹C.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*; GASPARTO, B. et KIRSCH, S., «L'irrésistible exonération TVA des fonds d'investissement» Agafi, Luxembourg, septembre 2007; GASPARTO, B., KIRSCH, S. et LESAGE, Th., «Extension aux SICAR des règles de TVA relatives aux fonds d'investissement? Analyse à l'aune de la jurisprudence européenne», *ACE Magazine*, afl. 6.

⁸⁰²Q.R., Sénat, 1998-1999, n° 1-99, 5.246.

⁸⁰³Q.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.

⁸⁰⁴Voy. 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 OFF: het plaatje raakt ingevuld», *Fisc. Act.*, p 6-13, 8 octobre 2008.

⁸⁰⁵Q.R., Ch. repr. 2003-2004, n° 13, Q. n° 19, FOURNAUX, 1 septembre 2003.

5. Timbres-poste, {xe "Jeux et paris"}jeux et paris

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 PAR L'ARTICLE 1^{ER}, 2° DE L'A.R. N°45 DU 14 AVRIL 1993 ET ÉCHAPPE DONC À L'APPLICATION DE LA TAXE⁸⁰⁶. 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.⁸⁰⁷.

LES INTERMÉDIAIRES AGISSANT DANS DES PRISES DE PARIS NE PEUVENT PAS BÉNÉFICIER DE L'EXONÉRATION⁸⁰⁸. 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'EXONÉRATION DE LA T.V.A.⁸⁰⁹.

POUR UN COMMENTAIRE, VOIR CIRCULAIRE N° 6 DE 1994.

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. LORSQUELLE 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 EXONÉRATION EST CONTRAIRE AUX DISPOSITIONS DE LA SIXIÈME DIRECTIVE⁸¹⁰.

⁸⁰⁶Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 042, p. 11270, Q. n° 389, Brotcorne, 8 octobre 2008.

⁸⁰⁷Trib. Anvers, 7 décembre 2007, *La Lettre TVA*, 08/17- 2.

⁸⁰⁸Trib. Bruxelles, 28 février 2003, *Fiscologue*, 2003, n° 911, 11.

⁸⁰⁹C.J.C.E., 13 juillet 2006, n° C-89/05, *United Utilities plc*.

⁸¹⁰C.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.

6. Services postaux

5662,50

art. 44 § 3 14° C.T.V.A.

LA SA LA POSTE EST ASSUJETTIE À LA T.V.A. À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2005. L'ARTICLE 44, § 3, 14° DU C.T.V.A. INSTAURE À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2005 UNE EXONÉRATION POUR LES «SERVICES PUBLICS POSTAUX», CE SONT LES SERVICES POSTAUX QUI SONT CONFIEÉS À LA SA. LA POSTE EN TANT QUE «PRESTATAIRE DE SERVICE UNIVERSEL»⁸¹¹.

LA NOTION DE «SERVICES PUBLICS 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 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 MODIFIÉ PAR LA DIRECTIVE 2002/39/CE DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL, DU 10 JUIN 2002). PAR AILLEURS, L'EXONÉRATION 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 EFFECUTENT 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 INDIVIDUELLEMENT⁸¹².

§ 3. OPERATIONS EXEMPTÉES, MAIS TAXABLES SUR OPTION

- BIBLIOGRAPHIE – DE BROE, L., «ONROERENDE LEASING EN B.T.W.», *NOT. FISC. M.*, 1990, 237.
– VAUCAMPS, C., «LOCATION FINANCEMENT D'IMMEUBLES», *REC. GÉN. ENR. NOT.*, N° 21618.

⁸¹¹Loi-Programme du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002, deuxième édition; Déc. n° E.T. 76.901 du 7 janvier 2005.

⁸¹²C.J.C.E, 23 avril 2009, n° C-357/07, *TNT Post UK Ltd.*

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 {XE "CESSION D' UN BIEN IMMOBILIER - TVA"}T.V.A. PEUT ÊTRE LIMITÉE AUX BÂTIMENTS, À L'EXCLUSION DU SOL Y ATTENANT. 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 ATTENANT»⁸¹³. 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. À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2011. L'ADMINISTRATION CENTRALE VA COMMENTER DANS UNE DÉCISION LES MODALITÉS PRATIQUES DU RÉGIME MODIFIÉ⁸¹⁴;
- 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).

⁸¹³C.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.; VAN STEENWINCKEL, 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.

⁸¹⁴STAS, D., «Btw en terreinen: fiscus neemt weldra standpunt in», *Fisc. Act.*, 2010, n° 37, 1-4.

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-FINANCEMENT⁸¹⁵.

2. Opérations de paiement et d'encaissement

5664

LES OPÉRATIONS DE PAIEMENT ET D'ENCAISSEMENT, Y COMPRIS LA NÉGOCIATION SONT TAXABLES SUR OPTION⁸¹⁶.

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 MANDANT⁸¹⁷.

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

⁸¹⁵Circ. n° 10, 2007, point 53.

⁸¹⁶Pour les formalités voir Circ. n° 18 du 26 octobre 1979, Rev. T.V.A., 1980, n° 43, 23.

⁸¹⁷Circ. n° 3, 12 octobre 2000.

EXERCÉE PAR DES INTERMÉDIAIRES QUI N'AGISSENT PAS SOUS LES
CONDITIONS DE L'ARTICLE 13, § 2 DU C.T.V.A.



Septième partie

**{XE "DÉ DUCTION DE TAXE
ACQUITTÉE EN
AMONT"} DÉDUCTION {XE "TVA –
DROIT À LA DÉ DUCTION"} DE LA
TAXE**

Chapitre I

PRINCIPES GÉNÉRAUX

- BIBLIOGRAPHIE – DE NEEF, G., «ENKELE BESCHOUWINGEN BIJ HET RECHT OP B.T.W.-AFTREK», *FISCAAL PRAKTIJKBOEK 1995-96, INDIRECTE BELASTINGEN*, DIEGEM, KLUWER RECHTSWETENSCHAPPEN, 372.
- VANDENBERGHE, L., *AFTREK EN TERUGGAAF VAN B.T.W.*, ANVERS, INTERSENTIA, 1998.
 - PEETERS, H., «HET RECHT OP AFTREK VAN DE B.T.W.», *FISKOFOON*, 1994, N° 127, 195.
 - SEPULCHRE, V., «OUVERTURE DU DROIT À DÉDUCTION DE LA TVA 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 TVA 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.

5700

LA T.V.A. SE CARACTÉRISE ESSENTIELLEMENT PAR LE RÉGIME DES DÉDUCTIONS. IL VISE À SOULAGER 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 SUR LE PLAN DE CONCURRENCE, OBJECTIF MAJEUR DE LA T.V.A. A CHAQUE STADE DU CIRCUIT DE PRODUCTION OU DE COMMERCIALISATION, Y COMPRIS À CHAQUE FRANCHISSEMENT DE LA FRONTIÈRE DU PAYS DE CONSOMMATION, LA SOMME À VERSER AU FISC EST DÉTERMINÉE EN DÉDUCTION DU MONTANT DE LA TAXE PAYÉE AU STADE ANTÉRIEUR PAR LES FOURNISSEURS.

5701

art. 47 et 76 § 1^{er} C.T.V.A.

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)⁸¹⁸. POUR QUE LE DROIT À LA DÉDUCTION PUISSE NAÎTRE, IL EST IMPORTANT, PAR CONSÉQUENT, QUE L'INTÉRESSÉ AGISSE EN TANT QU'ASSUJETTI⁸¹⁹. 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 DÉDUCTION⁸²⁰.

LA RÉCUPÉRATION SE FAIT 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). SEULE LA DIFFÉRENCE ENTRE LA T.V.A. DUE ET LA T.V.A. DÉDUCTIBLE DOIT ÊTRE VERSÉE 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'ÉTAT (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° 31⁸²¹)⁸²². CETTE FORME DE RÉCUPÉRATION EXISTE AUSSI

⁸¹⁸Gand, 29 septembre 1986, *F.J.F.*, N° 1987/196, 344; voir aussi Gand, 26 mars 1987, *F.J.F.*, N° 1988/147.

⁸¹⁹C.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.

⁸²⁰C.J.C.E., 21 octobre 2010, aff. C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*.

⁸²¹Circ. n° 30, 5 décembre 1975, n° 6, 10 mars 1981, n° 4, 24 février 1988 et n° 1, 9 mars 1998.

⁸²²L'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.

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'AR. N° 3 DU 10 DÉCEMBRE 1969.

Chapitre II

**{XE "TVA – DROIT À LA DÉDUCTION –
NAISSANCE"}NAISSANCE DU DROIT À
DÉDUCTION**

§ 1. 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 EXPRESSEMENT PRÉVUS PAR LA DIRECTIVE⁸²³.

UN ASSUJETTI NE PEUT EXERCER SON DROIT À DÉDUCTION QUE SI LA TAXE CORRESPONDANT À L'OPÉRATION ANTÉRIEURE EST ELLE-MÊME DEVENUE EXIGIBLE. CE DROIT N'EST AUCUNEMENT LIÉ À LA RÉALISATION PRÉALABLE DE RECETTES TAXABLES.

EST UN ASSUJETTI POUVANT EN CONSÉQUENCE EXERCER DES DROITS À DÉDUCTION QUICONQUE ACCOMPLIT DES ACTES D'INVESTISSEMENT ÉTROITEMENT LIÉS ET NÉCESSAIRES À UNE ACTIVITÉ TAXABLE⁸²⁴.

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

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, Commission/Italie, T.F.R., 2009, n° 369, 865).

⁸²³C.J.C.E., 6 juillet 1995, n° C-62/93, *BP Soupergaz*, Rec., I-1883.

⁸²⁴C.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.

CETTE INTENTION N'EST PLUS PROUVÉE DÈS QU'IL EST ÉTABLI QUE L'ACTIVITÉ PROJETÉE A ÉCHOUÉ⁸²⁵. 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 DÉCLARATIONS⁸²⁶.

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 INTRODUEE 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).

§ 2. CONDITIONS DE FORME

1. Livraisons 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 {XE "FACTURE"}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'ÉTAT MEMBRE CONCERNÉ, EST CONSIDÉRÉ COMME EN TENANT LIEU⁸²⁷. UN FACTURE *PRO FORMA* N'EST, PAR CONSÉQUENT, PAS UN DOCUMENT SUR LA BASE DUQUEL LE DROIT À LA DÉDUCTION PEUT ÊTRE EXERCÉ⁸²⁸.
- 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.

⁸²⁵Gand, 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.

⁸²⁶C.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, Breitschl, 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° C-110/98 et C-147/98, Gabalfrisa, Rec., 1-1577; C.J.C.E., 3 mars 2005, n° C-32/03, I/S Fini H.

⁸²⁷C.J.C.E., 5 décembre 1996, n° 85/95, J. Reisdorf, Rev. T.V.A., n° 128, 476.

⁸²⁸Q.R., Chambre 2008-2009, n° 059, 86-89, Q. n° 276 CLAES, 2 février 2009.

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 PROUIVER 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 ULTÉRIEURES⁸²⁹.
- 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 FACTURE⁸³⁰.

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'AR. 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 PRESCRITES⁸³¹. 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.

5705

LES FACTURES DOIVENT ÊTRE SINCÈRES ET LA T.V.A. DOIT ÊTRE LÉGALEMENT DUE.

- FACTURE ANTIDATÉE⁸³².
- FACTURES FICTIVES⁸³³.
- 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 CA-

⁸²⁹C.J.C.E., 11 juin 1998, n^o 361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, Rec., I- 3495.

⁸³⁰C.J.C.E., 29 avril 2004, n^o C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*; F.J.F., N^o 2006/12.

⁸³¹C.J.C.E., 1^{er} avril 2004, n^o C-90/92, *Bockemühl*.

⁸³²Voir Anvers, 26 mars 1985, F.J.F., N^o 1985/148; Rev. T.V.A., 1986, n^o 70, 40.

⁸³³Voir Gand, 24 juin 1988, Rev. T.V.A., 1989, n^o 84, 37; VANDEBERGH, H., «Aftrek van ten onrechte gefactureerde B.T.W.», T.F.R., 1990, 189 et www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, «Vermelding van BTW op een factuur maakt deze opeisbaar in hoofde van degene die de factuur heeft uitgereikt».

- RACTÈRE FICTIF DES LIVRAISONS ET LE CARACTÈRE INEXACT DES FACTURES, ET PARTANT REFUSER LA DÉDUCTION DE LA T.V.A.⁸³⁴.
- FACTURES AVEC T.V.A., EN VIOLATION DU REPORT DE PERCEPTION SUR LE COCONTRACTANT⁸³⁵.
 - FACTURES AVEC DE LA T.V.A. QUI N'EST PAS DUE SUR LA BASE DE L'ARTICLE II DU C.T.V.A.⁸³⁶.
 - 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 FACTURE⁸³⁷.
 - LE DROIT À LA DÉDUCTION DE LA TAXE PAYÉE EN AMONT EST LIMITÉ À LA T.V.A. QUI EST EFFECTIVEMENT DUE⁸³⁸.
 - A PROPOS DU DROIT À LA DÉDUCTION DES ASSUJETTIS DE BONNE FOI IMPLIQUÉS DANS UN CARROUSEL T.V.A.⁸³⁹.
 - SUR LE DROIT À DÉDUCTION ET L'ABUS DE DROIT⁸⁴⁰.
 - LE DROIT À LA DÉDUCTION NE PEUT PAS ÊTRE EXERCÉ SUR LA BASE D'UNE FACTURE PRO-FORMA⁸⁴¹.

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 EUROPÉEN⁸⁴².
- LES MENTIONS NÉCESSAIRES POUR ASSURER LA PERCEPTION DE LA T.V.A. ET SON CONTRÔLE PAR L'ADMINISTRATION NE DOIVENT PAS, PAR LEUR NOMBRE

⁸³⁴Gand, 29 septembre 1997, *F.J.F.*, N° 1998/56.

⁸³⁵C.J.C.E., 13 décembre 1989, n° 342/87, *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 93, 37; www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, «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.

⁸³⁶Liège, 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.

⁸³⁷Liège, 2 juin 1998, *F.J.F.*, N° 2000/175; Trib. Anvers, 23 juin 2008, *Acc. & Fisc.*, 2008, n° 43.

⁸³⁸C.J.C.E., 13 décembre 1989, *Genius Holding*, *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 93, 37; Trib. Bruxelles, 11 avril 2002.

⁸³⁹Concl. av.-gén., Poiaras Maduro, 16 février 2005, n° C-354/03, C-355/03 et C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd*; Cass., 10 octobre 2000, *F.J.F.*, N° 2003/237, Liège, 13 juin 2003, *F.J.F.*, N° 2004/ 21; Q.R., Chambre, 2003- 2004, n° 28, 13 avril 2004, 4350, Q. n° 272, Viseur, 20 février 2004, *Cour. fisc.*, 2004/ 472-475; AMAND, C., «Déduction de la TVA par un acheteur de bonne foi impliqué dans un carrousel TVA», *R.G.C.F.*, 2004, n° 3, 8-31. Voir aussi: Trib. Nivelles, 14 avril 2008, *F.J.F.*, N° 2009/140.

⁸⁴⁰Concl. av.-gén. Poiaras Maduro, 7 avril 2005, n° C-255/02, C- 419/02, C-223/03, *Halifax pic, BUPA Hospitals Ltd, University of Huddersfield Higher Education Corporation*, <http://curia.europa.eu>; STAS, D., «Weldra een anti-misbruikbepaling inzake 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.

⁸⁴¹Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 059, 86-89, Q. n° 276, CLAES, 2 février 2009.

⁸⁴²C.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 facteur en de aftrek van B.T.W.», *T.F.R.*, 1991, 136.

- OU LEUR TECHNICITÉ, RENDRE PRATIQUEMENT IMPOSSIBLE OU EXCESSIVEMENT DIFFICILE L'EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION⁸⁴³.
- 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 FACTURÉES⁸⁴⁴.
 - 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 EXERCÉ⁸⁴⁵.
 - A PROPOS D'ÉLÉMENTS INEXACTS ET MANQUANTS SUR UNE FACTURE⁸⁴⁶.
 - 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 FONDRE SON DROIT À LA DÉDUCTION⁸⁴⁷.
 - LE DOCUMENT QUI DOIT ÊTRE ÉTABLI PAR LE PRENEUR DE CERTAINS SERVICES OU PAR L'ACQUIÉREUR INTRACOMMUNAUTAIRE EN L'ABSENCE D'UNE FACTURE, NE DONNE PAS DROIT À LA DÉDUCTION DE T.V.A. DANS LE CHEF DE L'ACQUIÉREUR INTRACOMMUNAUTAIRE. LE PRENEUR DU SERVICE DOIT ATTENDRE UNE FACTURE DU PRESTATAIRE DE SERVICE SIL VEUT POUVOIR EXERCER SON DROIT À LA DÉDUCTION DE T.V.A.⁸⁴⁸.
 - LES FACTURES QUI NE CONTIENNENT QUE LA MENTION «POUR PRESTATIONS RENDUES» PEUVENT ÊTRE DES FACTURES RÉGULIÈRES⁸⁴⁹.
 - 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 PRIX⁸⁵⁰.

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'ACQUIÉREUR 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.⁸⁵¹

⁸⁴³C.J.C.E., 14 juillet 1988, n° 123/87 et 330/87, *Jeunehomme, Rec.*, 4517; *Rev. T.V.A.*, 1991, 187.

⁸⁴⁴Trib. Courtrai, 13 mai et 2 septembre 1991, *Fisc. Koer.*, 1991, 91/469 et 91/545.

⁸⁴⁵Gand, 17 novembre 1997, *F.J.F.*, N° 1997/293, 645.

⁸⁴⁶Voir 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, *Fiscologue*, 904, 11, Trib. Gand, 13 mars 2003, *Cour. fisc.*, 2003, 511; Trib. Bruxelles, 15 mai 2003, *Fiscologue*, 904, 11.

⁸⁴⁷Cass., 13 octobre 2000, *T.F.R.*, 2001, n° 200, 429, avec note DEREZ, B.

⁸⁴⁸Q.R., Sénat, n° 2-35, 1710. Q. n° 834, Nyssens, du 12 octobre 2000.

⁸⁴⁹Trib. Bruges, 18 juin 2002, *Cour. fisc.*, 2002, n° 16, 534; *contra* Trib. Bruges, 18 novembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/234.

⁸⁵⁰Cass., 7 juin 1996, *F.J.F.*, N° 1996/188.

⁸⁵¹Cass., 19 septembre 1996, *F.J.F.*, N° 1996/245.

ON PEUT SÉRIEUSEMENT DOUTER DE LA PÉRENNITÉ DE CETTE JURISPRUDENCE, ALORS QU'UNE JURISPRUDENCE PLUS RÉCENTE 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 TVA 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 RÉGLEMENTAIRES⁸⁵². 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 TAXATION⁸⁵³.

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 MATIÈRE⁸⁵⁴.

FACTURES ÉMISES PAR DES TZIGANES LORS DE LA VENTE DE VOITURES D'OCCASION⁸⁵⁵.

UN ASSUJETTI A ÉTÉ CONTRÔLÉ À PLUSIEURS REPRIS, 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 JURIDIQUE⁸⁵⁶.

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, EN SA POSSESSION AU MOMENT DE LA DÉDUCTION, 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

⁸⁵²C.J.C.E., 1 avril 2004, aff. C-90/02, Bockemühl, *F.J.F.*, N° 2004/255, *Cour. fisc.*, 2004, n° 11, 511.

⁸⁵³C.J.C.E., 30 septembre 2010, aff. C-392/09, *Uszodaépitőn, J.O.C.E.*, 20 novembre 2010, n° 317, 10, *T.F.R.*, 2010, n° 389, 877.

⁸⁵⁴Circ. n°AAF 7/2007 (AAF/2004-0580-AFER/2006-0444), 7 mai 2007.

⁸⁵⁵Trib. Anvers, 23 avril 1986, *F.J.F.*, N° 88/16, 24 et *Cour. fisc.*, 1987, 232; confirmé par Anvers, 29 novembre 1988, *Cour. fisc.*, 1989, 362; VANDEBERGH, H., *BTW-vraagstukken*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 57.

⁸⁵⁶Anvers, 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.

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 LA DITE PRESTATION DE SERVICES A ÉTÉ ACHEVÉE⁸⁵⁷. 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 PROPORTIONNALITÉ⁸⁵⁸.

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 ASSOCIÉS⁸⁵⁹. LE 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 FAIT⁸⁶⁰.

L'ENTREPRISE QUI FAIT LIVRER, POUR SON PROPRE COMPTE, À L'UN DES 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 PROFESSIONNELLES⁸⁶¹. N'EST PAR CONTRE, EN RÉGLE, 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 ASSUJETTIE⁸⁶².

A PROPOS DE LA FACTURATION À DES ENTREPRISES EN RESTRUCTURATION⁸⁶³.

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

⁸⁵⁷C.J.C.E., 15 juli 2010, aff. C-368/09, *Pannon Gép Centrum, J.O.C.E. C.*, 11 septembre 2010, n° 246, 11.

⁸⁵⁸C.J.C.E., 29 juli 2010, aff. C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, J.O.C.E., C.*, 11 septembre 2010, n° 246, 7.

⁸⁵⁹Q.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, *Fiscologue*, 773, 12.

⁸⁶⁰MARCKX, J., Cour. fisc., 1987, 401.

⁸⁶¹C.J.C.E., 8 mars 1988, n° 165/86, *Intiem, Rec.*, 1988, 1-1471; Trib. Anvers, 19 avril 1996, Act. fisc., 1996, 38,15.

⁸⁶²Q.R., Sénat, 1998, n° 1-77, 4043, 14 juillet 1998, Q. n° 1048, Hatry.

⁸⁶³Voir Q.R., Ch. repr., 1997-1998, n° 129, 28 janvier 1998, 17798, Q. n° 1210, Fournaux, Cour. Fisc., 1998, 356.

T.V.A. SUR LEUR PART MOYENNANT L'ÉTABLISSEMENT D'UN DÉCOMPTE DÉTAILLÉ ÉTABLI PAR L'AUTORITÉ REPRÉSENTANTE⁸⁶⁴.

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'EXCÈDE 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 EXIGÉE⁸⁶⁵.

2. {xe "Acquisition intracommunautaire"} Acquisitions intracommunautaires

5710

EN CE QUI CONCERNE LA T.V.A. PRÉLEVÉE SUR LES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES, IL DOIT ÊTRE EN POSSESSION D'UNE FACTURE, OU À DÉFAUT DE CELLE-CI, DU DOCUMENT VISÉ À L'ARTICLE 9, § 1^{ER} DE L'AR. 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 ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE PAR L'ARTICLE 25 *QUATER*, IL DOIT ÊTRE EN POSSESSION DE LA PIÈCE VISÉE À L'ARTICLE 5, § 2 DE L'AR. N° 1 ET REPRENDRE LA T.V.A. DANS LA DÉCLARATION SE RAPPORTANT À LA PÉRIODE OÙ ELLE EST DEVENUE EXIGIBLE.

3. {xe "Importation"} Importations

5711

UN DOCUMENT D'IMPORTATION DÉSIGNANT L'ASSUJETTI COMME DESTINATAIRE ET CONSTATANT LE PAIEMENT DE LA TAXE EST NÉCESSAIRE. LORSQUE LA TAXE QUI EST DUE PAR SUITE D'UNE IMPORTATION EST PAYÉE SOUS LE RÉGIME DU REPORT DE PERCEPTION, ELLE N'EST DÉDUCTIBLE QUE SI ELLE EST REPRISE AU CADRE 57 DE LA DÉCLARATION RELATIVE À LA PÉRIODE DURANT LAQUELLE ELLE EST DEVENUE EXIGIBLE.

⁸⁶⁴Q.R., Ch. repr., 2001-2002, n° 115, 19 mars 2002, 13979, Q. n° Bellot, 29 octobre 2001.

⁸⁶⁵C.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.

{XE "TVA – DROIT À LA DÉDUCTION – ETENDUE"} ETENDUE DU DROIT À DÉDUCTION

§ 1. DESTINATION PRESUMÉE DES BIENS ET DES SERVICES REÇUS

1. Activité économique⁸⁶⁶ 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^o À 3^E DU C.T.V.A., À SAVOIR:

- 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 PAYS⁸⁶⁷.

L'EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION EST LIMITÉ AUX TAXES CORRESPONDANT À UNE OPÉRATION SOUMISE À LA T.V.A., OU ACQUITTÉES DANS LA MESURE OÙ ELLES ÉTAIENT DUES.

IL NE S'ÉTEND PAS À UNE TAXE QUI EST DUE EXCLUSIVEMENT PARCE QU'ELLE EST MENTIONNÉE SUR LA FACTURE⁸⁶⁸.

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

⁸⁶⁶C.J.C.E., 6 octobre 2009, aff. C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten, *F.J.F.*, N° 2010/67.

⁸⁶⁷Voir 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.

⁸⁶⁸C.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.

L'ACCOMPLISSEMENT D'UNE OPÉRATION TAXÉE⁸⁶⁹. IL EN VA AUTREMENT LORSQUE LES DÉPENSES EXPOSÉES SONT QUALIFIÉES COMME DES FRAIS GÉNÉRAUX⁸⁷⁰.

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 TAXÉES⁸⁷¹ (VOIR N° 5715).

EN BELGIQUE, 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 MONTE⁸⁷².

MAIS, 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.⁸⁷³.

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 DESTINATION⁸⁷⁴.

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 EXCLUSIVEMENT. EN CE QUI CONCERNE LES OPÉRATIONS QUI TOMBENT EN DEHORS LE 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, DÉ-

⁸⁶⁹C.J.C.E., 6 avril 1996, n° C-9/94, *BLP Group, Rec.*, I-983; *Rev. T.V.A.*, 1996, n° 119, 187.

⁸⁷⁰C.J.C.E., 29 octobre 2009, aff. C-29/08, *AB SKF, A.F.T.*, 2010, n° 8-9, 71.

⁸⁷¹C.J.C.E., 8 juin 2000, n° C-98/98, *Midland 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 HENRION, 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 et *R.G.F.*, n° 10, 2001, 293, C.J.C.E., 22 février 2001, n° C-408/98, *Abbey National, C.J.C.E.*, 27 septembre 2001, n° C-16/00, *Cibo 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 TVA: le concept du lien direct et immédiat: un principe à géométrie variable?», *R.G.F.*, 2004, n° 12, 22-28.

⁸⁷²Cass., 13 octobre 2000, *Fiscologue*, 776, 1-2.

⁸⁷³Cass., 27 novembre 1997, *Cour. fisc.*, 1998, 234.

⁸⁷⁴C.J.C.E., 7 décembre 2006, n° C-240/05, *Eurodental F.J.F.*, 2008/129.

DUIRE IMMÉDIATEMENT ET INTÉGRALEMENT LA T.V.A.⁸⁷⁵. 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 IMMÉDIATE QUE L'ASSUJETTI DONNE AUX BIENS ET AUX SERVICES QU'IL A REÇUS⁸⁷⁶ (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.

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 INDUMENT DÉDUITE⁸⁷⁷.

LA TVA 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° C.T.V.A.⁸⁷⁸.

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 TELLE⁸⁷⁹.

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 OBJECTIFS⁸⁸⁰. 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 RÉALITÉ⁸⁸¹.

⁸⁷⁵C.J.C.E., 12 février 2009, aff. C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, J.O.C.E. C., 4 avril 2009, n° 82, 6.

⁸⁷⁶C.J.C.E., 23 avril 2009, aff. C-460/07, Sandra Puffer, J.O.C.E. C., 20 juin 2009, n° 141, 190.

⁸⁷⁷Gand, 7 septembre 1994, R.W., 1994-1995, n° 38, 1296.

⁸⁷⁸Gand, 20 mai 2008, Cour. fisc., 2008, 621.

⁸⁷⁹Trib. Bruxelles, 8 février 2002, T.F.R., 2003, 285, avec note LIBERT, F.

⁸⁸⁰Trib. Bruxelles, 17 octobre 1996, F.J.F., N° 1997/28.

⁸⁸¹Gand, 19 janvier 2010, Cour. fisc., 2010, 402.

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 PUBLICITAIRES⁸⁸².

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 CONVIENT 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. L'IMPORTANCE DE LA CLIENTÈLE ET LE MONTANT DES RECETTES SONT DES ÉLÉMENTS QUI PEUVENT ÊTRE PRIS EN COMPTE, AVEC D'AUTRES, LORS DE CET EXAMEN⁸⁸³.

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. À DÉFAUT D'UN TEL LIEN DIRECT ET IMMÉDIAT AVEC UNE OPÉRATION PARTICULIÈRE EN AVAL ET, PAR EXEMPLE, 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 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 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 REVERSÉE⁸⁸⁴.

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 ATTENANT. ETANT 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 DÉDUCTION⁸⁸⁵. LE TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE DE BRUGES N'EST PAS D'ACCORD. RENVOYANT À L'ARRÊT BREITSOHL⁸⁸⁶, IL DÉCIDE QUE L'EXONÉRATION DE LA T.V.A. POUR LA

⁸⁸²Bruxelles, 21 juin 2001, *BTW-percentages*, 372, 6.

⁸⁸³C.J.C.E., 26 septembre 1996, aff. C- 230/ 94, *Renate Enkler, Rec.*, I-4517.

⁸⁸⁴Décision n° E.T. 111.708 du 3 octobre 2006; *Q.R.*, Ch., 2005- 2006, n° 133, 6245-26247.

⁸⁸⁵Trib. Gand, 22 septembre 2008, *Cour. fisc.* 2008, 689, note KELL, L.

⁸⁸⁶C.J.C.E., 8 juin 2000, aff. C-400/98, *Breitsohl, F.J.F.*, N° 2000/187.

LIVRAISON DU TERRAIN QUI EST INDISSOCIABLEMENT LIÉ AU BÂTIMENT ET QUI EST VENDU AVEC LUI, EST INCONCILIABLE AVEC LA DIRECTIVE 2006/112/CE CE PRINCIPE APPLICABLE À LA PERCEPTION DE LA T.V.A. SUR LES BÂTIMENTS ET LES TERRAINS Y ATTENANT, 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 DÉDUCTIBLE⁸⁸⁷.

5714

IL RÉSULTE DE L'ARTICLE 45, § 1^{ER}, QUE L'ASSUJETTI 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 DÉDUCTION⁸⁸⁸.

art. 46 et 48 § 1^{ER} C.T.V.A.

SI UN ASSUJETTI 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 DÉDUCTION⁸⁸⁹. SI UN MONTANT DE T.V.A. ENTRE PARTIELLEMENT EN LIGNE DE COMPTE POUR LA DÉDUCTION (UTILISATION {XE "TAXATION MIXTE"} 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 ASSUJETTI 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, POUR AUTANT QUE L'EMPLOYEUR SUPPORTE CES FRAIS DE DÉMÉNAGEMENT DANS LE CADRE D'UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE D'ASSUJETTI AVEC DROIT À DÉDUCTION⁸⁹⁰.

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

⁸⁸⁷Trib. Bruges, 4 février 2009, *Acc. & Fisc.* 2009, n° 1.

⁸⁸⁸G.P.F., VII, n° 45/ 53.

⁸⁸⁹Q.R., Chambre, 2007-2008, n° 017, 2921-2923, Q. n° 123, CLAES, 29 avril 2008 consultables gratuitement sur www.monKEY.be; Anvers, 1^{er} avril 2008, *Fisco-logue* 2008, n° 1134, 11.

⁸⁹⁰Q.R., Ch. repr., 1997-1998, n° 143, 19679.

AGENCE IMMOBILIÈRE POUR RECHERCHER UN LOGEMENT, L'AMÉNAGEMENT DE L'HABITATION, ETC.)⁸⁹¹.

LES DÉPENSES QU'UNE ENTREPRISE CÉDANTE EXPOSE DANS LE CADRE D'UNE CESSATION, 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 DÉDUCTIBLES⁸⁹². 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 CAPITALUX ET DONT LA SEULE OPÉRATION EN AVAL A ÉTÉ LA CESSION DE L'UNIVERSALITÉ DES BIENS⁸⁹³.

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 ACTIVITÉ⁸⁹⁴.

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 ÉTABLIE⁸⁹⁵.

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.⁸⁹⁶. 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'ASSUJETTI⁸⁹⁷.

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 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 DÉDUCTION⁸⁹⁸. LA COUR DE JUSTICE A CONFIRMÉ QUE LES DÉPENSES EXPOSÉES DANS LE CADRE

⁸⁹¹Déc., E.T. 102.730, 13 décembre 2002; Q.R., Ch. repr., 1997-1998, n° 143, 19.679; LAMPARELLI, T., «Dédution T.V.A. des frais exposés à la décharge de cadres étrangers», R.G.F., 2003, n° 10, 8.

⁸⁹²C.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.

⁸⁹³C.J.C.E., 29 avril 2004, n° C-137/02, *Faxworld Vorgründungsgesellschaft*.

⁸⁹⁴Trib. Namur, 4 février 2004, Trib. Bruxelles, 20 février 2004, MASSIN, I., «La T.V.A. sur les frais de cessation d'activité est déductible», *Fiscologue*, n° 937, 7-8; contra Trib. Louvain, 3 juin 2005, *Fiscologue*, n° 988, 14-15.

⁸⁹⁵C.J.C.E., 3 mars 2005, n° C-32/03, *1/S Fini H*; T.F.R., 2005, 287, 780.

⁸⁹⁶C.J.C.E., 27 septembre 2001, n° 16/00, *Cibo Participations SA*, T.F.R., 2001, 212, 1148, avec note STAS, D, F.J.F., N° 2001/250.

⁸⁹⁷C.J.C.E., 13 mars 2008, n° C-437/06, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*.

⁸⁹⁸Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-25, 31 octobre 2000, 1176. Q. n° 651, de Clippele, 15 mai 2000.

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 ASSUJETTI DANS LE CADRE DE SON ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE CONSTITUE DES OPÉRATIONS TAXÉES⁸⁹⁹. CEPENDANT, LA COUR A ÉGALEMENT JUGÉ QUE LES COÛTS DE SERVICES DE CONSEIL AUXQUELS UN ASSUJETTI 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 ASSUJETTISSEMENT 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'ASSUJETTI, 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 GREVÉS⁹⁰⁰.

AU SUJET DU DROIT À LA DÉDUCTION DE T.V.A. EN CAS DE VENTE DES ACTIONS OU PARTS, VOIR⁹⁰¹.

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 ORGANISÉS⁹⁰².

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 ROUTIÈRE⁹⁰³.

L'OCTROI DU DROIT À LA DÉDUCTION AUX ASSUJETTIS EN CE QUI CONCERNE CERTAINES LIVRAISONS DE CARBURANT À DES NON-ASSUJETTIS, EST CONTRAIRE AUX DISPOSITIONS DE LA SIXIÈME DIRECTIVE⁹⁰⁴.

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'ASSUJETTI⁹⁰⁵.

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'ASSUJETTI⁹⁰⁶.

⁸⁹⁹C.J.C.E., 26 mai 2005, n° C-465/03, *Kretztechnik AG*; voir aussi Trib. Gand, 24 octobre 2002, *Fiscologue*, n° 868, 3.

⁹⁰⁰C.J.C.E., 8 février 2007, n° C-435/05, *Investrand B.V.*

⁹⁰¹C.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 RICK, 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*.

⁹⁰²Trib. Anvers, 10 octobre 2003, *T.F.R.*, 2004, 269-273, avec note *VANBIERVLIEET, F.*

⁹⁰³Déc. n° E.T. 81.726 - E.T. 99.372, 9 août 2001.

⁹⁰⁴C.J.C.E., 10 mars 2005, n° C-33/03, *Commission c. Royaume-Uni*.

⁹⁰⁵Anvers, 30 janvier 2008, *La lettre TVA 2009*, n° 5, 2.

⁹⁰⁶Cass., 26 février 2010, F.09.0007.F, *Cour. fisc.*, 2010, 477.

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* AU REGARD DE LA DESTINATION DONNÉE AU BIEN PAR L'ASSUJETTI, POUR EFFEC-TUER DES OPÉRATIONS IMPOSABLES, SANS DROIT POUR L'ADMINISTRATION DE PORTER UN JUGEMENT SUR L'OPPORTUNITÉ DE LA DÉPENSE OU DE L'IMPORTANCE DE LA DÉ-PENSE. ELLE A AINSI 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, ASSUJETTI À LA T.V.A.⁹⁰⁷.

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 SER-VICES FOURNIS, ON SE CONTENTE DE LEUR DESTINATION PRÉ-SUMÉE. LORSQU'UN ASSUJETTI NE PEUT PRÉSUMER AVEC CERTI-TUDE L'AFFECTATION QUI SERA DONNÉE AUX BIENS, LA DÉDUC-TION DE LA TAXE DOIT ÊTRE ADMISE⁹⁰⁸. 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 {XE "PRÉ LÈ VEMENT"}PRÉLÈVEMENT (LI-VRAISON À SOI-MÊME). DANS CE CAS, AUCUNE RÉVISION NE DOIT ÊTRE OPÉRÉE.

SUIVANT LA COUR DE CASSATION, IL FAUT FAIRE UNE DISTINC-TION 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 {XE "TVA – PÉ RIODE DE RÉ VISION"}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 RÉVISION⁹⁰⁹.

⁹⁰⁷Bruxelles, 5 octobre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/113.

⁹⁰⁸Q.R., ch., 2007-2008, n° 017, 2921-2923, Q. n° 123, Claes, 29 avril 2008.

⁹⁰⁹Cass., 27 septembre 2001, *Fisc. Act.*, 2001, n° 39, 6.

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 VALIDE QUE S'IL EST SATISFAIT AUX EXIGENCES DE L'ARTICLE 27, PARAGRAPHE 5, DE LA SIXIÈME DIRECTIVE⁹¹⁰. 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-MÊME⁹¹¹. 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'ÉGALITÉ⁹¹².

5716, 10

CES PRINCIPES ISSUS DE LA JURISPRUDENCE SONT ÉCARTÉS À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2011. À PARTIR DE CETTE LA DATE, LA DIRECTIVE T.V.A. EST ADAPTÉE ET LA LÉGISLATION NATIONALE DOIT ÊTRE ALIGNÉE SUR LA DIRECTIVE MODIFIÉE⁹¹³. À PARTIR DE 2011, L'ASSUJETTI EST TENU À CET EFFET DE LIMITER LA DÉDUCTION T.V.A. AU PRORATA DE L'UTILISATION AFFECTÉE AUX ACTIVITÉS PROFESSIONNELLES DE L'ASSUJETTI. CETTE 'DÉDUCTION PROPORTIONNELLE' EST OBLIGATOIRE POUR LA T.V.A. SUR LES BIENS IMMOBILIERS. LES ETATS MEMBRES ONT TOUTEFOIS LA POSSIBILITÉ D'APPLIQUER LA DÉDUCTION 'PROPORTIONNELLE' ÉGALEMENT POUR DES 'BIENS MEUBLES DE NATURE DURABLE'. LES

⁹¹⁰C.J.C.E., 11 juillet 1991, n° C-97/90, *Lennartz*, Rec., I-3795; C.J.C.E., 8 mai 2003, n° 0296/00, *Wolfgang Seeling*; 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.

⁹¹¹Suivant la Cour d'appel de Gand, la base d'imposition, à savoir 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.

⁹¹²C.J.C.E., 23 avril 2009, aff. C-460/07, *Sandra Puffer*, *J.O.C.E. C.*, n° 141, 190.

⁹¹³Directive 2009/162/UE du Conseil modifiant diverses dispositions de la Directive T.V.A., *J.O.C.E. L.*, 15 janvier 2010.

MODIFICATIONS DANS L'UTILISATION, DOIVENT ÊTRE RÉSORBÉES VIA LE SYSTÈME DES RÉVISIONS.

5717

art. 49 3° C.T.V.A.

COMPTE TENU DE L'ARTICLE 49, 3° DU C.T.V.A., L'ADMINISTRATION BELGE ESTIMAIT QU'UN 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 ASSUJETTI⁹¹⁴.

CE POINT DE VUE NE SEMBLAIT POURTANT PAS CONFORME AUX DISPOSITIONS DE LA DIRECTIVE T.V.A. TELLES QUELLES SONT INTERPRÉTÉES PAR LA COUR DE JUSTICE. L'ARTICLE 20 DE LA SIXIÈME DIRECTIVE ENTRE-TEMPS ABROGÉE EN MATIÈRE DE LA RÉVISION DE LA T.V.A. DÉDUITE NE COMPREND EN EFFET PAS DE 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 DÉDUCTIBLE⁹¹⁵.

SUR BASE DE CE CI, 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 BIEN⁹¹⁶. L'ADMINISTRATION A, PAR CONSÉQUENT, ADAPTÉ SA POSITION EN LA MATIÈRE À PARTIR DU 1^{ER} JUILLET 2005⁹¹⁷. SE RÉFÉRANT À LA JURISPRUDENCE EUROPÉENNE, LE MINISTRE AFFIRME QUE LORSQU'UNE PERSONNE PHYSIQUE OU UNE PERSONNE MORALE A ACHÉTÉ 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

⁹¹⁴Déc. E.T. 18235, 10 novembre 1976; Q.R., Sénat, 1981-1982, 5, 115, Q. n° 25, 26 janvier 1982, Jorissen, *Rev. T.V.A.*, 1982, n° 53.

⁹¹⁵C.J.C.E., 11 juillet 1991, n° C-97/90, *Lennartz, Rec.*, 1991, I- 03795. Q. n° 122 CLAES 29 avril 2008, Q.R. Chambre 2007-2008, n° 028, 7177-7180.

⁹¹⁶C.J.C.E., 2 juin 2005, n° C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen; F.J.F.*, N° 2006/13. STAS, D., «Ruime toepassing 'positieve btw-herziening bedrijfsmiddelen' behoort tot het verdelven», *Act. Fisc.*, 2006, n° 4.

⁹¹⁷Déc. n° E.T.110.412, 20 décembre 2005.

EST PAS PERMIS DE DÉDUIRE TOTALEMENT OU PARTIELLEMENT LA TAXE GREVANT L'ACQUISITION DE CE BIEN⁹¹⁸.

CETTE POSITION NOUVELLE A SURTOUT ENTRAÎNÉ DES DISCUSSIONS EN MATIÈRE DE RÉCUPÉRATION DE LA T.V.A. SUR LES TRAVAUX D'ÉGOUTAGE 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'ÉGOUTAGE, 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 V/A 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 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 FISCALES⁹¹⁹.

⁹¹⁸Q.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-herzieneningen bij stijgend bedrijfsmatig gebruik: blijft fiscus van twee walletjes eten?», *Fisc. Act.* 2008, n° 38, 4.

⁹¹⁹Trib. Bruges, 8 décembre 2009, *Cour. fisc.*, 2010, 431.

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'UNION EUROPÉENNE, 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 COURTAGES OU DE MANDATS SE RAPPORTANT AUX OPÉRATIONS VISÉES À L'ALINÉA PRÉCÉDENT.

2. Activités exemptées accessoires à des activités principales

{XE "TVA – EXONÉRATIONS"} 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, DÈS LORS QUE CETTE ACTIVITÉ CONSTITUE LE PROLONGEMENT DIRECT, PERMANENT ET NÉCESSAIRE DE SON ACTIVITÉ TAXABLE EN MATIÈRE DE CONSTRUCTION⁹²⁰.

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 FRACTION⁹²¹.

⁹²⁰C.J.C.E., 29 octobre 2009, aff. C-174/08, NCC Construction Danmark, F.J.F., N° 2010/69.

⁹²¹C.J.C.E., 11 juillet 1996, n° C-306/94, Régie dauphinoise, Rec., I-3695; F.J.F., N° 1996/351.

LES OPÉRATIONS FINANCIÈRES SONT CONSIDÉRÉES COMME DES OPÉRATIONS ACCESSOIRES POUR AUTANT QUELLES 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 ACCESSOIRES»⁹²².

3. Concession d'un {xe "Droit de superficie"}droit de superficie ou d' {xe "Usufruit"}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 ANS⁹²³.

UNE SOLUTION SIMILAIRE EST APPLICABLE EN CAS DE CESSION D'UN USUFRUIT⁹²⁴.

4. Cadeaux commerciaux de faible valeur et échantillons

5720

LA DÉDUCTION EST AUTORISÉE POUR LES {XE "CADEAUX COMMERCIAUX"}CADEAUX COMMERCIAUX DE FAIBLE VALEUR (MOINS DE 50,00 EUR, T.V.A. EXCLUE)⁹²⁵.

⁹²²C.J.C.E., 29 avril 2004, n° C-77/01, EDM; STAS, D., «EDM: het finale holdingarrest», T.F.R., 2004, 775-781; WOLF, R.A., «EDM: New guidance from Luxembourg», *International Vat Monitor*, 2004, 251-255.

⁹²³Q.R., Ch. repr., 1994-1995, 13476, Q. n° 710, de Clippele, 22 septembre 1993; Q.R., Ch., 2005-06, n° 125, 24557-24558, Q. n°1276, Devlies, 8 mai 2006.

⁹²⁴Q.R., Sénat, 1989-90, 2271, Q. n° 249, Vander Borght, 24 août 1990, Rev. T.V.A., 1990, n° 92, 519.

⁹²⁵Rev. 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.

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 VALEUR⁹²⁶.

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)⁹²⁷.

LA DÉDUCTION DE LA T.V.A. GREVANT LES ACHATS DE FLEURS QU'UNE ENTREPRISE OFFRE LORS DES FUNÉRAILLES D'UNE PERSONNE QUELLE OCCUPAIT, N'EST AUTORISÉE QUE SI LE DÉFUNT ÉTAIT UNIQUEMENT MEMBRE DU PERSONNEL APOINTÉ 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 QUELLE 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 PROFESSIONNELLES⁹²⁸.

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.⁹²⁹.

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 PROMOTION⁹³⁰. LORSQU'ILS SONT OFFERTS DANS LE MÊME EMBALLAGE QUE CELUI DES BIENS DESTINÉS À LA VENTE, L'ASSUJETTI DOIT

⁹²⁶Déc. n° E.T. 9974, 13 janvier 1972, Rev. T.V.A., n° 6, 198.

⁹²⁷Déc. n° E.T. 12155, 14 juillet 1972, Rev. T.V.A., n° 9, 528.

⁹²⁸Déc. n° E.T. 25192, 23 février 1977, Rev. T.V.A., n° 29, 247.

⁹²⁹Déc. n° E.T. 22421, 29 janvier 1976, Rev. T.V.A., n° 25, 151.

⁹³⁰C.J.C.E., 30 septembre 2010, aff. C-581/08, EMI Group Ltd, J.O.C.E., 20 novembre 2010, n° 317, 7, T.F.R., 2010, n°389, 876.

VEILLER À POUVOIR FOURNIR LA PREUVE QUE CES PRODUITS ONT ÉTÉ UTILISÉS POUR CES DÉMONSTRATIONS ET N'ONT PAS ÉTÉ VENDUS.

§ 2. DELAI PENDANT LEQUEL LE DROIT A DEDUCTION PEUT ETRE EXERCE

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 EXIGIBLE⁹³¹.

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 LOCAL⁹³².

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 EST NÉ AVANT LE 7 JUILLET 2003, MAIS QU'IL N'A PAS ENCORE ÉTÉ EXERCÉ À CETTE DATE, L'ANCIEN DÉLAI ET LES ANCIENNES PROCÉDURES RESTENT 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'APPLIQUE⁹³³.

⁹³¹Art. 4 A.R. n° 3, tel que modifié par l'A.R. du 16 juin 2003, *M.B.*, 27 juin 2003.

⁹³²Circ. n° 29 de 1975.

⁹³³21.04.04/1 - Informations et communications (A.F.E.R. - T.V.A.).

LIMITATION DU DROIT À {XE "TVA – DÉ DUCTION – LIMITATIONS"}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 EXPRESSÉMENT⁹³⁴. 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 AMONT⁹³⁵.

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'⁹³⁶, 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 PUBLICS⁹³⁷. 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»⁹³⁸.

⁹³⁴C.J.C.E., 23 avril 2009, aff. C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó kft, *J.O.C.E. C.*, n° 141, 16.

⁹³⁵C.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.*, I-1883.

⁹³⁶Art. 176, al. 2, Directive 2006/112/CE (anciennement: art. 17, al. 6 Sixième Directive).

⁹³⁷C.J.C.E., 23 avril 2009, aff. C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó kft, *J.O.C.E. C.*, n° 141, 16. Voir aussi: C.J.C.E., 23 avril 2009, aff. C-460/07, *Sandra Puffer*, *J.O.C.E. C.*, n° 141, 190.

⁹³⁸C.J.C.E., 30 septembre 2010, aff. C-395/09, *Oasis East*, *J.O.C.E.*, 20 novembre 2010, n° 317, 10, *T.F.R.*, 2010, n° 389, 877.

§ 1. VEHICULES UTILISES AU TRANSPORT DE PERSONNES

5724

art. 45 § 2 C.T.V.A.

CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 45, § 2 DU C.T.V.A., LA DÉDUCTION NE PEUT EN AUCUN CAS 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 VÉHICULES⁹³⁹.

- 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 IMPOSABLE⁹⁴⁰.
- EN CAS D'UTILISATION MIXTE, LA QUOTITÉ D'UTILISATION PROFESSIONNELLE DES FRAIS DE {XE "VOITURE"}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.⁹⁴¹.
- LA T.V.A. SUR LES COÛTS DE CONSTRUCTION ET D'ENTRETIEN RELATIFS À UN GARAGE POUR LE PERSONNEL EST ENTIÈREMENT DÉDUCTIBLE⁹⁴². LA LIMITATION DE DÉDUCTION NE S'APPLIQUE PAS NON PLUS À LA T.V.A. GREVANT LA LOCATION OU L'UTILISATION D'EMPLACEMENTS DE PARKING⁹⁴³.
- LA LIMITATION DE LA DÉDUCTION NE VAUT QUE POUR LES FRAIS QUI CONCERNENT DES VOITURES QUI SONT LA PROPRIÉTÉ DE L'ASSUJETTI 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 TAXI⁹⁴⁴ OU POUR LA LOCATION D'UN PARKING SUR LEQUEL SONT GARÉES LES VOITURES DU PERSONNEL⁹⁴⁵.

⁹³⁹Informations 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, *Fiscologue*, n° 868, 3: ces circulaires n'ont pas de force légale et ne peuvent servir que d'indications.

⁹⁴⁰Q.R., Sénat, 1985-1986, n° 163, 831, 12 mars 1986, Q. n° 143, Van Grembergen, *Rev. T.V.A.*, 1986, n° 73, 340.

⁹⁴¹Circ. 4/1996 du 9 mai 1996, *Rev. T.V.A.*, n° 121, 423.

⁹⁴²Q.R., Ch. repr., 1993-1994, n° 100, 28 mars 1994, 10108, Q. n° 921, Van Parijs, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, 703.

⁹⁴³Q.R., Ch., 2004-2005, n° 53, 8164-8165, Q. n° 444, Fournaux, 27 juillet 2004.

⁹⁴⁴*Rev. T.V.A.*, 1973, n° 10, Déc. n° 352, 67.

⁹⁴⁵*Rev. T.V.A.*, 1976, n° 25, Déc. n° 572.

- 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'ENTREPRISE⁹⁴⁶.
- LES FRAIS D'INSTALLATION D'UN MOBILPHONE NON PORTABLE SONT VISÉS À L'ARTICLE 45, § 2 DU C.T.V.A. MAIS NON LES FRAIS DES COMMUNICATIONS⁹⁴⁷.

LA LIMITATION DE DÉDUCTION À 50 % NE S'APPLIQUE EN PRINCIPE PAS AUX «{XE "CAMIONNETTES"}CAMIONNETTES», DÉFINIES PAR L'ADMINISTRATION DANS SA CIRCULAIRE N° 10/1987, TELLE QUE MODIFIÉE PAR LA CIRCULAIRE N° 25 DU 11 DÉCEMBRE 1999⁹⁴⁸ ET LA CIRCULAIRE DU 6 JUIN 2006⁹⁴⁹.

- 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 TRANSPORTS⁹⁵⁰.
- 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 TECHNIQUE⁹⁵¹.
- 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.⁹⁵². LES CRITÈRES DE FAIT UTILISÉS DANS LES CIRCULAIRES T.V.A. SONT CONTRAIRES À LA SIXIÈME DIRECTIVE⁹⁵³.

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 %⁹⁵⁴.

⁹⁴⁶Gand, 30 janvier 1986, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 77, 210, MARCKX, J., *Cour. fisc.*, 1987, 87/400; 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, *Fiscologue*, 1988, n° 200. Voir aussi: Trib. Anvers, 29 avril 1996, *A.F.T.*, 1996, 38, 15.

⁹⁴⁷*Rev. T.V.A.*, 1986, n° 71, Déc. n° 858, 153.

⁹⁴⁸Voir Cass., 15 novembre 2001, *F.J.F.*, N° 2002/57 et Trib. Louvain, 14 juin 2002, *Fiscologue*, n° 868, p. 3 ces circulaires n'ont pas de force légale et ne peuvent servir que d'indications.

⁹⁴⁹Circ. n° AAF/2005-1124 (AAF 12/2006), 6 juin 2006.

⁹⁵⁰Trib. Bruges, 2 avril 2001, *Fiscologue*, 818, 12; Q.O. Moerman F., 24 octobre 2000, Commission des finances de la Chambre, *Fisc. Act.*, 2001, n° 5, 5.

⁹⁵¹Circ. 10/1987 complétée par la Circ. 25/ 1990.

⁹⁵²C.J.C.E., 8 janvier 2002, n° C-409/99, *Metropol Treuhand en Stadler*.

⁹⁵³DE 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, *Fiscologue*, n° 948, p. 10.

⁹⁵⁴Cass., 2 octobre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/56.

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 {XE "TRANSPORT RÉ MUNÉ RÉ DE PERSONNES"}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 COMPLÈTE⁹⁵⁵.

LES AUTO-ÉCOLES NE FONT PAS LE TRANSPORT DE PERSONNES: LA DÉDUCTION EST LIMITÉE À 50 %⁹⁵⁶. CETTE LIMITATION N'EST PAS INCONSTITUTIONNELLE⁹⁵⁷.

- 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 CODE DES TAXES ASSIMILÉES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS;
- 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;

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 STRICTE⁹⁵⁸.

⁹⁵⁵Rev. 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.

⁹⁵⁶Circ. n° 19 de 1975, *Rev. T.V.A.*, 1976, n° 24; *Q.R.* Chambre 2008-2009, n° 051, 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.

⁹⁵⁷C.A., 13 février 2002, n° 36/2002, *F.J.F.*, N° 2002/118, critique par VANDENBERGHE, L., dans *Fisc. Act.*, 2002, n° 14, 3.

⁹⁵⁸Cass. 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.

UN LOUEUR (OU DONNEUR DE {XE "LEASING"}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 SŒUR⁹⁵⁹. LA LOCATION DE DEUX VOITURES À L'ACTIONNAIRE PRINCIPAL NE DONNE PAS DROIT À LA DÉDUCTION COMPLÈTE⁹⁶⁰. 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 LOUEUR⁹⁶¹. IL NE SUFFIT PAS QUE LES STATUTS DE LA SOCIÉTÉ QUI EXPLOITENT UN GARAGE OFFRENT ÉGALEMENT LA POSSIBILITÉ D'AGIR COMME ENTREPRISE DE LOCATION⁹⁶².

UN ASSUJETTI QUI A COMME ACTIVITÉ LA VENTE DE VOITURES NE PEUT PAS BÉNÉFICIER DU DROIT À LA DÉDUCTION À CONCURRENTS DE 100 % POUR LES VOITURES QUE CELUI-CI ACHÈTE POUR LES DONNER EN LOCATION⁹⁶³. 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 ACTIVITÉS⁹⁶⁴.

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 1985⁹⁶⁵. 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 CLIENTS⁹⁶⁶. 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,

⁹⁵⁹Q.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.

⁹⁶⁰Bruxelles, 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.

⁹⁶¹Anvers, 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 sources consultables gratuitement sur www.monKEY.be.

⁹⁶²Anvers, 25 avril 2006, T.F.T 310, 15 novembre 2006, 852.

⁹⁶³Gand, 16 septembre 2003, F.J.F., N° 2004/145.

⁹⁶⁴Gand, 9 juin 2009, FiscoLogue, 2010, n° 1197, 12.

⁹⁶⁵Q.R., Sénat, 2000-2001, 4 septembre 2001, 2-40, 2021. Q. n° 1218, Nyssens du 19 mars 2001; contra: voir Anvers, 9 décembre 1996, BTW- practicum, Standaard Uitgeverij. n° 8831.

⁹⁶⁶Déc. n° E.T.113.611 du 7 novembre 2007; Trib. Gand, 7 juin 2001, FiscoLogue, 836, 7; Trib. Anvers, 11 avril 2002, Cour. fisc., n° 14, 488; Trib. Anvers, 5 juin 2002, FiscoLogue, 862, 10; Trib. Bruxelles, 10 janvier 2003, FiscoLogue, 893, 11 et Trib. Anvers, 1^{er} octobre 2003, FiscoLogue, 908, 7; Trib. Hasselt, 19 novembre 2003, T.F.R., 2004, 330-336 avec note AGACHE, L.; Trib. Liège, 28 avril 2005, FiscoLogue, n° 984, 19; Anvers, 25 avril 2006, commenté dans «Aftrek BTW of vervangwagen: zwanenzang van een 'specifieke' economische activiteit», T.F.R., 2006, n° 310, 855.

LA RÉPARATION ET L'ENTRETIEN DES VOITURES LA PLUS ATTRAYANTE POSSIBLE⁹⁶⁷.

- LES VÉHICULES DESTINÉS À ÊTRE UTILISÉS EXCLUSIVEMENT POUR LE TRANSPORT RÉMUNÉRÉ DE PERSONNES;
- LES VÉHICULES NEUFS AU SENS DE L'ARTICLE 8 *BIS*, § 2, 2^o, 1^{ER} TIRET, AUTRES QUE CEUX VISÉS SOUS H), I) ET J), QUI FONT L'OBJET D'UNE LIVRAISON EXEMPTÉE PAR L'ARTICLE 39 *BIS* DANS CE CAS, LA DÉDUCTION NE PEUT TOUTEFOIS ÊTRE OPÉRÉE QUE DANS LA LIMITE OU À CONCURRENCE DU MONTANT DE LA TAXE QUI SERAIT EXIGIBLE EN RAISON DE LA LIVRAISON, SI ELLE N'ÉTAIT PAS EXEMPTÉE PAR L'ARTICLE 39 *BIS* PRÉCITÉ.

5726

DANS L'ACTION EN MANQUIEMENT 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 LIEU⁹⁶⁸. 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 A TOUTEFOIS DÉCIDÉ QUE LES MOTS «TOUTES LES EXCLUSIONS», UTILISÉS À L'ARTICLE 17, § 6, AL. 2, DE LA SIXIÈME DIRECTIVE COMPRENENT 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'ASSUJETTI⁹⁶⁹. 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 DIRECTIVE⁹⁷⁰.

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

⁹⁶⁷Bruxelles, 4 février 2010, *Fisc. Act.*, 2010, n° 11, 16.

⁹⁶⁸J.O.C.E., 30 mars 1996, n° C-95, 11.

⁹⁶⁹C.J.C.E., 18 juin 1998, n° 43/96, *Commission c. France, Rec.*, 1998, I-3903.

⁹⁷⁰C.J.C.E., 5 octobre 1999, n° 305/97, *Royscot Leasing Ltd., Weekoverzicht 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 Textiltetöket Gyártó kft, J.O.C.E. C.*, 20 juin 2009, n° 141, 16.

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'AUTORISATION⁹⁷¹.

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 2005⁹⁷² 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 DIRECTIVE⁹⁷³.

**§ 2. {XE "LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE"} LIVRAISON
INTRACOMMUNAUTAIRE DE {XE "MOYENS DE
TRANSPORT"} MOYENS DE TRANSPORTS NEUFS**

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 8BIS, § 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 39BIS 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 39BIS PRÉCITÉ.

⁹⁷¹C.J.C.E., 29 avril 2004, n° C-17/01, Walter Sudholz.

⁹⁷²Art. 107 Loi du 27 décembre 2005, M.B., 30 décembre 2005.

⁹⁷³LAMPARELLI, 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, 01.01.06/1 5 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.

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. 8BIS, § 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 39BIS, 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 39BIS 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 39BIS IL EST EXERCÉ AU MOYEN D'UNE RESTITUTION, DU FAIT QUE LA LIVRAISON EST EXEMPTÉE DE LA T.V.A.

Chapitre V

**{XE "TVA – DÉ D U C T I O N –
EXCLUSION"} EXCLUSION DU DROIT À
DÉDUCTION**

§ 1. EXCLUSIONS LEGALES DU DROIT A DEDUCTION

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 {XE "TABACS FABRIQUÉ S"}TABACS FABRIQUÉS;

B. LES LIVRAISONS ET LES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE {XE "BOISSONS SPIRITUEUSES"}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 (CONSUMMATION SUR PLACE, EN L'ÉTAT OU APRÈS INCORPORATION DANS DES PLATS OU DANS D'AUTRES BOISSONS, DANS LES {XE "HÔ TEL"}HÔTELS, RESTAURANTS, CLUBS PRIVÉS, ETC.);

C. LES FRAIS DE {XE "LOGEMENT"}LOGEMENT, DE NOURRITURE ET DE BOISSONS, AU SENS DE L'ARTICLE 18, § 1^{ER}, 10^O ET 11^O, 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 EXEMPLE⁹⁷⁴;
- 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 FISCALE EXIGE QUE LES FRAIS SOIENT REFACTURÉS DE MANIÈRE DISTINCTE. LES FRAIS REFACTURÉS DE MANIÈRE FORFAITAIRE NE DONNENT PAS DROIT À LA DÉDUCTION⁹⁷⁵. UNE CERTAINE JURISPRUDENCE N'EST PAS TOUJOURS D'ACCORD SUR CE POINT⁹⁷⁶;
- 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 BIENS⁹⁷⁷;
- 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 PRÉPA-

⁹⁷⁴Q.R., Sénat, 1996-1997, n° 47, Q. n° 240, Milquet, 9 mai 1997, Rev. T.V.A., n° 130, 1009.

⁹⁷⁵Q.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.

⁹⁷⁶Trib. Bruxelles, 21 septembre 2009, Cour. fisc., 2009, 645-650.

⁹⁷⁷Trib. Bruxelles, 21 septembre 2009, Cour. fisc., 2009, 645-650.

RATION DES COMPÉTITIONS DANS SES PROPRES INSTALLATIONS OU DANS CELLES DU CLUB QUI ORGANISE LA COMPÉTITION⁹⁷⁸ OU LES FRAIS EN RAISON DE L'ORGANISATION D'UNE FÊTE POUR LES MEMBRES DU PERSONNEL DANS UN HÔTEL OU UN RESTAURANT⁹⁷⁹.

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 DISTINGUÉS⁹⁸⁰.

D. LES «FRAIS DE RÉCEPTION» FRAIS DE RÉCEPTION:

- SONT VISÉS LES FRAIS ENGAGÉS PAR UNE ENTREPRISE POUR L'ACCUEIL, LA RÉCEPTION, L'AGRÈMENT ET LE DÉLASSEMENT DES PERSONNES QUI SONT ÉTRANGÈRES À L'ENTREPRISE;
- BANQUET AUQUEL PARTICIPENT DES HÔTES PAYANTS ET DES INVITÉS AUXQUELS AUCUN PRIX N'EST RÉCLAMÉ⁹⁸¹.

SONT DES FRAIS DE RÉCEPTION:

1. L'ACHAT D'UN BATEAU DE PLAISANCE POUR DES CROISIÈRES AVEC DES CLIENTS OU DES FOURNISSEURS⁹⁸²;
2. LES FRAIS D'AMÉNAGEMENT D'UN APPARTEMENT QUI EST MIS GRATUITEMENT À LA DISPOSITION DES CLIENTS⁹⁸³;
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 VOYAGES⁹⁸⁴;
4. LES FRAIS DE CONSTRUCTION DE LOCAUX DESTINÉS À DES LOGEMENTS DE CHAUFFEURS DE FIRMES ÉTRANGÈRES⁹⁸⁵.
 - 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 CULTURELS⁹⁸⁶, 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 AUTRE⁹⁸⁷;
 - 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 CONFORMÈMENT À

⁹⁷⁸Rev. T.V.A., 1981, n° 48, Déc. n° 750, 274.

⁹⁷⁹Rev. T.V.A., 1974, n° 15, Déc. n° 455, 196.

⁹⁸⁰Trib. Bruxelles, 6 juin 2003, T.F.R. 2004, 257, 275.

⁹⁸¹Rev. T.V.A., 1972, n° 5, Déc. n° 215, 83.

⁹⁸²Rev. T.V.A., 1976, n° 25, Déc. n° 569, 150.

⁹⁸³Rev. T.V.A., 1978, n° 34, Déc. n° 644, 298.

⁹⁸⁴Rev. T.V.A., 1978, n° 37, Déc. n° 677, p. 877; Trib. Anvers, 15 mai 1987, Rev. T.V.A., 1988, n° 81, 249.

⁹⁸⁵Trib. Verviers, 6 juin 1988, Rev. T.V.A., 1989, n° 85; F.J.F., N° 1989/66.

⁹⁸⁶Rev. 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.

⁹⁸⁷Q.R., Ch., 2005-2006, n° 113, 21557-21560, Q. n° 1064, Devlies, 11 janvier 2006.

L'ARTICLE 45, § 3, 4° DU C.T.V.A. LA SITUATION EST DIFFÉRENTE SI UN «PETIT VERRÉ» EST OFFERT À L'OCCASION DE LA FOURNITURE À TITRE ONÉREUX DE REPAS OU DE CONSOMMATIONS⁹⁸⁸.

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 RÉCEPTION⁹⁸⁹;

6. 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 INVALIDE⁹⁹⁰;
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 DÉDUCTIBLE⁹⁹¹. AUPARAVANT, LES JURIDICTIONS N'ÉTAIENT PAS UNANIMES À CE SUJET⁹⁹². 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 BOISSONS⁹⁹³. CETTE POSITION NE PEUT PLUS ÊTRE DÉFENDUE EN TOUTES CIRCONSTANCES SELON LA JURISPRUDENCE RÉCENTE DE LA COUR DE CASSATION⁹⁹⁴. DANS SON ARRÊT DU 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 PRINCIPES⁹⁹⁵;

⁹⁸⁸Déc. n° E.T. 96.920, 30 août 2000, *Rev. T.V.A.*, 145, 139.

⁹⁸⁹Déc., 6 mars 2000, *Rev. T.V.A.*, n° 145, 126.

⁹⁹⁰C.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.

⁹⁹¹Cass., 8 avril 2005, *Cour. fisc.*, 2005/355; Q.R., Ch., 2005-2006, n°113, 21557-21560, Q. n°1064, *Devlies*, 11 janvier 2006.

⁹⁹²Trib. 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, *Fiscologue*, 912, 10-11; Trib. Liège, 29 avril 2003, *Fiscologue*, 912, 11; Trib Anvers, 4 juin 2003, *Fiscologue*, 912, 11, Trib. Bruges, 17 juin 2003, *Fiscologue*, 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 TVA 2008*, n° 14, 1; Anvers, 18 décembre 2007, *R.G.F.* 2008, n° 8, 7. Suivant 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, *Fiscologue*, 2009, n° 1157, 4).

⁹⁹³Déc. 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. Chambre 2007-2008, n° 8, 512-515, Q. n° 53, *DEVILIES*, 11 janvier 2008; Trib. Anvers, 9 janvier 2006; contra. Gand, 14 février 2006 et Trib. Hasselt 11 février 2009, *Fiscologue* 2009, n° 1149, 12.

⁹⁹⁴Cass., 11 mars 2010, F.09.0019.N, *Acc. & Fisc.*, 2010, n° 14.

⁹⁹⁵Trib. Hasselt, 11 février 2009, *F.J.F.*, N° 2010/172, *T.F.R.*, 2009, n° 369, 871.

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 PERSONNEL⁹⁹⁶;
- E. FRAIS EXPOSÉS PAR LES {XE "AGENCES DE VOYAGE (TVA)"}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.

§ 2. EXCLUSION DU DROIT A DEDUCTION POUR CERTAINS AVANTAGES ACCORDES AU PERSONNEL

5730

{XE "AVANTAGES DE TOUTE NATURE"}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 ACQUISITION⁹⁹⁷. 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.

⁹⁹⁶Q.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.

⁹⁹⁷VANDENDRIESSCHE, P., «Voordelen van alle aard en geschenken: wat met de BTW?», A.F.T., 1996, 20-36.

§ 3. EXCLUSION DU DROIT A DEDUCTION POUR LES OPERATIONS {XE "ACTES GRATUITS"} 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 PEUT PAS OPÉRER DE DÉDUCTION⁹⁹⁸. 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 DÉDUITE⁹⁹⁹.
- 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 GARANTIE¹⁰⁰⁰.
- 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.¹⁰⁰¹.
- 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, 3⁰ DU C.T.V.A.¹⁰⁰².

Chapitre VI

DÉDUCTION DANS LE CAS D'UN ASSUJETTI PARTIEL

⁹⁹⁸En ce qui concerne le «don» d'articles de sport à une association sportive, la déduction est admise, voir Trib. Malines, 26 février 1987, *Cour. fisc.*, 1987, 87/358; VANDEBERGH, H., *B.T.W.- Vraagstukken*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 4 à 10 et 55.

⁹⁹⁹*Manuel de la T.V.A.*, n° 349.

¹⁰⁰⁰*Rev. T.V.A.* 1973, n° 103 64, Déc. n° 343.

¹⁰⁰¹Pour 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.

¹⁰⁰²*Q.R.*, Sénat, 2006-2007, n° 3-87, 9669, *Q.* n° 3-6886, Nyssens, 30 janvier 2007.

5732

art. 46 et 48 § 2 C.T.V.A.

art. 12 à 21 A.R. n° 3

{XE "TAXATION MIXTE"}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 RÉELLE¹⁰⁰³.

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.

§ 1. DEDUCTION SELON LA REGLE DU {XE "PRORATA GE NE RAL"} PRORATA GENERAL

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 SUPÉRIEUR¹⁰⁰⁴. QUANT AU POURCENTAGE, IL EST (DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 1996) ARRONDI À L'UNITÉ SUPÉRIEURE.

¹⁰⁰³C.J.C.E., 13 mars 2008, n° C-437/06, *Securenta*, T.F.R., 2008, n° 341, 505. Voir aussi: Anvers 4 septembre 2007, *Fiscologue* 2008, n° 1136, 6.

¹⁰⁰⁴Cette règle d'arrondissement, qui est reprise explicitement à l'art. 175 Directive 2006/112/EG, n'est pas obligatoirement applicable pour le calcul du «prorata spécial» si le redevable mixte applique la règle de l'affectation

LES ARTICLES 12 À 18 DE L'ARRÊTÉ ROYAL N° 3 RÈGENT 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 POINTS¹⁰⁰⁵.

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 MIXTE¹⁰⁰⁶.

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 %¹⁰⁰⁷.

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.¹⁰⁰⁸.

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

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).

¹⁰⁰⁵Manuel T.V.A., n° 417.

¹⁰⁰⁶Anvers, 28 novembre 1995, F.J.F., N° 1996/187; Cass., 13 octobre 2000, *Fiscologue*, 776, 1-2.

¹⁰⁰⁷Cass., 2 octobre 2003, F.J.F., N° 2004/56.

¹⁰⁰⁸Voir Concl. av.-gén. Poiaras Maduro, 10 mars 2005, n° C-243/03, *Commission c. France*; Concl. av.-gén. Poiaras Maduro, 10 mars 2005, n° C-204/03, *Commission c. Espagne*; Trib. Anvers, 5 octobre 2001, *Fiscologue*, 825, 7; Bruxelles, 19 octobre 2001, T.F.R., 2003, n° 236, 193-200 avec note de BE-HAEGHE, I. et HUYBERECHTS, I.; Q.R., Ch., 2000-2001, n° 061, 29 janvier 2001, 6888, Q. n° 451 Letermé, 13 septembre 2000, THIRION, B., «Subventions: quelles incidences en matière de TVA?», R.G.F., 2002, n° 12, 286. Voir aussi Circ. n° 24/2007, 38-43.

L'ÉTABLISSEMENT DE DÉCOMPTES DE TRAVAUX ET/OU À DES ENCAISSEMENTS D'ACOMPTES¹⁰⁰⁹.

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 ENTREPRISE¹⁰¹⁰. ENSUITE, LES REVENUS DES OPÉRATIONS MOBILIÈRES ET FINANCIÈRES NE DOIVENT PAS ÊTRE RÉPRIS DANS LE PRORATA, SAUF SI CES PRODUITS APPARTIENNENT À UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE SPÉCIFIQUE DISTINCTE DE NATURE FINANCIÈRE¹⁰¹¹.

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 DÉDUCTION¹⁰¹². 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 REMPLOI DES DIVIDENDES NE DOIVENT PAS ENTRER EN CONSIDÉRATION¹⁰¹³. LES OPÉRATIONS FINANCIÈRES SONT CONSIDÉRÉES COMME DES OPÉRATIONS ACCESSOIRES POUR AUTANT QUELLES 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»¹⁰¹⁴.

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 PRORATISATION¹⁰¹⁵.

¹⁰⁰⁹C.J.C.E., 26 mai 2005, n° C-536/03, *Antonio Jorge*.

¹⁰¹⁰C.J.C.E., 6 mars 2008, n° C-98/07, *Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S c. Skatteministeriet*.

¹⁰¹¹C.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.

¹⁰¹²C.J.C.E., 22 juin 1993, n° C-33/91, *Satam, Rec.*, I-3513; *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, 756; STAS, D., «Dividenden als tegenprestatie voor actieve inmen-ging?», *Actuele Voorinformatie*, n° 281, 1999, 6-12.

¹⁰¹³C.J.C.E., 14 novembre 2000, n° C-142/99, *Floridiene 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, *Welthgrove BV, Rec.*, I-5679.

¹⁰¹⁴C.J.C.E., 29 avril 2004, n° C-77/01, EDM; STAS, D., «EDM: het finale holdingar-rest», *T.F.R.*, 2004, 775-781; WOLF, R.A., «EDM: New guidance from Luxemburg», *International Vat Monitor*, 2004, 251-255.

¹⁰¹⁵Circ. n° 10 de 1995; LEJEUNE, I., «De gemengde B.T.W.-plicht in Europees en Belgisch perspectief - Toepassing voor banken en financiële instellingen», *Fiskofoon*, 1995, n° 135.

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 QUELLES 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 QUELLE A ACCEPTÉ PENDANT DEUX DÉCENNIES¹⁰¹⁶.

§ 2. DEDUCTION SELON L' {XE "AFFECTATION RE ELLE "}AFFECTATION REELLE

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 RÉELLE¹⁰¹⁷. SI UN ASSUJETTI MIXTE OPTÉ 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.¹⁰¹⁸. LA COUR D'APPEL DE GAND A TOUTEFOIS DÉCIDÉ QUE LA DIRECTIVE T.V.A. S'OPPOSE À UNE TELLE AUTORISATION PRÉALABLE¹⁰¹⁹.

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. EN OUTRE, LE PRINCIPE DE LA NON-RÉTROACTIVITÉ NE S'OPPOSE PAS À L'OCTROI D'UNE AUTORISATION POUR LE PASSÉ¹⁰²⁰.

CEPENDANT, 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.¹⁰²¹.

LA T.V.A. PRÉLEVÉE SUR LES DÉPENSES PROFESSIONNELLES EST CLASSÉE EN TROIS GROUPES:

¹⁰¹⁶Trib. Bruxelles, 12 octobre 2001, *Fiscologue*, 820, 1; *Cour. fisc.*, 2001, n° 18, 421.

¹⁰¹⁷Q.R., Ch. repr., 1995-1996, 2249, Q. n° 184 Michel, 7 décembre 1995, *Rev. T.V.A.*, n° 120 346.

¹⁰¹⁸Cass., 2 octobre 2003, *Fiscologue*, 911, 4; Gand, 9 mars 1984, *F.J.F.*, N° 1984/182, 314; VANDEBERGH, H., *BTW- vraagstukken*, Anvers, Kluwer, 1987, 68.

¹⁰¹⁹Gand, 9 mars 2010, *Cour. fisc.*, 2010, 498.

¹⁰²⁰C. d'Et., n° 69334 du 3 novembre 1997, *Fiscologue*, 1998, 652, 5.

¹⁰²¹Anvers, 24 avril 2007, *T.F.R.* 339, 1^{er} avril 2008.

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)¹⁰²².

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 ÉGALEMENT AFFECTÉE À LA RECHERCHE ET À L'INTÉGRATION DE FONDS, CE QUI CONSTITUE LA PRINCIPALE ACTIVITÉ DE L'AS.B.L.¹⁰²³.

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'ÉTRANGER¹⁰²⁴.

Chapitre VII

REPORT OU {XE "RESTITUTION"}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 CI-APRÈS). CETTE PROCÉDURE DE RESTITUTION A ÉTÉ ÉTENDUE DANS LE CADRE DE LA LOI DE RELANCE ÉCONOMIQUE¹⁰²⁵. LA RESTITUTION MENSUELLE EST RÉSERVÉE AUX ASSUJETTIS QUI INTRODUISENT UNE DÉCLARATION MENSUELLE. LE DÉCLARANT

¹⁰²²Bruxelles, 20 septembre 2006, *T.F.R.*, 2007, n° 326, 675 avec note HEYRMAN, K.

¹⁰²³Bruxelles, 19 octobre 2001, *T.F.R.*, n° 236, 193 avec note BEHAEGHE, I. et HUYBE-RECHTS, I.

¹⁰²⁴Voir *Q.R.*, Sénat, 1991-1992, 106, Q. n° 325 de Clippele, 2 octobre 1991.

¹⁰²⁵A.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.

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 À PARTIR DU 1^{ER} AVRIL 2009¹⁰²⁶.

L'ADMINISTRATION FISCALE 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 ATTEINDRE¹⁰²⁷.

SUR DEMANDE EXPRESSE (À INDIQUER SUR LA DÉCLARATION T.V.A.), IL PEUT, CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 8, § 2, 4 ET 5 DE L'AR. 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, 39*BIS*, 39*TER* ET 39*QUATER* 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}, 2° À 7° ET 42 C.T.V.A.;
 - DES OPÉRATIONS POUR LESQUELLES LA TAXE EST DUE PAR LE COCONTRACTANT CONFORMÉMENT AUX ARTICLES 51, § 2, 5° ET 51, § 4, C.T.V.A.;

¹⁰²⁶C.R.A., Commission des Finances et du Budget de la Chambre, Com 503, 16-17, Q. n° 11850, DE POTTER, 25 mars 2009.

¹⁰²⁷Circ. n° E.T.115.806 (AFER 9/2009), 3 mars 2009.

- DES OPÉRATIONS POUR LESQUELLES LE TAUX RÉDUIT DE T.V.A. S'APPLIQUE CONFORMÉMENT AUX ARTICLES 1^{ER} BIS, 1^{ER} QUATER À 1^{ER} SEXIES DE L'AR. N° 20 ET AUX RUBRIQUES XXXI, XXXII, XXXIII, XXXVI ET XXXVII DU TABLEAU A DE L'ANNEXE À L'AR. 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 SUR DEMANDE ÉCRITE, UNE AUTORISATION EST OCTROYÉE PAR LE CHEF DE L'OFFICE DE CONTRÔLE DE LA T.V.A. DONT L'ASSUJETTI RELEVÈ¹⁰²⁸.

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 ADAPTÉE¹⁰²⁹.

UNE DÉCISION DE RETRAIT DE L'AUTORISATION DE RÉCUPÉRER MENSUELLEMENT DES EXCÉDENTS DE T.V.A. DOIT ÊTRE MOTIVÉE. À DÉFAUT, L'ASSUJETTI PEUT EN DEMANDER L'ANNULATION DEVANT LE CONSEIL D'ÉTAT¹⁰³⁰.

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 TVA ET AU PRINCIPE DE PROPORTIONNALITÉ¹⁰³¹.

Chapitre VIII

{XE "TVA – DÉ DUCTION – RÉ VISION"} 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

¹⁰²⁸Les conditions et formalités en matière de restitution mensuelle sont développées et commentées dans la Circ. n° A.F.E.R. 24/2003 (E.T. 100.136 – E.T. 834.2) du 4 septembre 2003.

¹⁰²⁹Déc. n° E.T. 115.497, 25 mars 2009.

¹⁰³⁰C. d'Et., 23 octobre 1998, *Fiscologue*, 1998, n° 684, 1.

¹⁰³¹C.J.C.E., 10 juillet 2008, aff. C-25/07, Alicja Sosnowska, *J.O.C.E. C.*, 11 octobre 2008, n° 260, 3.

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 CLAIEMENT DU PRÉLÈVEMENT POUR LEQUEL LA DÉDUCTION INITIALEMENT OPÉRÉE RESTE ACQUISE¹⁰³². LES RÉVISIONS DOIVENT S'OPÉRER À L'INITIATIVE DE L'ASSUJETTI, LUI-MÊME, DANS SA DÉCLARATION T.V.A.¹⁰³³.

§ 1. {XE "RE VISION ORDINAIRE"} REVISION ORDINAIRE DE LA DEDUCTION

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.

§ 2. REVISION (OU REGULARISATION) DE LA T.V.A. AYANT GREVE LES BIENS D' INVESTISSEMENT

1. Généralités

5738

art. 48 § 2 C.T.V.A.

¹⁰³²VERSCHAFFEL, J., «Herzienen van BTW, onttrekkingen en gelijkgestelde handelingen», A.F.T., n° 3, 2000, 126.

¹⁰³³Circ. n° 115 de 1972, Rev. T.V.A., 1973, n° 11, 151.

L'ARTICLE 48, § 2 DU C.T.V.A. PRÉVOIT UNE PÉRIODE DE RÉVISION SPÉCIALE POUR LA DÉDUCTION 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' INVESTISSEMENT» BIENS D'INVESTISSEMENT¹⁰³⁴. 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 ANS¹⁰³⁵. LA DÉDUCTION DE LA T.V.A. PERÇUE SUR LES TRAVAUX D'INFRASTRUCTURE EST ÉGALEMENT SOUMISE AU DÉLAI DE RÉVISION DE 15 ANS¹⁰³⁶.

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 RÉVISION¹⁰³⁷.

A 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 VALIDE QUE SIL EST SATISFAIT AUX

¹⁰³⁴Circ. n° AAF 3 du 15 février 2007.

¹⁰³⁵A.R. du 25 février 1996, *M.B.*, 5 mars 1996.

¹⁰³⁶Pour le régime transitoire, voir la Circ. n° AAF 24/2002, E.T. 103.009 du 6 décembre 2002.

¹⁰³⁷Cass., 27 septembre 2001, *Fisc. Act.*, 2001, n° 39, 6. Voir: Trib. Anvers 2008, *La lettre TVA 2008*, n° 15, 2.

EXIGENCES DE L'ARTICLE 27, § 5 DE LA SIXIÈME DIRECTIVE¹⁰³⁸. 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 DISPOSITION¹⁰³⁹. COMME NOUS L'AVONS DÉJÀ VU CI-AVANT, CE RÉGIME EST ADAPTÉ À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2011 (VOIR N° 5716).

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 ASSUJETTI¹⁰⁴⁰.

UN TELLE POSITION NE SEMBLAIT POURTANT PAS CONFORME AUX DISPOSITIONS DE LA DIRECTIVE T.V.A. TELLES QUELLES 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 DÉ-

¹⁰³⁸C.J.C.E., 11 juillet 1991, n° C-97/90, Lennartz, *Rec.*, I-3795; C.J.C.E., 8 mai 2003, n° 0296/00, Wolfgang Seeling; *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.

¹⁰³⁹Déc. 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 Stephanie Wollny.

¹⁰⁴⁰Déc. 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.

DUCTION. 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 DÉDUCTIONS¹⁰⁴¹. 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 AJOUTÉE¹⁰⁴².

SUR LA BASE DE CE CI, 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 BIEN¹⁰⁴³. SE RÉFÉRANT À CETTE JURISPRUDENCE, L'ADMINISTRATION FISCALE A ADOPTÉ SA POSITION À PARTIR DU 1^{ER} JUILLET 2005¹⁰⁴⁴.

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^E 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^E 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 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).

¹⁰⁴¹C.J.C.E., 11 juillet 1991, n° C-97/90, Lennartz, Rec., 1991, I-03795.

¹⁰⁴²C.J.C.E., 30 mars 2006, n° C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki.

¹⁰⁴³C.J.C.E., 2 juin 2005, n° C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, F.J.F., N° 2006/13.

¹⁰⁴⁴Déc. n° E.T. 110.412, 20 décembre 2005.

POUR L'APPLICATION DES ARTICLES 12, § 1^{ER} ET 48, § 2 DU C.T.V.A., NE SONT PAS CONSIDÉRÉS COMME DES BIENS D'INVESTISSEMENT¹⁰⁴⁵;

- 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 LOCATION¹⁰⁴⁶.

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»¹⁰⁴⁷. SUR INJONCTION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE,

¹⁰⁴⁵A.M. n° 1 du 2 septembre 1980, *M.B.*, 9 septembre 1980.

¹⁰⁴⁶Voir 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.

¹⁰⁴⁷*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 RECONNU QU'AUCUNE RÉVISION DE DÉDUCTION N'ÉTAIT NÉCESSAIRE EN CAS DE CESSION DE BAIL DANS LE CADRE DE L'ARTICLE II 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 PAGE¹⁰⁴⁸.

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 MASSE¹⁰⁴⁹.

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 (CHAP. II), ET PAR LES ASSUJETTIS PARTIELS (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

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 RIJSWIJCK, 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.

¹⁰⁴⁸Gand, 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.

¹⁰⁴⁹Cass., 20 janvier 1994, *Rec. gén. enr. not.*, 1994, 256; *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 115, 813.

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 CONCORDANTES¹⁰⁵⁰.

LA RÉVISION NE DOIT PAS AVOIR LIEU POUR LA T.V.A. PAYÉE SUR LES TRAVAUX DE RÉPARATION¹⁰⁵¹. CETTE RÈGLE VAUT ÉGALEMENT POUR LES TRAVAUX DE NETTOYAGE ET D'ENTRETIEN.

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° OU 2° 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.¹⁰⁵². LOCATION D'UN DÉBIT DE BOISSONS PAR UNE BRASSERIE AVEC UN CONTRAT DE BRASSERIE¹⁰⁵³.

art. 11 A.R. n° 3

¹⁰⁵⁰Trib. Anvers, 25 mai 1987, *F.J.F.*, N° 1988/45.

¹⁰⁵¹Définition de cette notion: *Rev. T.V.A.*, 1973, n° 10, 73, Déc. n° 355, 68.

¹⁰⁵²Cass., 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, 1^{er} avril 1987, *Q.* n° 225, de Clippele, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 77, 233; *Ch. repr.*, 1986-1987, n° 31, 3141, 22 mai 1987, *Q.* n° 230, Denys, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 77, 260.

¹⁰⁵³Cass., 2 décembre 1988, *R.G.F.*, 1990, 44.

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. II A.R. N° 3);

2. DES VARIATIONS SONT INTERVENUES DANS LES ÉLÉMENTS PRIS EN CONSIDÉRATION EN RAISON DE L'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE¹⁰⁵⁴;

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 LIMITATION¹⁰⁵⁵. 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° 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.¹⁰⁵⁶;

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 II DU C.T.V.A. EST D'APPLICATION¹⁰⁵⁷ (VOIR N°S 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 INVESTISSEMENTS IMMOBILIERS DE LA SOCIÉTÉ, DOIT ÊTRE QUALIFIÉE COMME UNE DETTE DANS LA MASSE¹⁰⁵⁸.

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.¹⁰⁵⁹.

SI LA DURÉE D'UTILISATION D'UN BIEN D'INVESTISSEMENT EST INFÉRIEURE À LA PÉRIODE DE RÉVISION QUINQUENNALE, ON DOIT OPÉRER UNE RÉVISION, À

¹⁰⁵⁴Trib. Bruges, 19 février 2001, *Fiscologue*, 800, 11.

¹⁰⁵⁵Voir Circ. n° 3, 1981.

¹⁰⁵⁶Mons, 10 octobre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/170.

¹⁰⁵⁷Rev. T.V.A., 1982, n° 55, 463, Déc., n° 790.

¹⁰⁵⁸Gand, 17 avril 1996, *A.J.T.*, 1997-1998, 492.

¹⁰⁵⁹Q.R., Sénat, 4 septembre 2001, 2-40, 2019, Q. n° 1185 du 5 mars 2001, de Clippele; voir aussi Trib. Bruxelles, 8 février 2002, *T.F.R.*, 2003, 285, note LIBERT, F.

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 VOL¹⁰⁶⁰.

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 CESSIION DANS L'EXERCICE DE SON ACTIVITÉ SOUMISE À LA T.V.A.¹⁰⁶¹.

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'USAGE¹⁰⁶²;

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 DÉDUCTION¹⁰⁶³.

EN CE QUI CONCERNE LA RÉVISION SUITE À L'ADHÉSION À UNE UNITÉ T.V.A., VOIR ART. 10, § 3 DE L'AR. N° 3 ET LE N° 5215¹⁰⁶⁴.

§ 3. REVISION PAR UN ASSUJETTI PARTIEL

5751

LES RÉVISIONS QU'UN {XE "ASSUJETTI MIXTE"}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 APPLIQUÉE POUR LE CALCUL DE LA DÉDUCTION.

¹⁰⁶⁰Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-25, 1176, Q. n° 649 de Clippele, 15 mai 2000.

¹⁰⁶¹Cass., 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 bedrijfsmiddelen», *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal*, 2000, n° 18, 4, Déc. n° E.T. 102.759, 26 janvier 2005.

¹⁰⁶²Gand, 6 avril 2004; *F.J.F.*, N° 2004/293.

¹⁰⁶³Trib Bruxelles, 9 janvier 2003, *R.G.F.*, 2003, n° 2, 19; réformé en appel: Bruxelles, 11 mai 2006, n° B 06/4.

¹⁰⁶⁴Circ. AFER n° 42/2007 (E.T. 111.702), 9 novembre 2007.

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.



ORGANISATION DE LA T.V.A.

Chapitre 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 53 *QUINQUIÈS* STIPULE QUE LES ASSUJETTIS DOIVENT REMETTRE CHAQUE ANNÉE UNE LISTE DE LEURS CLIENTS ASSUJETTIS REPRENANT LEUR CHIFFRE D'AFFAIRES INDIVIDUEL. ENFIN, EN EXÉCUTION DE L'ARTICLE 54 DU C.T.V.A., L'ARTICLE 14 DE L'AR. N° 1 IMPOSE LA TENUE D'UNE COMPTABILITÉ.

L'AR. DU 26 NOVEMBRE 1998 A PUBLIÉ LES ADAPTATIONS QUI, SUITE À L'ADOPTION DE L'EURO, DOIVENT ÊTRE APPORTÉES AUX DIFFÉRENTS ARRÊTÉS ROYAUX PORTANT SUR LES OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS¹⁰⁶⁵. VOIR AUSSI AR. DU 20 JUILLET 2000¹⁰⁶⁶.

Chapitre II

DÉCLARATION D'UNE "TVA – COMMENCEMENT DES ACTIVITÉ S"ACTIVITÉ

¹⁰⁶⁵M.B., 1^{er} décembre 1998, Circ. n° 4, 12 mars 1999.

¹⁰⁶⁶M.B., 30 août 2000.

CONFORMÉMENT AUX ARTICLES 1^{ER} À 3 DE L'AR. 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)¹⁰⁶⁷.

TOUT ASSUJETTI QUI EST TENU À LA REMISE D'UNE DÉCLARATION VISÉE À L'ALINÉA PRÉCÉDENT 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 {XE "NUMÉ RO D' IDENTIFICATION TVA"}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^{OS} 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 DÉDUCTION¹⁰⁶⁸.

¹⁰⁶⁷Déc. n° E.T. 102595 du 19 juin 2002, *Fiscologue*, 863, 8.

¹⁰⁶⁸Dans 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 manda-

SUITE À L'ENTRÉE EN VIGUEUR DU «PAQUET T.V.A.» OU «VAT PACKAGE», UN NUMÉRO D'IDENTIFICATION À LA TVA EST ÉGALEMENT ACCORDÉ, À PARTIR 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 PERCEPTION¹⁰⁶⁹.

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.¹⁰⁷⁰.

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 BÉNÉFICIAIRES 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

taire: Q.R., Sénat, 2002- 2003, 21 janvier 2003, n^{os} 2- 67, 377, Q. n^o 2362, de Clippele, 23 août 2002.

¹⁰⁶⁹Voir pour un commentaire: STAS, D. et HEIRMAN, J. «♦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^o 383, 527.

¹⁰⁷⁰Informations et communications (A.F.E.R.- T.V.A.), 4 octobre 2004.

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.¹⁰⁷¹.

5804,20

art. 50 § 1^{er} 4° 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° ET 50 § 2 C.T.V.A.).

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, DONT LA LOCALISATION EN BELGIQUE REPOSE SUR L'ARTICLE 21, § 3, 7° DU C.T.V.A.

¹⁰⁷¹Déc. 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, *Fiscologue*, 759, juin 2000, 5. Déc. n° E.T. 99.808 du 30 mars 2001, *Fiscologue*, 797, 3; Q.R., Sénat, 2000-2001, 25 septembre 2001, n° 2-41, Q. n° 832, Nyssens, 12 octobre 2000.

ETABLISSEMENT ET DÉLIVRANCE DES {XE "FACTURE"}FACTURES ET AUTRES DOCUMENTS

5809

art. 53 § 2 C.T.V.A.

LES ARTICLES 1^{ER} À 13 DE L'AR. N° 1 RÈGENT L'EXÉCUTION DE L'XE "OBLIGATIONS COMPTABLES" 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 EFFECTUENT¹⁰⁷².

REMARQUONS QUE 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 2004¹⁰⁷³ A TRANSPOSÉ EN DROIT INTERNE LA DIRECTIVE EUROPÉENNE DU 20 DÉCEMBRE 2001 RELATIVE À LA FACTURATION. LES NOUVELLES RÉGLEMENTATIONS PORTENT PRINCIPALEMENT SUR L'ADAPTATION DES MENTIONS OBLIGATOIRES SUR LA FACTURE, UNE MODIFICATION DE LA PROCÉDURE EN MATIÈRE DE *SELF-BILLING* ET UN RÉGIME LÉGAL POUR LA FACTURATION ÉLECTRONIQUE ET LA CONSERVATION ÉLECTRONIQUE DES FACTURES¹⁰⁷⁴.

5809,10

art. 1^{ER} § 2 A.R. n° 1^{ER} et art. 60 § 3 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 PROCÉDURE EN MATIÈRE DE DÉLIVRANCE DES FACTURES ÉLECTRONIQUES¹⁰⁷⁵. 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 EST LÉGALEMENT POSSIBLE, À CONDITION QU'IL Y AIT ACCEPTATION PAR LE CO-CONTRACTANT ET POUR AUTANT QUE L'AUTHENTICITÉ ET

¹⁰⁷²Voir 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.

¹⁰⁷³Loi 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.

¹⁰⁷⁴Directive 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° 6-7, 17-26.

¹⁰⁷⁵Art. 1 et 2, A.R. 15 décembre 2009, *M.B.*, 21 décembre 2010.

L'INTÉGRITÉ DES FACTURES PUISSENT ÊTRE GARANTIES (ART. 1^{ER} § 2 A.R. N° D). EN CE QUI CONCERNE LA CONSERVATION OU L'ARCHIVAGE DES FACTURES, IL N'Y A PAS BEAUCOUP DE MODIFICATION À SIGNALER. 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. IL N'Y A, EN OUTRE, AUCUN CHANGEMENT EN CE QUI CONCERNE L'EXIGENCE D'AUTHENTICITÉ ET D'INTÉGRITÉ (CF ART. 60 § 3 C.T.V.A.). LA MANIÈRE DONT L'AUTHENTICITÉ DU FOURNISSEUR ET L'INTÉGRITÉ DU CONTENU SONT GARANTIES, DOIT, EN PRINCIPE, ÊTRE DÉTERMINÉE PAR L'ENTREPRISE ELLE-MÊME.

LES PRINCIPES PRÉCITÉS ONT ÉTÉ REPRIS AU NIVEAU EUROPÉEN DANS UNE NOUVELLE DIRECTIVE¹⁰⁷⁶.

§ 1. OBLIGATION DE DELIVRANCE ET MOMENT DE L'ETABLISSEMENT ET DE LA DELIVRANCE

5810

art. 1^{er} § 1^{er} A.R n° 1

CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 1^{ER} § 1^{ER} DE L'AR. 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 {XETURE"}FACTURE À SON COCONTRACTANT OU DE VEILLER À CE QU'UNE FACTURE SOIT DÉLIVRÉE EN SON NOM ET POUR SON COMPTE, PAR SON COCONTRACTANT OU PAR UN TIERS¹⁰⁷⁷.

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

¹⁰⁷⁶Directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 relative à la T.V.A. et portant sur les règles de facturation, *J.O.C.E. L.*, 22 juillet 2010, n° 189,1.

¹⁰⁷⁷SPAGNOLI, K. et BOLLINGH, I., «Facturatieplicht», *A.F.T.*, 1998, 437-450.

L'OPÉRATION, PAR APPLICATION DES ARTICLES 17, § 1^{ER} ET 22, § 2 DU C.T.V.A.¹⁰⁷⁸.

UNE FACTURE DOIT EN OUTRE ÊTRE DÉLIVRÉE LORSQUE, AVANT UNE LIVRAISON VISÉE À L'ARTICLE 39BIS, AL. 1^{ER}, 1^O À 4^O DU C.T.V.A. (VOIR N° 5606), LE PRIX EST ENCAISSÉ EN TOUT OU EN PARTIE.

CETTE TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE SUR LA FACTURATION DU 20 DÉCEMBRE 2001, AUTORISE EXPRESSÉMENT QUE LA FACTURE SOIT ÉMISE PAR UN TIERS AU NOM ET POUR LE COMPTE DU FOURNISSEUR OU DU PRESTATAIRE DE SERVICE. ON ATTEND ENCORE TOUTEFOIS UNE CIRCULAIRE DE L'ADMINISTRATION DE LA T.V.A. POUR QUE CE RÉGIME DEVIENNE APPLICABLE.

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 FACTURATION¹⁰⁷⁹.

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 39BIS, ALINÉA 1^{ER}, 4^O 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

¹⁰⁷⁸Conformément 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. Chambre 2007-2008, n° 033, 8354-8357, Q. n° 262 DE POTTER 3 juillet 2008.

¹⁰⁷⁹Trib. Louvain, 21 juin 1996, *Actualités en bref T.V.A.*, n° 124/2. Voir aussi: I. DE LEENHEER, «Facturatieplicht in hoofde van groothandel vs. kleinhandel: bij twijfel steeds factureren?», *Acc. Act.*, 2008, n° 14, 1.

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 SERVICE 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 CINQUIÈME JOUR OUVRABLE DU MOIS QUI SUIT CELUI AU COURS DUQUEL LA T.V.A. EST EXIGIBLE SUR TOUT OU PARTIE DU PRIX CONFORMÉMENT AUX ARTICLES 17, § 1^{er} ET 22, § 2 DU C.T.V.A. (ART. 4 § 1^{er} A.R. N° 1).

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 CINQUIÈME JOUR OUVRABLE DU MOIS QUI SUIT CELUI AU COURS DUQUEL LA LIVRAISON A ÉTÉ EFFECTUÉE OU LE CINQUIÈME JOUR OUVRABLE DU MOIS QUI SUIT CELUI AU COURS DUQUEL UN ACOMPTE EST VERSÉ (ART. 4 § 2 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 À L'EXPIRATION DU MOIS 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° 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 ANNULÉE¹⁰⁸⁰.

art. 12 § 2

A.R. n° 1

¹⁰⁸⁰Q.R., Chambre 2008-2009, n° 046, 53-55, Q. n° 102 BROTCORNE 14 janvier 2009.

LES ASSUJETTIS ET LES PERSONNES MORALES NON ASSUJETTIES SONT TENUS D'ÉTABLIR UN DOCUMENT RECTIFICATIF LORSQU'UN DES DOCUMENTS VISÉS AUX N^{OS} 5812 ET 5815 À 5817 EST CORRIGÉ APRÈS SON INSCRIPTION DANS LES LIVRES PRÉVUS (ART. 12 § 2 A.R. N^O 1).

LE DOCUMENT RECTIFICATIF VISÉ À L'ALINÉA PRÉCÉDENT PORTE UNE RÉFÉRENCE À LA FACTURE OU AU DOCUMENT RECTIFIÉ¹⁰⁸¹.

5819

art. 8 A.R. n^O 1

LES ASSUJETTIS SONT TENUS D'ÉTABLIR UN DOUBLE DES FACTURES ET AUTRES DOCUMENTS VISÉS AUX N^{OS} 5810, 5812 ET 5824 (ART. 8 A.R. N^O 1).

§ 2. MENTIONS QUE LES DOCUMENTS ET FACTURES DOIVENT REPRENDRE

5820

art. 5 A.R. n^O 1

L'ARRÊTÉ ROYAL N^O 1 NE DONNE PAS DE DÉFINITION DE LA FACTURE. IL SE LIMITE À ÉNUMÉRER, DANS L'ARTICLE 5, LES MENTIONS QU'UNE FACTURE DOIT REPRENDRE POUR L'APPLICATION DE LA T.V.A. LES MENTIONS S'APPLIQUENT ÉGALEMENT POUR LE DOCUMENT DONT QUESTION AU N^O 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 DÉDUCTION¹⁰⁸².
- 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 FOURNISSEUR¹⁰⁸³.
- 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.¹⁰⁸⁴.
- 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 RÉDUIT¹⁰⁸⁵.

¹⁰⁸¹Cf. le projet de loi visant à transposer la directive relative à la facturation du 20 décembre 2001, Ch. repr., DOC 54 0431/001.

¹⁰⁸²Cass., 13 octobre 2000, T.F.R., n^O 200, 2001, p. 429, note DEREZ, B.

¹⁰⁸³Q.R., Sénat, n^O 2-37, 1846, Q. n^O 1216, Nyssens, 29 mars 2001; voir aussi Cour. fisc., 2001, 322.

¹⁰⁸⁴Q.R., Sénat, n^O 2-35, 1710. Q. n^O 834, Nyssens, 12 octobre 2000.

¹⁰⁸⁵Cass., 26 janvier 2001, *Fiscologue*, 866, p. 15.

- SI UN ASSUJETTI, DANS LE CAS OÙ IL N'EST PAS OBLIGÉ DE DÉLIVRER DES FACTURES, EN ÉTABLI QUAND-MÊME, CELLES-CI DOIVENT ALORS COMPRENDRE TOUTES LES MENTIONS PRESCRITES PAR L'ARTICLE 5, § 1, DE L'AR. N° 1¹⁰⁸⁶.
- EN CE QUI CONCERNE LE REMANIEMENT ET LE REMPLACEMENT DE LA SIXIÈME DIRECTIVE PAR LA DIRECTIVE T.V.A., 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 NOUVELLE DIRECTIVE T.V.A. DOIVENT ÊTRE MENTIONNÉES À PARTIR DU 1^{ER} JUILLET 2007¹⁰⁸⁷.
- LES FACTURES QUI SONT DÉLIVRÉES PAR LE PRESTATAIRE DE SERVICES ÉTRANGER POUR DES SERVICES INTELLECTUELS QUI SONT TAXÉS EN BELGIQUE SUR BASE DE L'ARTICLE 21, § 3, 7° C.T.V.A., DOIVENT SATISFAIRE AUX RÈGLES BELGES EN MATIÈRE DE FACTURATION. CECI SIGNIFIE QUE LA FACTURE DU PRESTATAIRE DE SERVICES ÉTRANGER DOIT MENTIONNER LE NUMÉRO D'IDENTIFICATION À LA T.V.A. DU CLIENT BELGE (CF ART. 5 § 1 3° AR. N° 1). À L'INVERSE, LORSQUE LE PRESTATAIRE DE SERVICES BELGE PRESTE UN SERVICE INTELLECTUEL QUI EST IMPOSABLE DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE, LA FACTURE EST SOUMISE TANT À LA RÉGLEMENTATION BELGE QU'À LA LÉGISLATION DU PAYS DANS LEQUEL LE SERVICE EST RÉPUTÉ SE SITUER¹⁰⁸⁸.
- SUR LA FACTURE QUE LE PRESTATAIRE DE SERVICES QUI N'EST PAS ÉTABLI EN BELGIQUE DOIT DÉLIVRER À L'OCCASION DE L'OPÉRATION VISÉE À L'ARTICLE 21, § 3, 7° C.T.V.A., LA MENTION «TAXE À ACQUITTER PAR LE COCONTRACTANT – CODE DE LA TVA, ARTICLE 51, § 2» OU UNE MENTION ÉQUIVALENTE DOIT APPARAÎTRE AU LIEU DU TARIF ET LE MONTANT TOTAL DE L'IMPÔT DÛ. À DÉFAUT D'UNE TELLE FACTURE, LE DESTINATAIRE DE LA FACTURE ÉTABLI EN BELGIQUE DOIT DÉLIVRER UN DOCUMENT QUI MENTIONNE LE TAUX, LA BASE D'IMPOSITION ET LE MONTANT TOTAL DE L'IMPÔT DÛ¹⁰⁸⁹.
- SI LES PARTIES CONVIENNENT QUE LA FACTURE EST ENVOYÉE AU DESTINATAIRE DU BIEN OU DU SERVICE ET QUE LE PAIEMENT DE LA FACTURE EST RÉCLAMÉE À UN TIERS À QUI LE BIEN OU LE SERVICE N'EST FOURNI QU'INDIRECTEMENT, L'ENSEMBLE DES CONTRATS ET DOCUMENTS – PARMIS LESQUELS LA FACTURE – RENVOIENT CLAIREMENT À L'INTERVENTION DE CES DERNIERS¹⁰⁹⁰.

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).

L'ADMINISTRATION DE LA T.V.A. COMMENTE DANS SA CIRCULAIRE N° 4 DU 12 MARS 1999, LES MODIFICATIONS APPORTÉES À L'ARTICLE 5 DE L'AR. N° 1 DANS LA PERSPECTIVE DE L'INTRODUCTION DE L'EURO¹⁰⁹¹.

- LES MENTIONS OBLIGATOIRES EN CAS DE VENTE DES SERVICES OU DE BIENS SUR LESQUELS UNE RÉDUCTION DE PRIX EST ACCORDÉE¹⁰⁹².
- 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

¹⁰⁸⁶Anvers, 8 février 2005, *Fisc. Koer.*, 2005, 418-423.

¹⁰⁸⁷Informations et communications (A.F.E.R. - T.V.A., 27 février 2007).

¹⁰⁸⁸Q.R., Chambre 2008-2009, n° 054, 129130, Q. n° 199 BROTCORNE, 19 janvier 2009. Voir pour un commentaire: DEGADT C., «Minister bevestigst: buitenlandse adviseurs moeten aan Belgische factuurvereisten voldoen», *Fisc. Act.*, 2009, n° 6, 2.

¹⁰⁸⁹Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 062, 168-169, Q. n° 363 BROTCORNE, 13 mars 2009.

¹⁰⁹⁰Q.R., Chambre 2008-2009, n° 038, 9806-9807, Q. n° 291 BROTCORNE, 8 octobre 2008.

¹⁰⁹¹Loi du 30 octobre 1998, *M.B.*, 10 novembre 1998; *Fiscologue*, 1999, n° 705, 3-5.

¹⁰⁹²Q.R., Sénat, 1999-2000, n° 2-12, 551, Q. n° 364, de Clippele, 18 janvier 2000.

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'EXPLOITATION¹⁰⁹³.

UN RÉGIME TRANSITOIRE EST PRÉVU EN CE QUI CONCERNE LA MENTION DU NUMÉRO D'ENTREPRISE DE DIX CHIFFRES SUR LA FACTURE¹⁰⁹⁴.

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'ASSUJETTI NE LE DÉTIENT PLUS, D'AUTRES PREUVES ÉTABLISSANT QUE LA TRANSACTION QUI FAIT L'OBJET DE LA DEMANDE DE DÉDUCTION, A EFFECTIVEMENT EU LIEU¹⁰⁹⁵.

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 PRESCRITES¹⁰⁹⁶.

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 REPORT¹⁰⁹⁷.

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.¹⁰⁹⁸. EN D'AUTRES MOTS, LES CAS CITÉS SOUS LE NUMÉRO 5820 CI-AVANT NE TROUVENT PLUS À S'APPLIQUER INTÉGRALEMENT.

¹⁰⁹³Q.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 MAINGAIN 13 mai 2008.

¹⁰⁹⁴Informations et communications (A.F.E.R. - T.V.A., 25 mars 2005).

¹⁰⁹⁵C.J.C.E., 5 décembre 1996, n° C-85/95, Reisdorf, Rec., I-6257.

¹⁰⁹⁶C.J.C.E., 1^{er} avril 2004, n° C-90/92, Bockemühl; Cour. fisc., 2004, n° 11.

¹⁰⁹⁷C.J.C.E., 8 mai 2008, aff. jointes C-95/07 en C-96/07, Ecotrader SpA, 21 juin 2008, J.O.C.E. C., n° 158, 6.

¹⁰⁹⁸Circ. n° AAF 7 du 7 mai 2007.

**§ 3. {XE "VENTE A L' ESSAI"}VENTE A L'ESSAI ET {XE
"ENVOI A VUE"}ENVOI A VUE OU EN {XE
"CONSIGNATION"}CONSIGNATION**

5823

art. 7 A.R. n° 1

CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 7 DE L'AR. 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 ENVOYÉS¹⁰⁹⁹.

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.

§ 4. LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES A DES PARTICULIERS

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'AR. N° 1. LA

¹⁰⁹⁹Voir aussi: Q.R., Chambre 2008-2009, n° 064, 134-135, Q. n° 428 BROT CORNE, 23 avril 2009.

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 CAISSE¹¹⁰⁰.

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, 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, CÉSSIONS 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'AR. 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 SUIVANTES¹¹⁰¹:
 - 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 TIEN 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

¹¹⁰⁰Déc. n^o 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^o E.T. 103.592 du 2 juin 2003.

¹¹⁰¹Trib. Bruges, 8 octobre 2002, pas de violation de la Sixième Directive, Fisc. Act., 2002, n^o 37, 7.

BIENS DE LA MÊME ESPÈCE QUE CEUX DONT L'ACQUIÉREUR FAIT LE COMMERCE OU QU'IL DESTINE NORMALEMENT À L'EXERCICE DE SON ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE¹¹⁰²;

- 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 SUGGÉRÉE¹¹⁰³;
- 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 ÉCONOMIQUE¹¹⁰⁴. 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 FACTURE¹¹⁰⁵;
- 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 PROFESSIONNEL¹¹⁰⁶;

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 GROS¹¹⁰⁷:

- 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 DÉTAIL¹¹⁰⁸;

H. LES LIVRAISONS DE PIÈCES DÉTACHÉES, ACCESSOIRES ET ÉQUIPEMENTS POUR LES BIENS DÉSIGNÉS AU 1^o, 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

¹¹⁰²Circ. n° 109, 1972.

¹¹⁰³Cass., 8 septembre 1989, *Fisc. Koer.*, 1989, 479; *R.G.F.*, 1990, 90, note LEJEUNE, I.

¹¹⁰⁴Q.R., Ch. repr., 2002-2003, 12 novembre 2002, 11-13, Q. n° A282, Leterme, 12 novembre 2002.

¹¹⁰⁵Gand, 4 février 2003, *Fisc. Act.*, 2003, 7, 1.

¹¹⁰⁶Cass., 21 novembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/85.

¹¹⁰⁷Circ. n° 95, 1971.

¹¹⁰⁸Rev. T.V.A., 1976, n° 26, Déc., n° 580; Rev. T.V.A., 1981, n° 51, déc. n° 773.

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 SÉPARÉMENT¹¹⁰⁹;

- 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.

§ 5. NOTES ET REÇUS

5827

NOUS RENVOYONS AU N° 5880.

§ 6. {XE "VENTE PUBLIQUE"} VENTE PUBLIQUE APRES FAILLITE

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).

§ 7. CAS SPECIAUX ET DEROGATIONS

5829

art. 13

A.R. n° 1

¹¹⁰⁹Carburant 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, Amsoms, Rev. T.V.A., 1985, n° 68; Circ. n° 22, 4 décembre 1981; paiement par carte «Bancontact» ou «Mistercash»: voir Circ. n° 9 de 1983 et 1 de 1986.

EN VERTU DE L'ARTICLE 13 DE L'AR. 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.

5830

art. 20

A.R. n° 1

L'ARTICLE 20 DE L'AR. 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 DÉCLARATIONS¹¹¹⁰. 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. 6 § 1^{er}

A.R. n° 1

L'ARTICLE 6, § 1^{ER} DE L'AR. N° 1 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 CONDITIONS¹¹¹¹.

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'AR. N° 1¹¹². 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'AR. N° 1¹¹³.

¹¹¹⁰Circ. n° 3, 1979.

¹¹¹¹C.J.C.E., 17 septembre 1997, n° 141/96, B. Langhorst, *Rec.*, I-5073.

¹¹¹²Q.R., Ch. repr., 1992-1993, n° 58, 10 mai 1993, 5308- 5310, Q n° 383, de Clippele, 20 janvier 1993, *Rev. T.V.A.*, 1993, n° 105.

¹¹¹³Q.R., Ch. repr., 1997- 1998, 140, 19.295; *Fiscologue*, 1998, n° 680, 7.

LES NOUVELLES RÈGLES VISANT À TRANSPOSER LA DIRECTIVE DU 20 DÉCEMBRE 2001 RELATIVE À LA FACTURATION PRÉVOIT UN ASSOULISSEMENT DE LA PROCÉDURE *SELF-BILLING*¹¹¹⁴:

- LES PARTIES DOIVENT CONVENIR AU PRÉALABLE QUELLES APPLIQUENT LE *SELF-BILLING*. 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.

art. 53 § 2 C.T.V.A.

L'ARTICLE 53, § 2 DU C.T.V.A. PRÉVOIT EN OUTRE LA POSSIBILITÉ DE CONFIER À UN TIERS L'ÉTABLISSEMENT DES FACTURES.

DANS LA CIRCULAIRE N° 48 DE 2005, L'ADMINISTRATION DE LA T.V.A. COMMENTE LES CONDITIONS D'APPLICATION DU RÉGIME DU *SELF-BILLING*¹¹¹⁵.

§ 8. {XE "FACTURATION ÉLECTRONIQUE"} FACTURATION ÉLECTRONIQUE

5831,10

art. 1^{er} § 2 A.R. n° 1

MOYENNANT L'ACCEPTATION DU COCONTRACTANT, LES FACTURES PEUVENT ÊTRE ENVOYÉES TANT SUR PAPIER QUE PAR VOIE ÉLECTRONIQUE¹¹¹⁶.

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, LA RÉCEPTION, ..., DES FACTURES¹¹¹⁷. 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.

¹¹¹⁴Projet de loi, Ch. repr., 13 novembre 2003, DOC 51 0431/001, www.lachambre.be.

¹¹¹⁵Circ. A.F.E.R. 48/2005 (n° E.T. 110.313) du 8 décembre 2005.

¹¹¹⁶Art. 1 § 2, A.R. n° 1.

¹¹¹⁷A.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.

AU NIVEAU EUROPÉEN, UNE DIRECTIVE CONFIRMANT LES PRINCIPES PRÉCITÉS A ÉTÉ APPROUVÉE. CETTE DIRECTIVE ENTRE EN VIGUEUR LE 1^{ER} JANVIER 2013¹¹¹⁸.

Chapitre V

OBLIGATION D'ÉTABLIR UNE {XE "DÉCLARATION TVA"}DÉCLARATION

5832

art. 53^{ter}

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.

EN VUE DE LA TRANSPOSITION DU «PAQUET T.V.A.» OU «VAT PACKAGE», L'ADMINISTRATION FISCALE A DIFFUSÉ, EN MARS 2009, UNE PUBLICATION DANS LAQUELLE ELLE DÉTAILLAIT LES MODIFICATIONS QUE SUBIRAIT LA DÉCLARATION PÉRIODIQUE¹¹¹⁹. LA NOUVELLE DÉCLARATION COMPREND UN CERTAIN NOMBRE DE NOUVELLES GRILLES DANS LESQUELLES LES SERVICES INTRACOMMUNAUTAIRES ENTRANTS (GRILLE 88) ET SORTANTS (GRILLE 44) QUI TOMBENT SOUS LE REPORT DE TAXATION, DOIVENT ÊTRE DÉCLARÉS DISTINCTEMENT¹¹²⁰.

LA DÉCLARATION SPÉCIALE DONT QUESTION À L'ARTICLE 53^{TER} DU C.T.V.A. (VOIR N° 5885,20) N'EST PAS VISÉE ICI.

5832,10

art. 53^{octies} § 2 et 3 C.T.V.A.

EN VUE DE RÉPONDRE AUX EXIGENCES PRATIQUES DE L'ARTICLE 53^{OCTIES}, § 2 DU C.T.V.A., QUI INTRODUIT ENTRE

¹¹¹⁸Directive 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.

¹¹¹⁹Communication de presse, 23 mars 2009, à consulter sur le site web du Service public fédéral Finances. Voir pour un commentaire: STAS, D. et HEIRMAN, J., «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 et s.

¹¹²⁰ET 117.215/1: modification circulaire périodique; ET 117.215/2; ET 117.215/3: à consulter gratuitement sur Fisconetplus.

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 2001¹¹²¹ A DONNÉ UNE FORCE PROBANTE OFFICIELLE AUX DOCUMENTS ÉLECTRONIQUES. CETTE INITIATIVE LÉGISLATIVE S'EST CONCRÉTISÉE DANS L'AJOUT D'UN PARAGRAPHE 3.

DEPUIS LE 11 FÉVRIER 2002, LE PROJET {XE "INTERVAT"}INTERVAT A DÉMARRÉ. IL OFFRE LA POSSIBILITÉ D'INTRODUIRE LES DÉCLARATIONS T.V.A. VIA INTERNET¹¹²².

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 INTRA-COMMUNAUTAIRES DOIVENT ÊTRE OBLIGATOIREMENT INTRODUITS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE. L'INTRODUCTION PAR VOIE ÉLECTRONIQUE SE FAIT AU MOYEN D'INTERVAT QUI NE REQUIERT AUCUN ENREGISTREMENT PRÉALABLE OU DEMANDE D'ACCÈS.

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.¹¹²³.

5833

art. 18 et 19

A.R. n° 1

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

¹¹²¹L. 5 septembre 2001, M.B., 13 octobre 2001.

¹¹²²Pour plus d'information, voir le site du SPF Finances: www.minfin.fgov.be; *Fiscologue*, 833, 4.

¹¹²³Informations et communications, 6 mars 2009, E.T.114.791/VB.

QU'UNE {XE "DÉ CLARATION TRIMESTRIELLE"} DÉCLARATION PAR TRIMESTRE CIVIL 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 PAIEMENT¹¹²⁴.

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 SUIVANTES¹¹²⁵:

- 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 2010¹¹²⁶.

5834

LA {XE "DÉ CLARATION MENSUELLE"} DÉCLARATION MENSUELLE DOIT ÊTRE DÉPOSÉE AU PLUS TARD LE 20 DE CHAQUE MOIS,

¹¹²⁴Le 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.

¹¹²⁵A.R. 21 juin 2001, M.B., 28 juin 2001; A.R. 23 août 2004, M.B., 31 août 2004.

¹¹²⁶Communication 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.

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 SUIVANT¹¹²⁷.

5835

art. 2 A.R. n° 14

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.¹¹²⁸.

5836

LES CURATEURS DE FAILLITE SONT TENUS DE DÉPOSER DES DÉCLARATIONS RÉCAPITULATIVES¹¹²⁹.

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», *TFR*, 1^{ER} OCTOBRE 2002, N° 227, 791.

5837

¹¹²⁷Q. orale n° 2-1268, Jan Steverlynck, 27 février 2003, Sénat, *Fisc. Act.*, 2003, n° 11, 8.

¹¹²⁸Q.R., Sénat, n° 2-25, 31 octobre 2000, 1181, Q. n° 681, Nyssens, 25 mai 2000.

¹¹²⁹Voir Circ. n° 26, 1978.

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'ÉTAT D'UN MONTANT DE T.V.A. FIXÉ PAR LA LOI (VOIR N^{OS} 5341 ET 5397).

§ 1. 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 IMPORTANT¹¹³⁰.

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 CESSIION 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 NOMS¹¹³¹.

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

¹¹³⁰C.J.C.E., 17 septembre 1997, n° 141/96, *Langhorst, F.J.F.*, N° 1997/216.

¹¹³¹Trib. Gand 16 février 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 418.

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 FACTURE¹¹³². COMME CE RISQUE EST SUPPORTÉ PAR L'ÉTAT MEMBRE DONT LA T.V.A. EST MENTIONNÉE SUR LA FACTURE CONCERNÉE, LA TVA N'EST DUE QUE DANS CET ÉTAT MEMBRE SUR BASE DE L'ARTICLE 21, POINT 1, *SUB C* DE LA SIXIÈME DIRECTIVE¹¹³³.

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.¹¹³⁴.

LES ÉTATS 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 FISCALES¹¹³⁵.

5841

art. 51 § 2 C.T.V.A.

L'ARTICLE 51, § 2 DU C.T.V.A. ÉNUMÈRE CINQ DÉROGATIONS AUX PRESTATIONS DE SERVICES TAXABLES MENTIONNÉES AU N° 5838.

5842

art. 51 § 2 1° C.T.V.A.

EN VERTU DE LA PREMIÈRE DÉROGATION, LE PRENEUR DU SERVICE EST CONSIDÉRÉ COMME REDEVABLE DE LA T.V.A. LORSQUE LE PRESTATAIRE EST UN ASSUJETTI QUI N'EST PAS ÉTABLI EN BELGIQUE ET QUE, SOIT LE LIEU DU SERVICE EST RÉPUTÉ SE SITUER EN BELGIQUE EN VERTU DE L'ARTICLE 21, § 3, 7° DU C.T.V.A., SOIT LE PRENEUR DU SERVICE A UN NUMÉRO DE T.V.A. BELGE ET LE LIEU DE PRESTATION EST RÉPUTÉ SE SITUER EN BELGIQUE EN VERTU DE L'ARTICLE 21, § 3, 3° *BIS*, 3° *TER*, 4° *BIS*, 4° *TER* ET 8° DU C.T.V.A.¹¹³⁶.

A PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2010, LES RÉFÉRENCES À L'ARTICLE 51, § 2 DU C.T.V.A. AUX DIFFÉRENTES DISPOSITIONS LÉGALES SONT REMPLACÉES PAR UNE RÉFÉRENCE AU RÉGIME DE REPORT GÉNÉRAL DE L'ARTICLE 21, § 2 DU C.T.V.A.

CETTE DÉROGATION 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

¹¹³²Trib. Anvers, 5 février 2002, *T.F.R.*, 2002, n° 220; C.J.C.E., 19 septembre 2000, n° C-454/98, Schmeink & Cofreth et Strobel, *Jurispr.*, I- 6973.

¹¹³³C.J.C.E., 18 juin 2009, aff. C-566/07, Stadeco BV, *F.J.F.*, N° 2010/35.

¹¹³⁴C.J.C.E., 6 novembre 2003, aff. jointes n° C-78/02 à C-80/02, Dimisio Karageorgou Petrova Vlachos; *F.J.F.*, N° 2004/274.

¹¹³⁵C.J.C.E., 18 juin 2009, aff. C-566/07, Stadeco BV, *F.J.F.*, N° 2010/35.

¹¹³⁶Depuis le 1^{er} janvier 2002, la perception de la T.V.A. ne sera plus reportée vers le cocontractant si le prestataire de service étranger dispose d'un établissement belge.

QUE LES SERVICES VISÉS À L'ARTICLE 21, § 3, 7° DU C.T.V.A. NE SONT UTILISÉS QUE POUR LES ACTIVITÉS NON-ÉCONOMIQUES¹¹³⁷.

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° 5431).

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)

¹¹³⁷C.J.C.E., 6 novembre 2008, aff. C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, J.O.C.E. C., 20 décembre 2008, n° 327, 4.

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.

LE RÉGIME DU REPORT DE TAXATION POUR LES SERVICES ÉNUMÉRÉS À L'ARTICLE 51, § 2, 1^o DU C.T.V.A. (VOIR N^o 5842) ET LA RÈGLE DU REPORT GÉNÉRAL DE L'ARTICLE 51, § 2, 5^o DU C.T.V.A. NE S'APPLIQUENT JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2009 QUE SI LE PRESTATAIRE DE SERVICE/FOURNISSEUR ÉTRANGER N'EST PAS ÉTABLI EN BELGIQUE. DÈS QUE L'ENTREPRISE ÉTRANGÈRE A UN ÉTABLISSEMENT STABLE EN BELGIQUE, LE REPORT DE TAXATION NE S'APPLIQUE PAS, MÊME SI L'ÉTABLISSEMENT STABLE N'EST PAS INTERVENU DU TOUT DANS L'OPÉRATION (CE QU'ON APPELLE LE PRINCIPE D'ATTRACTION).

DANS SA CIRCULAIRE N^o 4/2003, L'ADMINISTRATION FAIT SAVOIR QUE, QUOIQUE LA RÈGLE GÉNÉRALE DE REPORT SOIT D'APPLICATION À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2002, ELLE N'EXIGERA AUCUNE RÉGULARISATION DES FACTURATIONS POUR LES OPÉRATIONS EFFECTUÉES PAR LES ASSUJETTIS QUI NE SONT PAS ÉTABLIS EN BELGIQUE POUR LESQUELLES LA T.V.A. DUE A ÉTÉ PORTÉE EN COMPTE AU CLIENT MALGRÉ LE REPORT DE PERCEPTION DE PRINCIPE. CETTE TOLÉRANCE S'APPLIQUE À TOUTES LES OPÉRATIONS EFFECTUÉES AVANT LA PUBLICATION DE LA CIRCULAIRE ET ELLE SUPPOSE QUE L'ASSUJETTI ÉTRANGER AIT BIEN DÉCLARÉ LA T.V.A. BELGE ET QU'IL DÉLIVRE UNE ATTESTATION DANS CE SENS À SON CLIENT¹¹³⁸.

5845,20

art. 51 § 2 6^o C.T.V.A.

DANS LE CADRE DE LA TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE EUROPÉENNE RELATIVE AU NOUVEAU RÉGIME DE T.V.A. POUR LES LIVRAISONS DE GAZ ET D'ÉLECTRICITÉ¹¹³⁹, L'ARTICLE 51, § 2, 6^o DU C.T.V.A. PRÉVOIT UN NOUVEAU RÉGIME DE REPORT DE TAXATION¹¹⁴⁰. 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^o DU C.T.V.A.

5845,30

art. 51 § 2 C.T.V.A.

¹¹³⁸Circ. n^o 4 (E.T. 103.925) du 4 mars 2003.

¹¹³⁹Directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003, *J.O.C.E. L*, 11 octobre 2003, n^o 260, 8-9.

¹¹⁴⁰Inséré par l'art. 7, 3^o Loi du 5 décembre 2004, *M.B.*, 22 décembre 2004 avec entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005.

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. 192BIS DIRECTIVE T.V.A.)¹¹⁴¹. DANS LA RÉPONSE À UNE QUESTION PARLEMENTAIRE, LE MINISTRE DÉCLARE QU'UN ÉTABLISSEMENT STABLE EST CONSIDÉRÉ COMME PARTICIPANT LORSQU'AU MOINS UNE DES CONDITIONS SUIVANTES EST REMPLIE¹¹⁴².

- 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.

¹¹⁴¹Voir pour un commentaire: STAS, D. et HEIRMAN, J., «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.

¹¹⁴²Q.R., Chambre, 2009-2010, n° 080, p. 28-33, Q. n° 449, VAN DER MAELEN, 4 mai 2009.

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^{OS} 5830 ET 5862.

**§ 2. {XE "RESPONSABILITE SOLIDAIRE DU
COCONTRACTANT"} RESPONSABILITE SOLIDAIRE DU
COCONTRACTANT DU REDEVABLE**

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'ÉTAT, 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, PRÉVOIE CETTE RESPONSABILITÉ SOLIDAIRE.

5849

art. 51bis § 1^{er}

3° C.T.V.A.

art. 91 C.T.V.A.

CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 51BIS, § 1^{ER}, 3^O DU C.T.V.A., LE CO-CONTRACTANT DE CELUI QUI EST REDEVABLE DE LA T.V.A. CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 51, § 1^{ER}, 1^O DU C.T.V.A. (VOIR N^O 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.¹¹⁴³.

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 COCONTRACTANT¹¹⁴⁴.

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^O C.T.V.A.

CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 51BIS, § 1^{ER}, 1^O DU C.T.V.A., LE CO-CONTRACTANT 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^{OS} 5461, 5843, 5844, 5845, 5845,1 ET 5847), EST TENU ENVERS L'ÉTAT, 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.

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.).

¹¹⁴³Cass., 12 décembre 2008, *Fiscologue*, 2009, n^o 1154, 12.

¹¹⁴⁴Trib. Bruges, 18 décembre 2001, *Fisc. Act.*, 2002, n^o 8, 3.

5853

art. 51bis § 1^{er} 2° C.T.V.A.

DANS LES MÊMES TERMES QUE CEUX UTILISÉS AUX N^{OS} 5848 ET 5851, L'ARTICLE 51BIS, § 1^{ER}, 2° 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° 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'ÉTAT AVEC LA PERSONNE QUI EN EST REDEVABLE AUX TERMES DES ARTICLES 51, § 1^{ER}, 1° ET 2° (VOIR N^{OS} 5838 ET 5839), § 2, 3°, 4° ET 5° (VOIR N^{OS} 5844, 5845 ET 5845,1) OU 52, § 1^{ER}, 2° (VOIR N° 5410).

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'IMPÔT.

5854,20

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

LES MEMBRES D'UNE UNITÉ T.V.A. SONT SOLIDAIREMENT TENUS VIS-À-VIS DE L'ÉTAT 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 (N° 5215).

§ 3. ACQUITTEMENT DE LA T.V.A. POUR LES OPERATIONS REALISEES A L'INTERIEUR DU PAYS

1. Modes habituels de paiement à l'Etat

5855

EN VERTU DE L'ARTICLE 53, § 1^{ER}, 3° DU C.T.V.A., LES ASSUJETTIS SONT TENUS D'ACQUITTER LA TAXE DUE¹¹⁴⁵ DANS LE DÉLAI FIXÉ POUR LE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION T.V.A. (N° 5833).

art. 5 § 1^{er}

A.R. n° 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° 24).

art. 8 § 1^{er}

A.R. n° 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° 24) LORS-QUE 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° 679-2003000- 47¹¹⁴⁶.

- LES AGENTS DE CHANGE PEUVENT PAYER LA T.V.A. SUR LES VENTES D'OR PAR L'INTERMÉDIAIRE DE LA COMMISSION DE LA BOURSE¹¹⁴⁷.
- LE CURATEUR D'UNE FAILLITE DOIT PAYER LA T.V.A. AU COMPTE POSTAL DU BUREAU DE RECETTES T.V.A. LOCAL¹¹⁴⁸; 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 AN¹¹⁴⁹.

LE GOUVERNEMENT A AUTORISÉ, EN 2009, DES FACILITÉS DE PAIEMENT AUX ENTREPRISES AUX PRISES AVEC DES DIFFICULTÉS FINANCIÈRES SUITE À LA CRISE ÉCONOMIQUE OU 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 COMPREN-

¹¹⁴⁵Voir en matière de l'arrondi des montants dus: C.J.C.E., 10 juillet 2008, aff. C-484/06, Ahold, *J.O.C.E. C.*, 30 août 2008, n° 223, 9 et C.J.C.E., 5 mars 2009, aff. C-302/07, J D Wetherspoon PLC, *F.J.F.*, N° 2009/215.

¹¹⁴⁶A.R. du 12 novembre 1998, *M.B.*, 4 décembre 1998, 38794.

¹¹⁴⁷Circ. n° 21, 3 décembre 1981.

¹¹⁴⁸Circ. n° 26, 31 août 1978.

¹¹⁴⁹Circ. n° 79, 17 juillet 1972.

NENT LE SURSIS DE PAIEMENT, LA RÉDUCTION DES INTÉRÊTS DE RETARD ET LA NON-APPLICATION DES AMENDES ADMINISTRATIVES POUR DÉFAUT DE PAIEMENT¹¹⁵⁰.

5856

art. 19 § 3

A.R. n° 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° 1). SI L'ASSUJETTI 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'AR. N° 46 RELATIF À L'ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE DE MOYENS DE TRANSPORT, DOIT ÊTRE ACQUITTÉE EN ESPÈCES DANS UN BUREAU DE

¹¹⁵⁰Voir Communication, 30 mars 2009, publiée par le SPF Finances et Q.R., Chambre 2008-2009, n° 065, 130-133, Q. n° 464, GOYVAERTS, 12 mai 2009.

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 RETIEN 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'AR. N° 4 MODIFIÉ EN DERNIER LIEU PAR L'AR. DU 14 AVRIL 1993¹¹⁵¹.

LA LÉGALITÉ DE CETTE DISPOSITION A DÉJÀ FAIT L'OBJET DE DIVERS LITIGES¹¹⁵².

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 OÛTRE, 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 PROPORTIONNALITÉ¹¹⁵³.

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 CONSERVATOIRE¹¹⁵⁴.

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'AR. 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'AR. N° 4 PRIVE LES PERSONNES QUI FONT L'OBJET D'UNE RETENUE DE TOUT

¹¹⁵¹M.B., 30 avril 1993.

¹¹⁵²Trib. 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.

¹¹⁵³C.J.C.E., 18 décembre 1997, aff. jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Garage Molenheide*, ea., *Rec.*, I-7281.

¹¹⁵⁴C.A., 7 juillet 1998, *J.T.*, 1998, 618; *Q.R.*, Sénat, 31 octobre 2000, n° 2-25, 1177, *Q.* n° 653 de Clippele, 15 mai 2000.

CONTRÔLE JURIDICTIONNEL EFFECTIF SUR LA RÉGULARITÉ ET LA VALIDITÉ DE LA RETENUE. LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 8/I, § 3 DE L'AR. 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.¹¹⁵⁵.

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 CODÉ JUDICIAIRE RELATIVES À LA SAISIE-ARRÊT CONSERVATOIRE.¹¹⁵⁶

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 FISCALE.¹¹⁵⁷

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 76.¹¹⁵⁸

DANS LE CAS D'UNE FAILLITE, LA COMPENSATION EST MALGRÉ TOUT POSSIBLE ENTRE UN SOLDE CRÉDITEUR SUR LE COMPTE-COURANT T.V.A. QUI DATE D'AVANT LA FAILLITE, ET DES CRÉANCES DE L'ÉTAT BELGE SUR BASE DE RELEVÉS RECTIFICATIFS QUI ONT ÉTÉ SIGNÉS PAR LE CURATEUR APRÈS LA FAILLITE.¹¹⁵⁹

3. Report du paiement sur le fournisseur ou le preneur

5862

art. 6 § 1^{er} et

art. 20 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 CER-

¹¹⁵⁵Cass., 3 janvier 2003, *T.F.R.*, 2003, n° 244, 620 avec note VANBIERVLIET, F.

¹¹⁵⁶Cass., 6 novembre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/119.

¹¹⁵⁷Gand, 21 décembre 2001, *T.F.R.*, n° 223, p. 593, avec note de VANBIERVLIET, F. et VOET, A.

¹¹⁵⁸Cass., 12 mars 1993, *F.J.F.*, N° 1995/144.

¹¹⁵⁹Trib. Hasselt, 11 février 2004, *T.F.R.*, 2004, n° 260, 42.

TAINS CAS ENCORE, L'OBLIGATION DE PAYER INCOMBE AU CLIENT (ART. 20 A.R. N° 1¹⁶⁰).

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 TAXATION»¹⁶¹.

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 TOUJOURS 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'ACCESSOIRE¹⁶².

PAR TOLÉRANCE, L'ADMINISTRATION APPLIQUE LE RÉGIME DU REPORT DE PERCEPTION POUR LA LIVRAISON AVEC PLACEMENT DE TOUS LES TYPES D'INSTALLATIONS DE *CAR-WASH* (LE 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 NATURE¹⁶³.

REMARQUONS QUE CETTE 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.

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 PAR LE BIAIS

¹¹⁶⁰Voir Circ. n° 3, 1^{er} février 1979 et Rev. T.V.A. 1995, n° 114, 647, Déc., 1011.

¹¹⁶¹Déc. n° E.T. 91.063, 12 février 1998, Rev. T.V.A., 1998, 619.

¹¹⁶²Déc. n° E.T. 84.160, 12 juin 1995, Rev. T.V.A., 1995, 625.

¹¹⁶³Déc. n° E.T. 99.043 du 8 septembre 2006.

D'UN REPRÉSENTANT RESPONSABLE, DOIT ACQUITTER LUI-MÊME LA T.V.A. SUR L'ACQUISITION DES DROITS D'ÉMISSION¹¹⁶⁴.

4. Paiement suite à une retenue effectuée par les notaires, les banques ou les institutions de crédit

5863

art. 3 A.R.

14/01/1991

art. 433 et s. C.I.R. 92

art. 93decies C.T.V.A.

LES ARTICLES 62, § 2 ET 93^{TER} À 93^{NONIES} DU C.T.V.A. ÉTABLISSSENT 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'HYPOTHÈQUE¹¹⁶⁵ (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 BT.W. NOTIFICATIE», *TER*, 1980, N° 23, 2.

– VANDEN BERGHE, L., «NOTIFICATION 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», *NOTFISC.M.*, 1999, 112-120.

art. 93^{duo-}decies 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.¹¹⁶⁶).

¹¹⁶⁴Art. 20^{ter}, 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.

¹¹⁶⁵Voir 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.

¹¹⁶⁶Voir Circ. n° 17, 7 novembre 1980.

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 1985¹¹⁶⁷).

LA DEMANDE DE SUSPENSION DOIT ÊTRE INTRODUE AUPRÈS DU BUREAU DE RECETTES T.V.A. QUI EST CHARGÉ DU RECOURS. LORSQU'IL S'AGIT D'UNE CRÉANCE CONCERNANT UN COMPTE COURANT, C'EST LE CONTRÔLEUR EN CHEF QUI EST COMPÉTENT.

6. Compensation

5864,50

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 2008¹¹⁶⁸.

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 RECOURS SONT ASSURÉS PAR CE SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL, SOIT EN VERTU DES DISPOSITIONS DU DROIT CIVIL RELATIVES À LA REPÉTITION 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 RECOURS

¹¹⁶⁷A.R. 11 octobre 1985, M.B., 31 octobre 1985.

¹¹⁶⁸Art. 194 Loi-programme 22 décembre 2008, M.B. 29 décembre 2008, éd. 4. L'extension du champ d'application est entrée en vigueur le 8 janvier 2009.

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 FAILLI¹¹⁶⁹. 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 FAILLITE¹¹⁷⁰.

§ 4. T.V.A. A L'IMPORTATION

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.

Chapitre VII

{XE "LISTING ANNUEL DE CLIENTS"}LISTING ANNUEL DES CLIENTS

5866

art. 53

quinquies 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 BELGIQUE «PAR UNE PERSONNE PRÉALABLEMENT AGRÉÉE», CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 55, § 3 DU C.T.V.A., ET LES AUTRES ASSUJETTIS NON ÉTA-

¹¹⁶⁹C.const., 19 mars 2009, n° 55/2009. Voir pour un commentaire de cet arrêt: X, «Btw-tegoed voor wettelijke verplichtingen curator ontsnapt aan compensatie met belastingschuld», *Fisc. Act.*, 2009, n° 15, 3.

¹¹⁷⁰Anvers, 23 septembre 2008, *T.F.R.* 2009, n° 359, 311, note DESTERBECK F.

BLIS 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- MÊME¹¹⁷¹.
- 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 FAILLI¹¹⁷².
- 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 1992¹¹⁷³ 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

¹¹⁷¹Art. 53quinquies C.T.V.A.

¹¹⁷²Circ. n° 26 de 1978.

¹¹⁷³M.B., 31 décembre 1992, tel que modifié - *Informations et communications (A.F.E.R. - T.V.A.)*, 20 mars 2008.

PAR VOIE ÉLECTRONIQUE SUITE À UN CAS DE FORCE MAJEURE¹¹⁷⁴. LE LISTING DOIT ÊTRE ENVOYÉ, DANS CE CAS, VERS LE CENTRE DE SCANNING DE GAND OU DE NAMUR¹¹⁷⁵. 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.

A PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2010, L'ASSUJETTI QUI N'A PAS EFFECTUÉ D'OPÉRATIONS QUI DOIVENT ÊTRE REPRISSES 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 TRIMESTRE¹¹⁷⁶.

art. 4 A.R. n° 23

POUR FACILITER L'ÉTABLISSEMENT DU LISTING, LE MINISTRE DES FINANCES A LA POSSIBILITÉ DE PUBLIER UNE LISTE DES ASSUJETTIS T.V.A. (ART. 4 A.R. N° 23). CE FICHER ANNUEL DES ASSUJETTIS T.V.A. PEUT ÊTRE OBTENU SUR CD-ROM OU SUR CASSETTE AUPRÈS DE L'ADMINISTRATION DE LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES ET DES REVENUS.

LE LISTING EST-IL UN MOYEN DE CONTRÔLE OU UN MODE DE PREUVE?

- LORSQU'UN ASSUJETTI CONTESTE LE LISTING, L'ADMINISTRATION DOIT ÉTABLIR L'EXACTITUDE DE CELUI-CI¹¹⁷⁷.
- 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 FOURNISSEUR¹¹⁷⁸.
- LA COUR D'APPEL DE BRUXELLES¹¹⁷⁹ A JUGÉ QUE LE LISTING DEVAIT ÊTRE RETENU AVEC BEAUCOUP DE CIRCONSCRIPTION 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.¹¹⁸⁰.
- LES DONNÉES DU LISTING-CLIENTS FORMENT UNE PRÉSOMPTION DE FAIT SUR BASE DE L'ARTICLE 59, § 1^{ER} DU C.T.V.A.¹¹⁸¹.

¹¹⁷⁴Informations et Communications, 6 mars 2009, E.T.114.791.

¹¹⁷⁵Informations et Communications, 14 août 2008.

¹¹⁷⁶Communiqué de presse, 23 mars 2009, consultable sur le site du SPF Finances.

¹¹⁷⁷Q.R., Sénat, 1982-1983, n° 39, 1510, Q. n° 217, 20 mai 1983, De Baere, Rev. T.V.A., 1983, n° 60.

¹¹⁷⁸Trib. Courtrai, 12 novembre 1982, www.monKEY.be, module Rechtspraak Btw Vandewinckele, nr. K1 82/1; Trib. Louvain, 17 janvier 1983, Rev. T.V.A., 1983, n° 60.

¹¹⁷⁹Bruxelles, 16 septembre 1986, R.W., 1986-1987, 1226; F.J.F., N° 1987/ 165.

¹¹⁸⁰Trib. Anvers, 24 septembre 1985, Rev. T.V.A., 1986, n° 70; Trib. Bruxelles, 20 octobre 1986, Rev. T.V.A., 1987, n° 76.

¹¹⁸¹Trib. Anvers, 31 décembre 1986, Rev. T.V.A., 1987, n° 78.

5867,10

art. 53octies § 2 et 3 C.T.V.A.

LA LOI DU 5 SEPTEMBRE 2001¹¹⁸² A DONNÉ UNE FORCE PROBANTE OFFICIELLE AUX DOCUMENTS ÉLECTRONIQUES (ART. 53 OCTIES § 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

**{XE "OBLIGATIONS
COMPTABLES"}COMPTABILITÉ**

§ 1. OBLIGATION GENERALE

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 PRESCRIVENT¹¹⁸³.

**§ 2. {XE "OBLIGATIONS COMPTABLES"}OBLIGATIONS COMPTABLES
PARTICULIERES 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'AR. 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 MEN-

¹¹⁸²L. 5 septembre 2001, M.B., 13 octobre 2001.

¹¹⁸³Trib. Anvers, 26 juin 1986, Cour. fisc., 1987, 156.

TIONNÉS 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 ASSUJETTEE 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 N^{OS} 5324 ET 5325), À L'ARTICLE 19, § 2, 1^O ET § 3 DU C.T.V.A. (VOIR N^O 5373) ET À L'ARTICLE 25 *QUATER* DU C.T.V.A. (VOIR N^{OS} 5438 ET 5439);
- LES BIENS ET LES SERVICES LIVRÉS PAR UN NON-ASSUJETTI, VISÉS À L'ARTICLE 10 DE L'A.R. N^O 1 (VOIR N^O 5816);
- LES CESSIONS QUI LEUR SONT FAITES VISÉES AUX ARTICLES 11 ET 18, § 3 DU C.T.V.A. (VOIR N^O 5817).

5871

UN FACTURIER DE SORTIE DOIT ÊTRE TENU DANS LEQUEL LES ASSUJETTIS VISÉS AU N^O 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^O 1 (VOIR N^{OS} 5810, 5812, 5813 ET 5817).

5872

LES ASSUJETTIS VISÉS AU N^O 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 N^{OS} 5825 ET 5826).

art. 14 § 2 3^O A.R. n^O 1

LA MODIFICATION DE L'ARTICLE 14, § 2, 3^O DE L'A.R. N^O 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 RECETTES¹¹⁸⁴.

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.¹¹⁸⁵. 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)¹¹⁸⁶.

A PARTIR DU 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 DIGITALE¹¹⁸⁷.

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

¹¹⁸⁴Art. 10 A.R. du 16 février 2004, M.B., 27 février 2004; I. MASSIN, «Journal des recettes: même pour les opérations exonérées?», *Fiscologue*, 2004, n° 933, 1-2.

¹¹⁸⁵Déc. n° E.T. 103.018 du 27 juin 2002 telle que modifiée par la Déc. n° E.T. 103.018 du 2 juin 2003.

¹¹⁸⁶Déc. n° E.T. 103.592 du 2 juin 2003.

¹¹⁸⁷Déc. n° E.T. 112.577 du 8 novembre 2007; décision n° E.T.112.577/2 du 12 février 2008.

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° 5901.2) SONT DISPENSÉES DE LA TENUE DES FACTURIERS D'ENTRÉE ET DE SORTIE, À CONDITION QUE 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 QUE 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'ADMINISTRATION¹¹⁸⁸.

5875

PAR DÉROGATION À CE QUI EST PRÉVU À L'ARTICLE 14, § 2 DE L'AR. N° 1 (VOIR N°S 5870 À 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° À 3° ET II° À 13° DU C.T.V.A. (VOIR N°S 5639 À 5653 ET 5661 À 5662) DOIVENT TENIR UN REGISTRE DANS LEQUEL ILS INSCRIVENT LES FACTURES ET DOCUMENTS RELATIFS À LEUR ACTIVITÉ, CONSTATANT LES OPÉRATIONS POUR LESQUELLES ILS SONT REDEVABLES DE LA TAXE CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 51, § 1^{ER}, 2° ET § 2, 1° ET 2° DU C.T.V.A. (VOIR N°S 5839, 5842 À 5843), AINSI QUE LES FACTURES ET LES DOCUMENTS VISÉS À L'ARTICLE 5, § 2 DE L'AR. N° 31 DU 29 DÉCEMBRE 1992 (VOIR N° 5889).

art. 14 § 5
A.R. n° 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° 1).

art. 14 § 6
A.R. n° 1

LES PERSONNES MORALES NON ASSUJETTIES DOIVENT ÉGALEMENT TENIR LE REGISTRE DONT QUESTION CI-DESSUS (ART. 14 § 6 A.R. N° 1).

¹¹⁸⁸Déc. n° E.T. 91 298 du 1 septembre 1998, Rev. T.V.A., 1998, 622.

§ 3. TENUE DES REGISTRES SUR FEUILLES MOBILES

5876

art. 15 A.R. n° 1

{XE "OBLIGATIONS COMPTABLES"} LES FACTURIERS D'ENTRÉE ET DE SORTIE ET LE LIVRE SPÉCIAL VISÉ À L'ARTICLE 14, § 5 DE L'A.R. N° 1 (VOIR N° 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.

§ 4. {XE "COMPTABILITE - FORCE PROBANTE"} FORCE PROBANTE DE LA COMPTABILITE

5877

LA CIRCULAIRE N° 3 DE 1976 TRAITÉ 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 PRÉSUMPTIONS QUE SI LA COMPTABILITÉ NE CONTIENT PAS DE DONNÉES PROBANTES¹¹⁸⁹. 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 PROBANTE¹¹⁹⁰.

- 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 VALEUR DES MARCHANDISES RESTANT À FACTURER EST CENSÉE ÊTRE LA MÊME À LA FIN ET AU

¹¹⁸⁹Liège, 23 mars 1987, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 79.

¹¹⁹⁰Trib. Verviers, 15 avril 1980, *J.D.F.*, 1980, 292; Trib. Bruxelles, 28 avril 1986, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 79; Trib. Anvers, 26 juin 1986, *F.J.F.*, N° 1987/197; *Cour. fisc.*, 1987, 156.

DÉBUT DE LA PÉRIODE CONTRÔLÉE¹¹⁹¹. LA NON-TENUE 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 JOUR¹¹⁹².

- L'ASSUJETTI QUI TIEN 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 ADMINISTRATIONS¹¹⁹³.
- 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 DIRECTES¹¹⁹⁴.
- FORCE PROBANTE DANS LE COMMERCE DE DÉTAIL: VOIR *REV. T.V.A.*, 1994, N° 107.
- POUR QU'UNE COMPTABILITÉ SOIT PROBANTE, IL EST REQUIS QUELLE SOIT VÉRIFIABLE. CETTE CONTRÔLABILITÉ IMPLIQUE QUE L'ASSUJETTI INCORPORE DANS SA COMPTABILITÉ DES ÉLÉMENTS SUFFISANTS PERMETTANT DE CONVAINCRE UN EXTERNE CRITIQUE (*IE* LE CONTRÔLEUR) QUE SA COMPTABILITÉ EST FIDÈLE SANS QUE CET EXTERNE SOIT OBLIGÉ DE CROIRE L'ASSUJETTI 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 LÉGALITÉ¹¹⁹⁵.

VOIR AUSSI – 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*, 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.

¹¹⁹¹Q.R., Sénat, 1972-1973, n° 33, 1208, *Rev. T.V.A.*, 1974, n° 14.

¹¹⁹²Trib. Liège, 21 septembre 1987, *F.J.F.*, N° 1988/173.

¹¹⁹³Q.R., Ch. repr., 1975-1976, n° 44, *Rev. T.V.A.*, 1976, n° 27.

¹¹⁹⁴Bruxelles, 10 octobre 1984, *F.J.F.*, N° 1985/12.

¹¹⁹⁵Gand, 15 janvier 2008, *T.F.R.*, 2008, 343.

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.

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.¹¹⁹⁶.

5878,20

art. 16

A.R. n° 1

LES ASSUJETTIS QUI VENDENT DES BIENS «À DISTANCE» (VOIR N° 5446) ET QUI N'ONT PAS OPTÉ POUR L'IMPOSITION DE LEURS VENTES EN BELGIQUE OU, INVERSEMENT, DANS L'ÉTAT MEMBRE D'ARRIVÉE DES BIENS VENDUS, DOIVENT 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 LEURS LIVRAISONS QUI INTERVIENNENT POUR LE CALCUL DU SEUIL FIXÉ EN BELGIQUE COMME DANS L'AUTRE ÉTAT MEMBRE.

¹¹⁹⁶Circ. n° 101, 29 décembre 1970 et n° 11, 19 mars 1973.

EN VUE DE L'APPLICATION DE L'ARTICLE 53BIS § 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 25TER, § 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.

§ 5. AUTRES {XE "OBLIGATIONS COMPTABLES"} OBLIGATIONS COMPTABLES

1. Professions libérales

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 SOINS¹¹⁹⁷. PARALLÈLEMENT À L'INSTAURATION DE CES ARRÊTÉS MINISTÉRIELS, L'A.M. DU 28 SEPTEMBRE 1992¹¹⁹⁸ 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 321DU 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

¹¹⁹⁷M.B., 30 décembre 1998, 41561-41673.

¹¹⁹⁸M.B., 20 octobre 1992.

D'ORDINATEUR. L'INSCRIPTION DANS LA COMPTABILITÉ INFORMATISÉE DOIT TOUTEFOIS SE FAIRE SUR UNE BASE JOURNALIÈRE.

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 RÉGULIÈREMENT¹¹⁹⁹;
- 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 PRÉCITÉES. 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)»¹²⁰⁰.

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

¹¹⁹⁹Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-40, 4 septembre 2001, 2014, Q. n° 916, Ramboudt, 30 novembre 2000. Voir aussi: Q.R., Chambre 2007- 2008, n° 011, 1599-1603, Q. n° 9 DEVLIES, 9 janvier 2008.

¹²⁰⁰Déc. n° ET 114.588, 1er décembre 2008.

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)¹²⁰¹.

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.

3. Garagistes et vendeurs de {xe "Moyens de transport d' occasion"}moyens de transport d'occasion

5881

art. 28 § 1^{er}
A.R. n° 1

EN VERTU DE L'ARTICLE 28, § 1^{ER} DE L'A.R. N° 1²⁰², PAR SIÈGE
D'EXPLOITATION, UN REGISTRE DES VÉHICULES À MOTEUR PRÉ-
SENTS 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 LA-
VAGE;
- 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 OPÉ-
RATIONS 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 AS-
SUJETTIS CONCERNÉS LES REGISTRES SPÉCIAUX POUR LES BIENS
QUI SONT EXPÉDIÉS DANS LE CADRE DES CONTRATS DE TRAVAIL

¹²⁰¹Déc. n° E.T. 103.592 du 2 juin 2003 permet de conserver les documents sous une
forme digitale.

¹²⁰²Remplacé par l'A.R. 6 février 2002, M.B., 15 février 2002, à partir du 1^{er} avril
2002; Circ. n° AOIF 16/2004 (E.T. 98234), 23 mars 2004.

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 ENTRÉS¹²⁰³. LEURS OBLIGATIONS COMPTABLES SONT RÉGLÉES PAR L'ARRÊTÉ ROYAL N° 27 DU 26 JUIN 1973, MODIFIÉ PAR L'ARRÊTÉ ROYAL DU 11 AOÛT 1981.

5. {xe "TVA - Transfert"}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.

¹²⁰³Circ. n° 24, 30 août 1973.

6. {xe "Travail à façon"}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 {XE "CIRCULATION INTRACOMMUNAUTAIRE"}CIRCULATION INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS ET DE SERVICES

5885

art. 53bis § 1^{er} C.T.V.A.

L'ARTICLE 53BIS § 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. 53bis § 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. 53^{ter} C.T.V.A.

QUICONQUE EST REDEVABLE DE LA T.V.A. BELGE, CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 51, § 1^{ER}, 1° (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 53 *TER* 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 EXIGIBLE.

L'ACQUITTEMENT 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.¹²⁰⁴.

5886

LA DÉCLARATION VISÉE AU NUMÉRO PRÉCÉDENT NE DOIT PAS ÊTRE FAITE POUR:

1. LES {XE "ACQUISITION INTRACOMMUNAUTAIRE"}ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE {XE "MOYENS DE TRANSPORT"}MOYENS DE TRANSPORT NEUFS, RÉALISÉES PAR DES ASSUJETTIS OU DES PERSONNES MORALES NON ASSUJETTIES QUI BÉNÉFICIENT DE LA DÉROGATION PRÉVUE À L'ARTICLE 25 *TER*, § 1^{ER}, ALINÉA 2, 2° 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° *BIS* 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.

¹²⁰⁴Q.R., Ch. repr., 1997-1998, n° 134, 18598, Q. n° 1334, Michel.

L'ARTICLE 53^{QUATER} 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. A PARTIR DU 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° OU § 2, ALINÉA 1^{ER}, 1° 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 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.

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° ET 3°, 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'ÉTAT MEMBRE D'ARRIVÉE DE L'EXPÉDITION OU DU TRANSPORT DES BIENS, EN CAS D'OPÉRATION TRIANGULAIRE (VOIR N^O 5443).

DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 1996, NI L'EXPÉDITION DE MATÉRIAUX EN VUE DE LA FOURNITURE D'UN TRAVAIL À FAÇON, NI LA LIVRAISON D'UN TRAVAIL À FAÇON, NE DEVAIENT ÊTRE REPRIS DANS LE RELEVÉ TRIMESTRIEL¹²⁰⁵.

L'AR. N^O 50 RÉGLAIT L'EXÉCUTION DE LA DISPOSITION MENTIONNÉE CI-DESSUS. IL DISPOSAIT NOTAMMENT QUE LE RELEVÉ INTRACOMMUNAUTAIRE DOIT ÊTRE REMIS AU PLUS TARD LE VINGTIÈME JOUR DU PREMIER MOIS QUI SUIT CHAQUE TRIMESTRE CIVIL. LE RELEVÉ INTRACOMMUNAUTAIRE DEVAIT, DEPUIS LE 1^{ER} JUILLET 2008, OBLIGATOIREMENT ÊTRE DÉPOSÉ PAR VOIE ÉLECTRONIQUE EN CE QUI CONCERNE LES ASSUJETTIS TENUS AU DÉPÔT DE DÉCLARATIONS MENSUELLES À LA T.V.A., ET À PARTIR DU 1^{ER} JUILLET 2009, POUR LES ASSUJETTIS TENUS AU DÉPÔT DE DÉCLARATIONS TRIMESTRIELLES À LA T.V.A.¹²⁰⁶. DEPUIS LE 1^{ER} JUILLET 2008, LA POSSIBILITÉ DE DÉPOSER LE RELEVÉ INTRACOMMUNAUTAIRE SUR SUPPORT MAGNÉTIQUE A ÉTÉ DÉFINITIVEMENT SUPPRIMÉE.

PAR AILLEURS, LA POSSIBILITÉ DE DÉPOSER LE RELEVÉ INTRACOMMUNAUTAIRE VIA LE RÉSEAU X-400 EN UTILISANT LES APPLICATIONS VATINTRA A ÉTÉ SUPPRIMÉE À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2009¹²⁰⁷.

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.¹²⁰⁸.

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 ÉTAT MEMBRE QUI Y EST TENU D'ACQUITTER LA T.V.A. SUR LES SERVICES REÇUS¹²⁰⁹. CE RELEVÉ NE COMPREND PAS LES OPÉRATIONS QUI SONT EXONÉRÉES DANS LE PAYS OÙ LE CLIENT ASSUJETTI EST ÉTABLI.

¹²⁰⁵Art. 18 A.R. du 22 décembre 1995, *M.B.*, 30 décembre 1995.

¹²⁰⁶Cependant, les assujettis sont dispensés de l'obligation du dépôt par voie électronique aussi longtemps qu'ils (ou le cas échéant, la personne qui est mandatée pour le dépôt du relevé susvisé) ne disposent pas de moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation (article 5, § 2 de l'A.R. n^o 50).

¹²⁰⁷Avis E.T. 113.546.

¹²⁰⁸Art. 53sexies C.T.V.A.

¹²⁰⁹Communiqué de presse, 23 mars 2009, consultable sur le site web du Service public fédéral Finances; ET 117.215/5: modification du relevé TVA des opérations intracommunautaires à partir du 1^{er} janvier 2010, consultable gratuitement sur [Fisconetplus](#).

DE MÊME, LA PÉRIODICITÉ À LAQUELLE LE RELEVÉ INTRACOMMUNAUTAIRE DOIT ÊTRE INTRODUIT, CHANGEAIT À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2010¹²¹⁰. 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 MENSUELLEMENT¹²¹¹.

5886,30

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° 3330/91¹²¹², 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 DE BELGIQUE.

5886,40

art. 53sexies § 2 C.T.V.A.

EN EXÉCUTION DE L'ARTICLE 53SEXIES, § 2 DU C.T.V.A., L'AR. N° 48 IMPOSE À CHAQUE ASSUJETTI QUI, N'EST PAS OBLIGÉ

¹²¹⁰En vertu de la Directive 2008/117CE du 16 décembre 2008, *JOCE*, n° 14, 20 janvier 2009, 7.

¹²¹¹Voir pour un commentaire: STAS, D. et HEIRMAN, J., «Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgeïcht met aandacht voor enkele bijzonderheden», *T.F.R.*, 2010, n° 383, 527.

¹²¹²*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).

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 {XE "LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE"}LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE {XE "MOYENS DE TRANSPORT"}MOYENS DE TRANSPORT NEUFS QU'IL EFFECTUE DANS LES CONDITIONS DE L'ARTICLE 39 *BIS* 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 ÉLECTRONIQUE¹²¹³. L'ADMINISTRATION A PUBLIÉ UNE CIRCULAIRE DANS LAQUELLE ELLE DÉTAILLE CES OBLIGATIONS¹²¹⁴.

5886,50

art. 53septies C.T.V.A.

L'ARTICLE 53 *SEPTIES* 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 25 *TER*, § 1^{ER} ET 25 *QUATER* DU C.T.V.A. (VOIR N^{OS} 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 53 *OCTIES*, § 1^{ER} DU C.T.V.A. DÉLÈGUE AU ROI LE POUVOIR DE RÉGLER LES MODALITÉS D'APPLICATION DES ARTICLES 53 À 53 *SEPTIES* DU C.T.V.A. AINSI QUE DE PRENDRE TOUTES SORTES DE MESURES CONCERNANT LA FACTURATION, LE PAIEMENT DE LA T.V.A. ET LA COMMUNICATION DE RENSEIGNEMENTS.

5886,70

art. 53nonies § 1^{ER} C.T.V.A.

¹²¹³A.R. 21 février 2010 modifiant l'A.R. n° 48 du 29 décembre 1992, M.B., 26 février 2010.

¹²¹⁴Circ. n° E.T. nr. 115.343 (AFER n° 31/2010), 14 avril 2010.

EN EXÉCUTION DE L'ARTICLE 53NONIES, § 1^{ER} DU C.T.V.A., L'AR. 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. 53nonies § 2 C.T.V.A.

EN EXÉCUTION DE L'ARTICLE 53NONIES, § 2 DU C.T.V.A., L'AR. 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 8BIS, § 2, 1°, DU C.T.V.A.

Chapitre X

{XE "TVA – ASSUJETTI"}ASSUJETTIS{XE "TVA – ASSUJETTI É TRANGER"} 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 BAUIWENS, 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 EUROPÉENNE DU 17 OCTOBRE 2000¹²¹⁵, 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)¹²¹⁶. CE NOUVEAU RÉGIME CONSISTE PRINCIPALEMENT EN CE QUE, À PARTIR DE CETTE DATE, UNE RÈGLE GÉNÉ-

¹²¹⁵Directive 2000/65/CE.

¹²¹⁶M.B., 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, M.B., 11 avril 2002 et A.R. du 2 avril 2002 modifiant les A.R. n° 1, 3, 7, 10, 23 et 50 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée, M.B., 16 avril 2002.

RALE DE REPORT EST INSTAURÉE EN BELGIQUE POUR LES ACTES POSÉS PAR DES ASSUJETTIS NON ÉTABLIS EN BELGIQUE (VOIR N° 5845, I) 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.

LE NOUVEAU 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 DE 2003¹²¹⁷. POUR UNIFORMISER LES OBLIGATIONS EN MATIÈRE DE T.V.A. DES ENTREPRISES AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE, LA COMMISSION EUROPÉENNE A DÉPOSÉ UNE PROPOSITION DE DIRECTIVE MODIFIANT LA SIXIÈME DIRECTIVE EN VUE DE D'INSTAURER CE QU'ON APPELLE LE MÉCANISME DU *ONE STOP SHOP*¹²¹⁸. PAR ANALOGIE AVEC LE RÉGIME PARTICULIER QUI EXISTE DÉJÀ POUR LES FOURNISSEURS DES SERVICES PRESTÉS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE, IL SERA, À L'AVENIR, POSSIBLE QU'UN ASSUJETTI N'AIT BESOIN QUE D'UNE SEULE IDENTIFICATION À LA T.V.A. AVEC LAQUELLE ON POURRA REMPLIR TOUTES LES FORMALITÉS DANS LES DIFFÉRENTS ETATS MEMBRES.

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.

SELON LA CIRCULAIRE N° 4 DE 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. CELLE- CI 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 PER-

¹²¹⁷Circ. n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003.

¹²¹⁸Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier les obligations en matière de T.V.A., COM(2004), 728.

- SONNE QUI GÈRE L'ÉTABLISSEMENT SOIT ÉTABLIE EN BELGIQUE OU QUELLE 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 SERVICES¹²¹⁹. 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 QUELLE NE CORRESPOND PAS NÉCESSAIREMENT À LA NOTION D'ÉTABLISSEMENT STABLE POUR L'APPLICATION DES CONVENTIONS PRÉVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION¹²²⁰. 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)¹²²¹.

5889

ON NE PEUT PARLER D'«XE "ÉTABLISSEMENT STABLE" 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 DÉCLARA-

¹²¹⁹Q. n° 157, de Clippele du 20 mars 1991, Rev. T.V.A., n° 95.

¹²²⁰AGACHE, L. et VANHALLE, I., «De vaste inrichting inzake BTW: een eigen werkelijkheid?», T.F.R., 2000, n° 191, 1011.

¹²²¹Q.R., Sénat, 31 octobre 2000, 2-25, 15 mai 2000, Q. n° 645, de Clippele; Q.R., Chambre 2008-2009, n° 048, 26-27, Q. n° 166, VAN DER MAELEN, 14 janvier 2009; AGACHE, L. et VANHALLE, T., «De vaste inrichting inzake BTW: een eigen werkelijkheid?», T.F.R., n° 191, 2000, 1011.

TIONS, 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, VOIR¹²²².

5889,10

art. 55 § 4 C.T.V.A.

LES ASSUJETTIS ÉTRANGERS QUI NE SONT PAS ÉTABLIS EN BELGIQUE PEUVENT SE FAIRE TVA - DEVOIR D'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 DE 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)¹²²³.

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.

¹²²²Circ. n°4. (E.T. 103.925) du 4 mars 2003, n°s 17-28.

¹²²³Circ. 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.

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 44 *BIS* 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 2009¹²²⁴.

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 MAIS QUI SONT EXEMPTÉES EN VERTU DES ARTICLES 39, 40, 41, 42, 44 ET 44 *BIS* 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:

¹²²⁴Déc. n° E.T. 116.547, 9 juin 2009.

- 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

{XE "RESPONSABILITÉ "}IL EXISTE DEUX CATÉGORIES DE {XE "REPRÉ SENTANT"}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. GLOBAUX¹²²⁵.

art. 2 § 1^{er} A.R. n° 31

LA DÉSIGNATION D'UN {XE "REPRÉ SENTANT FISCAL"}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 SUIV L'IMPORTATION. IL N'EST PAS EXIGÉ QUE LA LIVRAISON SUIVE IMMÉDIATEMENT L'IMPORTATION. LES BIENS PEUVENT ÊTRE TEMPORAIREMENT ENTREPOSÉS;

¹²²⁵Art. 2 A.R. n° 31; Circ. n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, à partir du n° 209.

- 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. 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 39*BIS* 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 (DECLARATIONS, PAIEMENT DE LA TAXE, COMPTABILITÉ, ETC.)¹²²⁶.

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

¹²²⁶Rev. T.V.A. 1994, n° 110, 1028, Déc., 1001.

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 ÉTRANGER¹²²⁷. 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 SUIVANTS 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 ORIGINAUX¹²²⁸.

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 ORIGINAUX¹²²⁹.

art. 3 al. 3
et 4 A.R. n° 31

LA DEMANDE D'AGRÉMENT, ACCOMPAGNÉE D'UNE DÉCLARATION DE COMMENCEMENT D'ACTIVITÉ, DOIT ÊTRE ADRESSÉE AU BUREAU CENTRAL DE LA T.V.A. POUR ASSUJETTIS ÉTRANGERS – SERVICE CONTRÔLE 6^{ÈME} 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 DEMANDÉE¹²³⁰. LE MONTANT DE CETTE CAUTION EST FIXÉ, AU MAXIMUM, À UN QUART DES TAXES DUES PAR L'ASSUJETTI QUI N'EST PAS

¹²²⁷Circ. n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, n°s 155-157.

¹²²⁸Circ. n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, n° 164.

¹²²⁹Circ. n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, n°s 259-265 et n°s 336-341.

¹²³⁰Circ. n° 4 (E.T. 103.925), 4 mars 2003, n° 125.

ÉTABLI EN BELGIQUE POUR UNE PÉRIODE DE DOUZE MOIS CIVILS (ART. 2 § 3 ET 4 A.R. N° 31)¹²³¹.

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 53^{TER} 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 INDICQUÉ 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. 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

¹²³¹En 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, *Fiscologue*, n° 811, 4.

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 MEMBRE¹²³².

LA PROCÉDURE DE REMBOURSEMENT DE LA HUITIÈME DIRECTIVE A ÉTÉ REMPLACÉE À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2010¹²³³. 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 REMBOURSEMENT¹²³⁴. L'ADMINISTRATION DE L'ÉTAT 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° 56¹²³⁵.

LA DEMANDE DOIT ÊTRE INTRODUITE AU PLUS TARD LE 30 SEPTEMBRE DE L'ANNÉE CIVILE QUI SUIT SUR LA PÉRIODE SUR LAQUELLE PORTE LA DEMANDE. 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 EUR¹²³⁶.

¹²³²Q.R., Chambre 2008-2009, n° 038, 9802-9804, Q. n° 288 BROTCORNE, 24 juillet 2008.

¹²³³Dir. 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'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre, J.O.C.E. L., 20 février 2008, n° 44. Voir aussi: OLESKY, I., «Nouvelle procédure de remboursement de la T.V.A. étrangère dans l'Union européenne», R.G.C.F., 2009, n° 4, 267 et s.

¹²³⁴Régl. (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.

¹²³⁵A.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 État membre autre que l'État membre de remboursement, M.B., 17 décembre 2009.

¹²³⁶Art. 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 doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden», T.F.R., 2010, n° 383, 527.

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.¹²³⁷.

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 NONOBTANT 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 REMBOURSEMENT¹²³⁸.

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 EFFECTIF¹²³⁹.

EN NE RESPECTANT PAS LE DÉLAI DE 6 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 DIRECTIVE T.V.A.¹²⁴⁰.

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 DIRECTIVE¹²⁴¹.

A PROPOS DU DROIT À RESTITUTION DANS LE CHEF D'UN ASSUJETTI MIXTE À LA T.V.A. ÉTRANGER¹²⁴².

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 6 MOIS¹²⁴³.

VU QUE, POUR LES ASSUJETTIS ÉTRANGERS, LA LÉGISLATION BELGE PRÉVOYAIT INITIALEMENT QU'ILS POUVAIENT INTRODUIRE LEUR DEMANDE DE REMBOURSEMENT JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE DE

¹²³⁷C.J.C.E., 26 septembre 1996, n° C-302/93, *Déboutche, Rec.*, I-4507.

¹²³⁸Q.R., Chambre 2008-2009, n° 040, 10408-10409, Q. n° 382 BROT CORNE, 8 octobre 2008.

¹²³⁹C.J.C.E., 28 juin 2007, aff. C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl, F.J.F.*, N° 2008/157.

¹²⁴⁰C.J.C.E., 14 décembre 1995, n° C-16/95, *Commission c. Espagne, Rec.*, I-4883.

¹²⁴¹C.J.C.E., 28 juin 2007, aff. C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl, F.J.F.*, N° 2008/157.

¹²⁴²C.J.C.E., 13 juillet 2000, n° C-136/99, *Société Monte Dei Paschi Di Siena, Rec.*, I-6109.

¹²⁴³Q.R., Ch. repr. 1995-1996, n° 48,6632, Q. n° 518, *Michel*, 22 juillet 1996; *Circ.* n° 1 du 9 mars 1998; art. 91,§ 3, C.T.V.A.

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 2008¹²⁴⁴. 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 2010¹²⁴⁵.

POUR RÉSORBER LES PROBLÈMES TECHNIQUES (INFORMATIQUES) QUI SE SONT PRÉSENTÉS DANS LES DIFFÉRENTS ÉTATS 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 2009¹²⁴⁶.

EN CE QUI CONCERNE LES DIRECTIVES À APPLIQUER EN CAS DE REMBOURSEMENT, VOIR LA CIRCULAIRE AAF N° 20/2009 DU 22 DÉCEMBRE 2009 (ENTREPRISES UF), CIRCULAIRE N° 4 DE 1988 (TREIZIÈME DIRECTIVE) ET CIRCULAIRE N° 1 DE 1998¹²⁴⁷.

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 CO-CONTRACTANT 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 PRESCRITES¹²⁴⁸.

¹²⁴⁴A.R. n° 56 du 9 décembre 2009, *M.B.*, 17 décembre 2009 et A.R. du 22 mars 2010, *M.B.*, 30 mars 2010.

¹²⁴⁵Déc. n° E.T. 117.130, 12 mai 2010.

¹²⁴⁶Directive 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'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre, *J.O.C.E. L.*, 20 octobre 2010, n° 275, 1.

¹²⁴⁷*Fiscologue*, n° 746, 4.

¹²⁴⁸C.J.C.E., 1^{er} avril 2004, n° C-90/92, *Bockemühl*, *F.J.F.*, N° 2004/255; *Circ.* n° AAF 7, 7 mai 2007.

RÉGIMES PARTICULIERS

- BIBLIOGRAPHIE – CAUWENBERGH, P., «KRITISCHE BEDENKINGEN MB.T. DE FORFAIT- TAIRE GRONDSLAGEN VAN AANSLAG IN HET WIB EN IN HET WBTW», *FISKOFOON*, 1994, 123.
- VANDEBERGH, H. ET TREUNEN, K., «HET FORFAIT: TOEPASSING IN- ZAKE 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 PARTICU- LIER A ÉTÉ PRÉVU:

- A. LES ENTREPRISES DONT LE CHIFFRE D'AFFAIRES N'EXCÈDE PAS 1 000 000,00 EUR¹²⁴⁹ PAR AN, SOUMISES AU RÉGIME NORMAL DE LA T.V.A., AU DÉPÔT DE DÉCLARATIONS TRIMESTRIELLES ET À LA TENUE D'UNE COMPTABILITÉ SIMPLIFIÉE (NOUS NE LES TRAITERONS PAS SOUS CETTE RUBRIQUE);
- B. LES ENTREPRISES (DÉTAILLANTS ET ARTISANS) SOUMISES À UN RÉGIME DE T.V.A. FORFAITAIRE;
- C. LES ENTREPRISES DONT LE CHIFFRE D'AFFAIRES NE DÉPASSE PAS 5 580,00 EUR¹²⁵⁰ PAR AN, SOUMISES À UN RÉGIME D'EXEMPTION À LA T.V.A.

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.

§ 1. {XE "RE GIME FORFAITAIRE"}REGIME FORFAITAIRE

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 MO- DALITÉS SELON LESQUELLES L'ADMINISTRATION DÉTERMINE, APRÈS CONSULTATION DES GROUPEMENTS PROFESSIONNELS IN-

¹²⁴⁹Art. 18, § 2, al. 1^{er} 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.

¹²⁵⁰Art. 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.

TÉRESSÉS, 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^{ER} A.R. N° 2).

L'EXPLOITANT D'UNE CAFÉTÉRIA QUI OPTÉ 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 CAISSE¹²⁵¹.

1. Conditions générales

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).

¹²⁵¹Trib. Anvers, 20 décembre 2004, *Cour. fisc.*, 2005, 356-359 avec note VANBELLEN, Ph.

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 SPRL (UNIPERSONNELLE OU QUI COMPTE PLUSIEURS ASSOCIÉS); UNE A.S.B.L. EST SOUMISE AU RÉGIME NORMAL¹²⁵²;
- 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

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 EUR¹²⁵³, 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).

¹²⁵²Q.R., Sénat, 1986-1987, n° 2, 89, Q. n° 379, de Clippele, Rev. T.V.A., 1987, n° 75, 79.

¹²⁵³A.R. du 20 juillet 2000, relatif à l'introduction de l'euro.

3. Option pour le forfait ou pour un autre régime 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).

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. Principe 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 INTRA-COMMUNAUTAIRES 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 (N° 5897 CI-DESSUS), 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 ANTÉRIEURE-

MENT ÉTÉ PERÇUE, TOUTEFOIS LIMITÉE À LA T.V.A. QUI SE RAPORTE À L'AUGMENTATION DU STOCK.
LA CIRCULAIRE N° 31 DE 1978 FOURNIT UN COMMENTAIRE DÉTAILLÉ À PROPOS DU CHANGEMENT DE SYSTÈME DE TAXATION.

7. Cession d'un fonds de commerce par ou à un assujetti forfaitaire

5899

art. 11 C.T.V.A.

SUR BASE DE L'ARTICLE II DU C.T.V.A., LA CESSIION D'UN FONDS DE COMMERCE N'EST PAS CONSIDÉRÉE COMME UNE LIVRAISON LORSQUE LE CESSIONNAIRE EST UN ASSUJETTI À LA T.V.A. (N° 5316). EN RAISON DE LA FICTION DE LA CONTINUITÉ DE LA PERSONNE QUI RÉSULTE DE L'ARTICLE II 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 (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 CESSIION PAR UN FORFAITAIRE À UN ASSUJETTI SOUMIS AU RÉGIME NORMAL OU INVERSEMENT; CESSIION PAR UN FORFAITAIRE À UN AUTRE FORFAITAIRE. L'AR. N° 2 NE RÈGLE PAS CES SITUATIONS. L'ADMINISTRATION Y A DONNÉ UNE SOLUTION DANS SA CIRCULAIRE N°18 DE 1978¹²⁵⁴.

L'ARTICLE II DU C.T.V.A. EST APPLICABLE QUEL QUE SOIT LE RÉGIME T.V.A. AUQUEL LE CÉDANT OU LE CESSIONNAIRE SONT SOUMIS¹²⁵⁵.

§ 2. {XE "PETITE ENTREPRISE"} PETITES ENTREPRISES

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.

¹²⁵⁴Critique: voir VANDELANOTTE, R., «La cession de fonds de commerce dans le régime du forfait T.V.A.», R.G.F., 1984, 55.

¹²⁵⁵Q.R., Ch. repr., 1991-1992, n° 15, 793, Q. n° 77, de Clippele, Rev. T.V.A., 1992, n° 1.00, 818.

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 EUR¹²⁵⁶, 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.¹²⁵⁷.

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'ÉTAT, MAIS N'ONT 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.

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 BELGIQUE¹²⁵⁸.

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.

§ 3. EXPLOITANTS {XE "ENTREPRENEUR AGRICOLE"} AGRICOLES

BIBLIOGRAPHIE – VAN BREDERODE, R.F.W., «DE BIJZONDERE POSITIE VAN DE LANDBOUW IN DE OMZET BELASTING» IN *EUROPESE FISCALE MONOGRAFIEËN* 4, DEVENTER, KLUWER, 1993.

¹²⁵⁶Art. 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.

¹²⁵⁷Circ. 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.

¹²⁵⁸Voir à propos de cette dernière exception: SWINKELS, J., «VAT Concessions for Small Businesses and Primary Community Law», *Int. VAT Mon.*, 2005, 177- 180.

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'ÉTAT 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). À PARTIR DU 1^{ER} SEPTEMBRE 2001, LE SYSTÈME DE COMPENSATION, MENTIONNÉ CI-DESSUS, NE POURRA PLUS ÊTRE APPLIQUÉ POUR LES VENTES PRIVÉES OU OCCASIONNELLES DE PRODUITS AGRICOLES¹²⁵⁹.

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}.

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'ASSUJETTI DONT L'ACTIVITÉ CONSISTE EN¹²⁶⁰:

- 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.

¹²⁵⁹Circ. n° E.T. 100.154, 31 juillet 2001, Rev. TVA, n° 152, 459.

¹²⁶⁰Art. 2 A.R. n° 22 du 15 septembre 1970.

2. Opérations autorisées

5904

art. 2 § 1^{er} A.R. n° 22

UN EXPLOITANT AGRICOLE EST SOUMIS AU RÉGIME PARTICULIER¹²⁶¹.

- 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 AGRICULTEURS¹²⁶². 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 B¹²⁶³.

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;

¹²⁶¹Art. 1^{er} A.R. n° 22 du 15 septembre 1970.

¹²⁶²C.J.C.E., 15 juillet 2004, n° C-321/02, *Detlev Harbs*, www.monKEY.be, *Module Jurisprudence TVA expert*.

¹²⁶³C.J.C.E., 26 mai 2005, n° C-43/04, *F.J.F.*, N° 2006/15.

- B. LES LIVRAISONS AU DÉTAIL QU'IL EFFECTUE, PAR COLPORTAGE, DANS UNE INSTALLATION AGENCÉE POUR LA VENTE AU DÉTAIL;
- 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»¹²⁶⁴).

¹²⁶⁴Manuel T.V.A., 2004, n° 517, B; également Rev. T.V.A., 1979, n° 41; Circ. 79/005, 14 février 1979.

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 ASSUJETTI TENU AU DÉPÔT D'UNE DÉCLARATION PÉRIODIQUE. DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 1993, ILS REÇOIVENT ÉGALEMENT LE REMBOURSEMENT DES ASSUJETTIS QUI NE DÉPOSENT PAS DE DÉCLARATIONS PÉRIODIQUES, AUTRES QUE LES AGRICULTEURS QUI RELÈVENT EN BELGIQUE DU RÉGIME SPÉCIAL DES AGRICULTEURS (PAR EXEMPLE LES ASSUJETTIS ÉTABLIS EN DEHORS DE LA COMMUNAUTÉ, ASSUJETTIS EXEMPTÉS, ETC.).

LA COMPENSATION FORFAITAIRE POURRA, SOUS CERTAINES CONDITIONS, ÊTRE EXERCÉE PAR DES PERSONNES MORALES NON ASSUJETTIES 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;
- À 6 % POUR LES AUTRES OPÉRATIONS.

6. Documents à établir par le cocontractant

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. Obligations de l'exploitant agricole

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 régime T.V.A. et retour au régime agricole spécial

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 (N° 4, CI-DESSUS).

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. Cession d'une entreprise agricole

5911

L'APPLICATION DE LA T.V.A. LORS DE LA CESSION D'UNE ENTREPRISE AGRICOLE VARIE SELON QUE L'ARTICLE II 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 PROFESSION¹²⁶⁵.

§ 4. TABACS MANUFACTURES

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 {XE "TABACS FABRIQUÉ S"}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'AR. 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.

¹²⁶⁵Déc. n° E.T. 76283, 6 octobre 1993, Rev. T.V.A., 1994, n° 108, 342-344, n° 987.

L'ARTICLE 2 DE CE MÊME A.R. 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».

§ 5. POISSONS ET FRUITS DE MER

5913

art. 58 § 2 C.T.V.A.

POUR LES IMPORTATIONS DE POISSONS, CRUSTACÉS ET MOLUSQUES 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'AR. N° 16 DU 3 JUIN 1970 RÉGLE L'EXÉCUTION DE CETTE DISPOSITION.

§ 6. RÉGIME DE LA MARGE EN MATIÈRE DE VENTE DE BIENS D'OCCASION

5914

art. 58 § 4 C.T.V.A.

{XE "MARCHANDISES"} 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 «{XE "MARGE BÉNÉFICIAIRE"} MARGE BÉNÉFICIAIRE» (ART. 58 § 4 C.T.V.A.).

CETTE DISPOSITION N'ÉTAIT PAS APPLICABLE AUX ŒUVRES D'ART ORIGINALES, {XE "ANTIQUITÉS"} 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'AR. N° 53 DU 23 DÉCEMBRE 1994 (*MB*, 30 DÉCEMBRE 1994) RÉGLE 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 BRUIEL, L. «BELASTINGHEFFING OVER DE WINSTMARGE VOOR GEBRUIKTE GOEDEREN, KUNSTVOORWERPEN, VOORWERPEN VOOR VERZAMELINGEN EN ANTIQUITEITEN» ET «BELASTINGHEFFING OVER DE WINSTMARGE VOOR TWEEDEHANDSE VOERTUIGEN», *FISCAAL PRAKTIJKBOEK, INDIRECTE BELASTINGEN 1995-1996*, DIEGEM, KLUWER RECHTSWETENSCHAPPEN, 1995, 29 À 101.

– VANDEBERGH, H. «PROBLEMEN BIJ DE TOEPASSING VAN DE MARGEREGELING VOOR TWEEDEHANDSE VOERTUIGEN INZAKE BTW», *TFR*, 2001, N° 208, 884.

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 «ASSUJETTI-REVENDEUR»¹²⁶⁶.

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'UNION EUROPÉENNE 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

¹²⁶⁶C.J.C.E., 8 décembre 2005, n° C-280/04, *Jyske Finans A/S, F.J.F.*, N° 2006/214.

AIT ELLE- MÊME ÉTÉ SOUMISE AU RÉGIME PARTICULIER ICI EXAMINÉ.

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 ORDINAIRE¹²⁶⁷.

art. 1^{er} A.R. n° 53

POUR L'APPLICATION DU RÉGIME PARTICULIER DE LA MARGE¹²⁶⁸:

- 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'OCCASION¹²⁶⁹;

- 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 TRAITÉ AVEC APPLICATION DU RÉGIME D'IMPOSITION DE LA MARGE BÉNÉFICIAIRE¹²⁷⁰;
- 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

¹²⁶⁷Anvers, 20 mai 2008, *Acc. & Fisc.*, 2008, n° 44, recension VAN SANT, T.

¹²⁶⁸Art. 1^{er} A.R. n° 53.

¹²⁶⁹C.J.C.E., 1^{er} avril 2004, n° C-320/03, Fövaltnings AB Stenholmen, *F.J.F.*, N° 2005/ 34.

¹²⁷⁰Q.R., Ch. repr., 2000-2001, 5 février 2001, n° 628, Q. n° 471, Desimpel, 6 octobre 2000.

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^{OS} 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^o 5956)¹²⁷¹.

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^{OS} 1 ET 2 DE 1995.

5914,60

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».

¹²⁷¹Voir Trib. Liège, 4 mars 2004, *Fisc. Act.*, 2004, n° 44, 5-7.

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 OPTÉ 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 DIRECTE¹²⁷². 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.

¹²⁷²Déc. n° E.T. 102.595 du 19 juin 2002.

§ 7. RÉGIME SPÉCIAL POUR LES SERVICES FOURNIS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE PAR DES FOURNISSEURS NON ÉTABLIS DANS L'UE

5916

art. 58bis C.T.V.A.

{XE "LOGICIEL"}SUITE À LA TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE RELATIVE À L'INSTAURATION DE NOUVELLES DISPOSITIONS DE T.V.A. POUR LES SERVICES PRESTÉS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE¹²⁷³, 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.¹²⁷⁴. 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 DÉBITION 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 DIRECTIVE 2008/9/CE DU 12 FÉVRIER 2008 (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.

¹²⁷³Directive 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.

¹²⁷⁴Art. 58bis C.T.V.A.; Circ. n° AAF/2002- 0944 (AAF 9/2003) du 12 août 2003.



**TAXATION – RECOUVREMENT –
MESURES DE CONTRÔLE – SANCTIONS
– DISPOSITIONS DIVERSES**

**{XE "PREUVE"}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 PRÉSUMPTIONS 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.

§ 1. PREUVE EN GENERAL

5921

LA RÈGLE GÉNÉRALE, COMMUNE À TOUTE LA FISCALITÉ, EST QUE L'ADMINISTRATION A LA DOUBLE CHARGE DE LA PREUVE, LORS-QUELLE PRÉTEND QU'UNE RÈGLE LÉGALE S'APPLIQUE À UN FAIT DÉTERMINÉ: LE CONTENU DE LA RÈGLE LÉGALE ET DE LA RÉALITÉ DU FAIT¹²⁷⁵.

LE CODE DE LA T.V.A. CONTIENT UNE SÉRIE DE RÈGLES DE PREUVES PARTICULIÈRES, DONT LA PRINCIPALE EST REPRISÉ À L'ARTICLE 59, § 1^{ER}, LIBELLÉ COMME SUIT: «L'ADMINISTRATION EST AUTORISÉE À PROUVER SELON LES RÈGLES ET PAR TOUS LES MOYENS DE DROIT COMMUN, TÉMOINS ET PRÉSUMPTIONS COMPRIS, À L'EXCEPTION DU SERMENT, ET, EN OUTRE, PAR LES PROCÈS-VERBAUX DES AGENTS DU SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES,

¹²⁷⁵CLAEYS-BOUUAERT, I., «Het bewijs in fiscale geschillen en de bewijsregeling van het Burgerlijk Wetboek», *T.F.R.*, 1985, n° 52, 41-57; WILMART, 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.

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»¹²⁷⁶.

§ 2. PREUVE PAR {XE "PRE SOMPTIONS DE L' HOMME" } PRESOMPTIONS DE L' HOMME

5922

art. 59 § 1^{er} C.T.V.A.

POUR RAPPORTER LA PREUVE DE LA DÉBITION 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 PRÉSUMPTIONS DE L'HOMME NE PEUT PAS REPOSER SUR D'AUTRES PRÉSUMPTIONS, ET ENCORE MOINS SUR DE SIMPLES ALLÉGATIONS. LES PRÉSUMPTIONS 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 PROBANTE¹²⁷⁷.

– 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

¹²⁷⁶Pour plus de détails voir VANDEN BERGHE, L., www.monKEY.be, Module TVA Vandewinckele, «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 BTW-problemen naar aanleiding van recente rechtspraak*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 119 p.

¹²⁷⁷Cass., 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 VANHEESWIJCK, L., «Belasting over de toegevoegde waarde - Bewijs door feitelijke vermoedens - Bruto-winstmarge toegepast door gelijkaardige ondernemingen». Voir aussi: VANDEN BERGHE, 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).

L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES¹²⁷⁸, MAIS UN SUPPLÉMENT DE BÉNÉFICE N'ENTRAÎNE PAS FORCÉMENT UN SUPPLÉMENT DE CHIFFRE D'AFFAIRES¹²⁷⁹. UNE TAXATION SUR BASE DE SIGNES ET INDICES EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS PEUT, DANS CERTAINS CAS, ÊTRE CONSIDÉRÉE COMME UNE PRÉSUMPTION DE L'HOMME PAR L'ADMINISTRATION DE LA T.V.A.¹²⁸⁰, MAIS NON S'IL EST DÉMONTRÉ QUE LA TAXATION A ÉTÉ ÉTABLIE À TORT¹²⁸¹,

- LES DOCUMENTS TROUVÉS CHEZ DES TIERS NE PEUVENT PAS, EN PRINCIPE, ÊTRE INVOQUÉS CONTRE UN REDEVABLE SI CE DERNIER EN CONTESTE L'EXACTITUDE¹²⁸². 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 PRÉSUMPTIONS DE L'HOMME DE L'ARTICLE 1349 DU CODE CIVIL PEUVENT ÊTRE TIRÉES DE CES ÉLÉMENTS¹²⁸³;
- 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 CONCURRENT¹²⁸⁴;
- A DÉFAUT D'ÉLÉMENTS PROBANTS, L'ADMINISTRATION FISCALE PEUT ASSURER SA CHARGE DE LA PREUVE PAR TOUTES VOIES DE DROIT PARMIS LESQUELLES LES PRÉSUMPTIONS 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 PRÉSUMPTIONS, QUE CET ASSUJETTI A RÉALISÉ LE BÉNÉFICE BRUT REPRIS DANS LE FORFAIT¹²⁸⁵;

¹²⁷⁸Trib. Termonde, 31 décembre 1979 et 7 septembre 1982, *Rev. T.V.A.*, n° 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.

¹²⁷⁹Trib. 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.

¹²⁸⁰Trib. 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 Clippele, 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.

¹²⁸¹Trib. 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.

¹²⁸²Bruxelles, 19 janvier 1988, *F.J.F.*, N° 1989/113.

¹²⁸³Anvers, 15 juin 1987; Bruxelles, 1^{er} mars 1988, www.monKEY.be, Module Jurisprudence fiscale, n° B 88/23.

¹²⁸⁴Liège, 23 mars 1987, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 79.

¹²⁸⁵Gand, 8 novembre 2005, *F.J.F.*, N° 2006/203, voir aussi à propos du régime forfaitaire n° 5891-5899.

- 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.¹²⁸⁶;
- 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 DOIT ÊTRE PROUVÉ¹²⁸⁷;
- LE LIVRE DE CAISSE NOIR DU FOURNISSEUR PROUVE DES LIVRAISONS AU CLIENT¹²⁸⁸;
- DE L'ABSENCE D'UN CERTAIN NOMBRE DE CARNETS À SOUCHES DANS UN RESTAURANT, ON NE PEUT PRÉSUMER QUE CES CARNETS ONT GÉNÉRÉS DES RECETTES NON-DÉCLARÉES DANS LA MÊME PROPORTION QUE LES CARNETS EFFECTIVEMENT CONSERVÉS¹²⁸⁹;
- 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 PERSONNE¹²⁹⁰.

§ 3. PREUVE PAR {XE "PRE SOMPTIONS LE GALES"} PRESOMPTIONS LEGALES

5923

AFIN D'ALLÉGER, VOIRE DE RENVERSER LA CHARGE DE LA PREUVE (QUE TOUTES LES CONDITIONS DE LA DÉBITION 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.

¹²⁸⁶Trib. Liège, 12 septembre 1988, *F.J.F.*, N° 1989/23.

¹²⁸⁷Trib. Mons, 17 février 2005, *F.J.F.*, N° 2006/57.

¹²⁸⁸Bruxelles, 4 janvier 1990, *Rev. T.V.A.*, 1991, n° 93.

¹²⁸⁹Liège, 25 janvier 2002, *F.J.F.*, N° 2002/135, *Cour. fisc.*, 2002, 259.

¹²⁹⁰Gand, 23 septembre 2003, *Fiscologue*, 2003, 914, 13.

ET RELATIVES À DES FAITS BIEN PRÉCIS ET BIEN DÉLIMITÉS. IL SUFFIT QUE L'ADMINISTRATION DÉMONTRE QUE LES CONDITIONS D'APPLICATION DE CES PRÉSUMPTIONS SONT RÉUNIES, APRÈS QUOI IL APPARTIENT AU REDEVABLE DE PROUVER QUE LA T.V.A. N'EST PAS DUE OU QUELLE A ÉTÉ ACQUITTÉE¹²⁹¹.

EN MATIÈRE DE RENVERSEMENT DE LA CHARGE DE LA PREUVE PAR L'INSTAURATION DE PRÉSUMPTIONS LÉGALES¹²⁹².

LES PRÉSUMPTIONS 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 PRÉSUMPTION (JUSQU'À PREUVE DU CONTRAIRE) D'IMPORTATION. LES QUATRE PRÉSUMPTIONS LÉGALES DE L'ARTICLE 64 SONT ÉTUDIÉES CI-APRÈS SÉPARÉMENT¹²⁹³.

1. Présomption légale de livraison 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 QUELLE 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 COMPTABILISÉS¹²⁹⁴.

- LA PRÉSUMPTION 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 BELGIQUE¹²⁹⁵.
- 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

¹²⁹¹VANDEBERGH, H., *Taxatie en verweer inzake B.T.W.*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 89 et s.

¹²⁹²VANDEBERGH, H., «De bewijsplicht van de fiscus inzake BTW en de omkering ervan door het instellen van wettelijke vermoedens», *T.F.R.*, 2001, n° 210, 999.

¹²⁹³Pour un commentaire détaillé des présomptions légales, voir VANDEBERGH, H., «De bewijsplicht inzake BTW en de omkering ervan door het instellen van wettelijke vermoedens», *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.

¹²⁹⁴Trib. Bruxelles, 20 octobre 1986, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 76.

¹²⁹⁵Bruxelles, 11 septembre 2000, *Fiscologue*, 2000, 771, 6.

FOURNIR LA PREUVE CONTRAIRE DE LA PRÉSUMPTION LÉGALE CONTENUE À L'ARTICLE 64, § 1^{ER} DU C.T.V.A.¹²⁹⁶.

- LA PRÉSUMPTION LÉGALE DE L'ARTICLE 64, § 1^{ER} DU C.T.V.A. EXIGE QU'IL SOIT INCONSTABLEMENT CERTAIN QU'UN CONTRIBUABLE A ACQUIS LES BIENS OU LES SERVICES. LORSQUE L'ADMINISTRATION N'ARRIVE QUE, PAR LE BIAIS D'UNE PRÉSUMPTION, À LA CONCLUSION QUE LE CONTRIBUABLE A ACHETÉ LES BIENS, ELLE NE PEUT BASER SUR CELA AUCUNE PRÉSUMPTION COMPLÉMENTAIRE¹²⁹⁷.

2. Présomption 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 COMPTABILISÉS¹²⁹⁸.

3. Présomption 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 TAUX NORMAL POUR LE TOUT¹²⁹⁹.
- 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 ACTIVITÉS¹³⁰⁰.

¹²⁹⁶Q.R., Sénat, 2000-2001, n° 2-35, 15 mai 2001, 1710, Q. n° 834, Nyssens, 12 octobre 2000.

¹²⁹⁷Trib. Bruges, 17 mai 2005, *Cour. fisc.*, 2005/460, note DEFOOR, W.

¹²⁹⁸Trib. Bruxelles, 20 octobre 1986, *Rev. T.V.A.*, 1987, n° 76; Trib. Termonde, 2 juin 1987, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 84.

¹²⁹⁹Trib. Louvain, 8 janvier 1979, *Rev. T.V.A.*, 1980, n° 43.

¹³⁰⁰Q.R., Sénat, 1984-1985, n° 16, 671, Q. n° 101, Dalem, 21 décembre 1984, *Rev. T.V.A.*, 1985, n° 67, 3.

- 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 ÉLEVÉ¹³⁰¹.

4. Présomption légale de {xe "Travaux immobiliers"}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 GÉNÉRAL¹³⁰².

- LA PRÉSUMPTION INSCRITE DANS L'ARTICLE 64, § 4 DU C.T.V.A. EST RÉFUTABLE¹³⁰³. 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 CONSTRUCTION¹³⁰⁴.

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 TRIBUNAL¹³⁰⁵.
- LA PRÉSUMPTION 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 PRÉSUMPTION 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;

¹³⁰¹Par dérogation, la scission est interdite ou facultative dans les cas mentionnés dans la Circ., n° 85, 1972, n° 6 à 12.

¹³⁰²Voir 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.

¹³⁰³Trib. Malines, 28 février 1984, R.W., 1984-85, 1662.

¹³⁰⁴Rev. 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.

¹³⁰⁵Trib. Bruges, 8 décembre 1987, F.J.F., N° 1988/171, Cour. fisc., 1988, 88/43.

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 DES CHARGES DE L'IMMEUBLE ET DE LES COMMUNIQUER À TOUTE RÉQUISITION DES AGENTS CHARGÉS DU CONTRÔLE DE LA T.V.A. À 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 BÂTIMENT¹³⁰⁷, 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.

**§ 4. PREUVE AU MOYEN D'UN {XE "PROCE S-VERBAL"} PROCES-
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 MISSION¹³⁰⁸. 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 PRÉSUMPTION LÉGALE (VOIR § 3) OU QUI CONSTITUENT UNE INFRACTION AUX PRESCRIPTIONS LÉGALES (ENTRE AUTRES POUR L'APPLICATION D'UNE TAXATION D'OFFICE: VOIR § 7).

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

¹³⁰⁶Q.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.

¹³⁰⁷A.M. n° 11 du 3 novembre 1972, M.B., 11 novembre 1972.

¹³⁰⁸Voir VANDEBERGH, H., «Taxatie en verweer inzake B.T.W.», in *Fiscale Pratiijkstudies*, n° 3, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 72.

TIRENT DE CES CONSTATATIONS. CES DERNIÈRES SONT SOUMISES À L'APPRÉCIATION DU JUGE¹³⁰⁹.

- 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 PRÉSUMPTIONS DE CE QU'IL A VU CHEZ LE FOURNISSEUR, AUXQUELLES NE S'ÉTEND PAS LA VALEUR PROBANTE DU PROCÈS-VERBAL¹³¹⁰.
- 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-VERBAL¹³¹¹. 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'ASSUJETTI¹³¹².
- LE PROCÈS-VERBAL N'A UNE FORCE PROBANTE SPÉCIALE QUE POUR CE QUI A AUTHENTIQUÉMENT 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 DIRECTES¹³¹³.
- 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 RENSEIGNEMENTS¹³¹⁴.
- UN PROCÈS-VERBAL QUI N'INDIQUE PAS QUELLES DONNÉES MANQUENT SUR LES FACTURES ET DANS LEQUEL L'ADMINISTRATION DÉCLARE SIMPLEMENT AVOIT 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 IMPOSÉE¹³¹⁵.
- 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 PROBANTE¹³¹⁶.

¹³⁰⁹Trib. 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.

¹³¹⁰Trib. 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.

¹³¹¹Anvers, 28 décembre 1982, *F.J.F.*, N° 1983/74; Trib. Bruges, 4 juin 1986, *Cour. fisc.*, 1987, 157; Trib. Mons, 10 juin 1987, *F.J.F.*, N° 1988/46, Anvers, 30 juin, *Cour. fisc.*, 2003, 564; Gand, 20 avril 2004, *Fiscologue*, n° 938, 11, Anvers 16 octobre 2007, *Fiscologue*, n° 1098, 10-11.

¹³¹²Anvers, 28 avril 2009, *F.J.F.*, N° 2010/84.

¹³¹³Trib. Bruges, 8 janvier 2002, *Cour. fisc.*, 2002, 258, *F.J.F.*, N° 2002/230.

¹³¹⁴Trib. Mons, 18 décembre 2002, *R.G.C.F.*, 2004, n° 1, 37-46, note VANDEBERGH, H. et TREUNEN, K.

¹³¹⁵Trib. Hasselt, 7 avril 2008, *F.J.F.*, N° 2009/55.

¹³¹⁶Anvers, 7 février 2006, *F.J.F.*, N° 2007/82.

§ 5. 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. ELLE LIE LES DEUX PARTIES ET N'EST PAS SUSCEPTIBLE DE RECOURS. EN CE QUI CONCERNE LES PRESTATIONS DE SERVICES, L'EXE "EVALUATION D' EXPERT" EXPERT NE SE PRONONCE PAS SUR LES TRAVAUX EFFECTUÉS PERSONNELLEMENT PAR LE MAÎTRE DE L'OUVRAGE OU CEUX EFFECTUÉS GRATUITEMENT PAR DES TIERS; UN LITIGE PORTANT SUR LA PREUVE DE CES TRAVAUX PEUT ÊTRE PORTÉ DEVANT LES JURIDICTIONS ORDINAIRES¹³¹⁷.

5932

LA PROCÉDURE DE L'EXPERTISE EST RÉGLÉE PAR L'ARRÊTÉ ROYAL N° 15 DU 3 JUIN 1970¹³¹⁸.

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'ÉGALITÉ¹³¹⁹. 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

¹³¹⁷Trib. Bruges, 8 décembre 1987, *Cour. fisc.*, 1988, 43.

¹³¹⁸Voir LINDEMANS, 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. Mons, 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.

¹³¹⁹C.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).

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.¹³²⁰.

§ 6. {XE "DISPOSITION ANTI-ABUS" }DISPOSITION ANTI-ABUS

5932, 50

art. 344 § 1^{er}

C.I.R. 92

art. 18 C. Enr.

{XE "REQUALIFICATION"} EN VUE DE LUTTER CONTRE LES MÉCANISMES VISANT À ÉVITER LA TAXE, L'ARTICLE 128 DE LA LOI-PROGRAMME DU 27 DÉCEMBRE 2005, A INSTAURÉ CE QU'ON APPELLE UNE DISPOSITION ANTI-ABUS DANS LE CODE DE LA T.V.A. ELLE S'APPLIQUE AUX ACTES QUI SONT CONCLUS À PARTIR DU 1^{ER} NOVEMBRE 2005¹³²¹. CETTE DISPOSITION EST ANALOGUE À CELLE QUI EXISTE DANS LE CODE DES IMPÔTS SUR LES REVENUS (ART. 344 § 1^{ER} C.I.R. 92) ET DANS LE CODE DES DROITS D'ENREGISTREMENT (ART. 18 C. ENR.)

CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 59, § 3 DU C.T.V.A. N'EST PAS OPPOSABLE À L'ADMINISTRATION, LA QUALIFICATION JURIDIQUE DONNÉE PAR LES PARTIES À UN ACTE AINSI QU'À DES ACTES DISTINCTS RÉALISANT UNE MÊME OPÉRATION, LORSQUE L'ADMINISTRATION CONSTATE, PAR PRÉSOMPTIONS OU PAR D'AUTRES MOYENS DE PREUVE VISÉ AU § 1^{ER} DE L'ARTICLE 59 DU C.T.V.A. QUE CETTE QUALIFICATION A POUR BUT EXCLUSIF D'ÉVITER LA TAXE. TOUT CECI À MOINS QUE LE CONTRIBUABLE NE PUISSE PROUVER QUE CETTE QUALIFICATION RÉPOND À DES BESOINS LÉGITIMES DE CARACTÈRE FINANCIER OU ÉCONOMIQUE.

COMME CELA RESSORTAIT DÉJÀ IMPLICITEMENT DES TRAVAUX PRÉPARATOIRES, CETTE DISPOSITION A ÉTÉ RETIRÉE PEU DE TEMPS APRÈS SON INSTAURATION, VU SON INCOMPATIBILITÉ AVEC LA POSITION DE LA COUR DE JUSTICE CONCERNANT L'APPROCHE DE L'ABUS DE DROIT DANS L'AFFAIRE *HALIFAX*¹³²².

¹³²⁰Gand, 5 décembre 2006, T.F.R. 2007, n° 332, 1070.

¹³²¹Art. 128 Loi du 27 décembre 2005, M.B., 30 décembre 2005; STAS, D., «Disposition anti-abus: fin des optimisations excessives», *Fiscologue*, 2005, 1004, 4-6. Voir aussi PANIS, W., «Misbruik en BTW. De strijd tegen marktconform maar abnormaal handelen», T.F.R., n° 331, 951.

¹³²²C.J.C.E., 21 février 2006, C-255/02, *Halifax*, F.J.F., N° 2006/511, NJB 2006, n° 15, 852, J.O. C 3 juin 2006, n° 131, 1, Rec. C.J.C.E., 2006, n° 2 (A), I, 1609, S.E.W. 2008, n° 1, 25, note SWINKELS, J., R.G.F., 2006, n° 8, 20-36, note KRSTIC, T., «L'arrêt Halifax: entre choix de la voie licite la

DANS L'AFFAIRE HALIFAX, LA COUR DÉFINISSAIT LA NOTION D'ABUS DE DROIT COMME SUIT: «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 FISCAL».

art. 1^{er} § 10 C.T.V.A.

POUR REMPLACER L'ARTICLE 59, § 3 DU C.T.V.A., UNE DÉFINITION GÉNÉRALE DE LA NOTION ABUS DE DROIT A ÉTÉ REPRIS À L'ARTICLE 1^{ER}, § 10 DU C.T.V.A.: «POUR L'APPLICATION DU PRÉSENT CODE, IL Y A PRATIQUE ABUSIVE LORSQUE LES OPÉRATIONS EFFECTUÉES ONT POUR RÉSULTAT L'OBTENTION D'UN AVANTAGE FISCAL DONT L'OCTROI EST CONTRAIRE À L'OBJECTIF POURSUIVI PAR LE PRÉSENT CODE ET LES ARRÊTÉS PRIS POUR SON EXÉCUTION ET QUE LEUR BUT ESSENTIEL EST L'OBTENTION DE CET AVANTAGE». CETTE DÉFINITION EST CONFORME À LA JURISPRUDENCE DE LA COUR DE JUSTICE¹³²³.

§ 7. PREUVE AU MOYEN D'UNE {XE "TAXATION D' OFFICE" } TAXATION 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.¹³²⁴.

moins imposée et pratique abusive en T.V.A.». Voir aussi VANISTENDAEL, F., «Halifax en de nieuwe anti-ontwikningsbepaling inzake BTW», A.F.T., 2006, n° 7-8, 1-3.

¹³²³C.J.C.E., 21 février 2006, C-255/02, *Halifax* et C.J.C.E., 20 février 2008, C-425/06, *Part Service*. T.F.R., 2008, n° 341, 503.

¹³²⁴Voir l'étude approfondie de WAUTERS, F.J., «La taxation d'office, moyen de preuve ou sanction?», *Rev. T.V.A.*, 1979, n° 39; voir aussi SCAILTEUR, C., «La taxation d'office en matière de taxe de transmission», *Rép. fisc.*, 1949, 269 à 295; VANDEBERGH, H., «Taxatie en verweer», *inzake btw*, dans *Fiscale Praktijkstudies*, n° 3, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 81-88.

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'IMPOSITION¹³²⁵. MAIS L'ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION NE DISPENSE PAS L'ADMINISTRATION DE LA CHARGE QUI LUI INCOMBE DE PROUVER QUE DES INFRACTIONS ONT ÉTÉ COMMISES¹³²⁶.

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 PRÉSENTÉ¹³²⁷.

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.

¹³²⁵Contra: Bruxelles, 17 septembre 1987 contre lequel un pourvoi en cassation a été déposé, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87.

¹³²⁶Anvers, 15 novembre 1988, *F.J.F.*, N° 1989/93; *Cour. fisc.*, 1989, 74; Liège, 20 février 1989, *Cour. fisc.*, 1989, 459.

¹³²⁷Trib. Bruges, 25 juin 1987, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 79.

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 AVOIR UN CARACTÈRE ARBITRAIRE. ELLE DOIT REPOSER SUR DES PRÉSUMPTIONS PRÉCISES ET CONCORDANTES.

art. 67 al. 1^{er} C.T.V.A.

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.¹³²⁸). EN FONCTION DE LA PREUVE APPORTÉE, LE JUGE RÉDUIT LA TAXATION D'OFFICE¹³²⁹.

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 QUELLE SE PROPOSE D'ÉTABLIR¹³³⁰. CETTE NOTIFICATION DOIT ÊTRE SIGNÉE¹³³¹. LE REDEVABLE A LA FACULTÉ DE FAIRE CONNAÎTRE SES OBSERVATIONS (ART. 67 AL 2 C.T.V.A.). EN VERTU DE L'AR. 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

¹³²⁸Trib. Verviers, 1^{er} juillet 1988, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87; Trib. Anvers, 17 septembre 1987, *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 88.

¹³²⁹Gand, 28 octobre 1983, *A.F.T.*, 1984, 122, note WAUTERS, F.J.

¹³³⁰Bruxelles, 17 septembre 1987, *Cour. fisc.*, 1987, 428; *Rev. T.V.A.*, 1989, n° 87.

¹³³¹Trib. Namur, 16 septembre 1986, *F.J.F.*, N° 1987/170.

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 OBSERVATIONS¹³³².

SI UN ACCORD EST CONCLU, IL S'AGIT D'UNE TRANSACTION ET NON D'UNE TAXATION D'OFFICE. IL A L'AUTORITÉ DE CHOSE JUGÉE¹³³³.

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 NULLES¹³³⁴.

Chapitre II

MESURES DE CONTRÔLE

§ 1. {XE "CONSERVATION"} 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 § 4 C.T.V.A.), LES LIVRES ET DOCUMENTS DONT LA TENUE, LA RÉDACTION OU LA DÉLIVRANCE SONT PRÉSCRITES 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 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)¹³³⁵.

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

¹³³²Cass., 28 décembre 1984, *Rev. T.V.A.*, 1986, n^o 71; *R.W.*, 1985- 86, 819; *F.J.F.*, N^o 1985/172; Trib. Liège, 28 mars 1988, *Rev. T.V.A.*, 1989, n^o 87.

¹³³³Trib. Tournai, 2 avril 1987, *F.J.F.*, N^o 1988/19.

¹³³⁴Anvers, 9 septembre 2003, *Fiscologue*, 2003, n^o 905, 5.

¹³³⁵L'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.

ACHATS EFFECTUÉS À L'ÉTRANGER, LES LIVRES ET DOCUMENTS {XE "OBLIGATIONS COMPTABLES"}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»^{B336}.

art. 60 § 2

C.T.V.A.

L'ARTICLE 60, § 2 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. L'ADMINISTRATION DE LA T.V.A. PEUT DÉROGER À CES DÉLAIS DE CONSERVATION, EN PARTICULIER POUR CE QUI CONCERNE LES SUPPORTS D'INFORMATION UTILISÉS DANS LE CADRE DE LA COMPTABILITÉ INFORMATISÉE. LE ROI PEUT PROLONGER CE DÉLAI DE CONSERVATION EN VUE D'ASSURER LE CONTRÔLE DES RÉVISIONS DES DÉDUCTIONS.

art. 60 § 3 C.T.V.A.

TOUTES LES FACTURES DÉLIVRÉES PAR LES ASSUJETTIS, 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 GARANTISSANT EN BELGIQUE UN ACCÈS COMPLET ET EN LIGNE AUX DONNÉES CONCERNÉES PEUVENT TOUTEFOIS ÊTRE CONSERVÉES DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE DE LA COMMUNAUTÉ À CONDITION QUE L'ADMINISTRATION QUI A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE DANS SES ATTRIBUTIONS EN SOIT INFORMÉE AU PRÉALABLE.

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.

LES FACTURES REÇUES PAR VOIE ÉLECTRONIQUE DOIVENT ÊTRE CONSERVÉES SOUS LEUR FORME ORIGINALE, Y COMPRIS LES

¹³³⁶Trib. Liège, 22 octobre 2002, *Fiscologue*, n° 868, 11.

DONNÉES GARANTISSANT L'AUTHENTICITÉ DE L'ORIGINE ET L'INTÉGRITÉ DU CONTENU DE CHAQUE FACTURE. 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.

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 GARANTIR L'AUTHENTICITÉ DE L'ORIGINE ET L'INTÉGRITÉ DU CONTENU DES FACTURES¹³³⁷.

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 CIVILES¹³³⁸.

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 DE LA CONSERVER PENDANT UNE PÉRIODE DE 5 ANS¹³³⁹.

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.

¹³³⁷Circ. n° 16, 13 mai 2008; Q. R. Chambre 2008-2009, n° 46, 52, Q. n° 98, BROTCORNE, 14 janvier 2009.

¹³³⁸Déc. adm., n° E.T. 103.018., 27 juin 2002.

¹³³⁹Déc. adm., n° E.T. 91858, 16 décembre 1997, Rev. T.V.A., n° 133, 20; C.R.A., Sénat, 2 juillet 1998, *Fiscologue*, 1998, n° 672, 3.

SUR LES POSSIBILITÉS DE CONSERVATION DE CERTAINS LIVRES ET DOCUMENTS SUR DISQUES OPTIQUES DE TYPE {XE "WORM"}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 QUELLE 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 TIERS.

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 VÉRIFICATION DE L'EXACTE PERCEPTION DE LA T.V.A.¹³⁴⁰.

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 {XE "FACTURE"}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

¹³⁴⁰Les 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).

AGENTS CHARGÉS DU CONTRÔLE CONTRE DÉLIVRANCE D'UN ACCUSÉ DE RÉCEPTION, CHAQUE FOIS QU'ILS ESTIMENT QUE CES LIVRES, DOCUMENTS OU COPIES ÉTABLISSSENT OU CONCOURENT À ÉTABLIR LA DÉBITION D'UNE TAXE OU D'UNE AMENDE À CHARGE DE LA PERSONNE CONCERNÉE OU À CHARGE DE TIERS¹³⁴¹. 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 CONTRÔLE¹³⁴².

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 CLIENT¹³⁴³.

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 MATIÈRE¹³⁴⁴.

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.¹³⁴⁵. 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

¹³⁴¹Trib. Bruxelles, 29 mars 2002, *Fiscologue*, n° 863, 11.

¹³⁴²Gand, 15 janvier 2008, *Fiscologue*, 2008, n° 1130, p. 12.

¹³⁴³Gand, 23 octobre 1997, *F.J.F.*, N° 1998/113.

¹³⁴⁴Q.R., Ch. repr., 2001-02, 19 mars 2002, Q. n° 802, Lenssen, 4 octobre 2001.

¹³⁴⁵Trib. Bruges, 4 avril 2003, *Cour. fisc.*, 2003, 363.

AU SUJET D'UNE CAMIONNETTE QUI A ÉTÉ GARÉE DEVANT LE SIÈGE D'EXPLOITATION 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»¹³⁴⁶.

art. 62 § 2 C.T.V.A.

TOUIT 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 AM. N° 13, 17 OCTOBRE 1980)¹³⁴⁷.

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 DE LA POSTE, AUX ÉTABLISSEMENTS DE BANQUE, DE CHANGE, DE CRÉDIT ET DÉPARGNE (ART. 62BIS C.T.V.A.).

§ 2. {XE "ACCÈS AUX LOCAUX PROFESSIONNELS"} 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 INFORMA-

¹³⁴⁶Trib. Anvers, 2008, *Acc. & Fisc.* 2008, n° 38, 6.

¹³⁴⁷Voir aussi VANDEN BERGHE, L., «De verplichting tot bekendmaking van de hoedanigheid van btw-belastingplichtige», *A.F.T.*, 1981, 190-196.

TIQUES 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 OBTENUES¹³⁴⁸.

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.
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 ASSUJÉTI T.V.A. EXERCE SES ACTIVITÉS POUR COMPARER LE NOMBRE DE CLIENTS AVEC LE NOMBRE DE SOUCHES DE T.V.A. DÉLIVRÉES¹³⁴⁹.

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»¹³⁵⁰.

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,

¹³⁴⁸Anvers, 7 février 2006, *F.J.F.*, N° 2007/82.

¹³⁴⁹Trib. Bruxelles, 13 avril 2000, *Fiscologue*, 755, 8.

¹³⁵⁰Anvers, 22 mai 2000, *Fiscologue*, 757, 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 DOCUMENTS¹³⁵¹.

§ 3. CONTROLE DES {XE "MOYENS DE TRANSPORT"}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.).

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 DÉBITEUR¹³⁵².

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

{XE "SANCTIONS"}SANCTIONS

¹³⁵¹Cass., 16 décembre 2003, T.F.R., 2004, 447-452 avec note HEYRMAN, K., «Het huiszoekingsrecht van de fiscale administratie inzake BTW en inkomstenbelasting»; Trib. Mons, 23 octobre 2003, F.J.F., N° 2004/235.

¹³⁵²Art. 2 Loi 22 avril 2003, M.B., 13 mai 2003, avec entrée en vigueur au 13 mai 2003, ROOVERS, B., «Onder-zoeksbevoegdheden BTW-ontvanger - Instructie over wijziging artikel 63bis W.BTW», BTW- Percentages, n° 448, 3.

§ 1. AMENDES FISCALES

- 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», *FISKOFÖÖN*, 1995, n° 138, 272 ET S.
 - VANDENBERGHE, L., «RECHTELIJKE BEVOEGHEID INZAKE ADMINISTRATIEVE BTW-BOETEN», *T.F.R.*, 1996, 77.
 - 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 PÉ-NAL DE L'ENTREPRISE*, 2009, n° 2, 187.

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 TARDIVEMENT¹³⁵³.

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 DE LA T.V.A. DOIT ÊTRE RESTITUÉE¹³⁵⁴. 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 DÉDUCTION¹³⁵⁵. 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

¹³⁵³C'est, par exemple, le cas lorsque l'arrondi erroné de la TVA due, a entraîné un montant trop faible de TVA due (Q.R. Chambre 2008-2009, n° 49, 868-872, Q. n° 168 DE POTTER 14 janvier 2009).

¹³⁵⁴Bruxelles, 25 juin 2003, F.J.F., N° 2004/120.

¹³⁵⁵Trib. Bruxelles, 5 février 2009, La lettre TVA, 2009, n° 4, 3; Fiscologue 2009, n° 1149, 3.

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.)¹³⁵⁶.

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 (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.).

¹³⁵⁶Bruxelles, 6 septembre 2007, *Fiscologue*, 2009, n° 1152, 5, commentaire de VAN DYCK, J.

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 EN COURU 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.

{XE "BASE D' IMPOSITION"}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' {xe "Exportations"}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 QUELLE 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 QUELLE 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 54 *BIS*, 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 54 *BIS* 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 INTRO-DUITS 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 DÉ-TENTEUR 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. 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'AR. N° 44 DU 21 OCTOBRE 1993¹³⁵⁷.

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'AR. N° 41 DU 31 JANVIER 1987, APPLICABLE À PARTIR DU 1^{ER} NOVEMBRE 1993 MODIFIÉ PAR L'AR. DU 21 OCTOBRE 1993¹³⁵⁸. 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 TRÉSOR¹³⁵⁹.

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 AMENDES¹³⁶⁰.

D'APRÈS LA JURISPRUDENCE BELGE TRADITIONNELLE, LE POUVOIR JUDICIAIRE NE POUVAIT PAS JUGER DE L'OPPORTUNITÉ DES AMENDES ADMINISTRATIVES. IL POUVAIT SEULEMENT JUGER DE

¹³⁵⁷M.B., 28 octobre 1993, tel que modifié par l'A.R. euro et Circulaire n° 19, 11 septembre 2002.

¹³⁵⁸M.B., 28 octobre 1993.

¹³⁵⁹Q.R., Chambre, 2008-2009, n° 042, 11263-11265, Q. n° 359 VAN BIESEN, 30 septembre 2008.

¹³⁶⁰Fiscologue, 1999, 718, 1.

LEUR LÉGALITÉ¹³⁶¹. AU FIL DES ANNÉES, PLUSIEURS JURIDICTIONS ONT NÉANMOINS PROCÉDÉ À UN CONTRÔLE D'OPPORTUNITÉ, EN SE BASANT SUR LES POSSIBILITÉS OFFERTES PAR L'ARRÊT *ÖZTURK* DE LA COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME¹³⁶² ET NOTAMMENT SUR LA QUALIFICATION DE L'AMENDE ADMINISTRATIVE COMME UNE PEINE, AU SENS DU DROIT EUROPÉEN¹³⁶³. 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.¹³⁶⁴.

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 {XE "CEDH"}C.E.D.H., QUI DOIT POUVOIR ÊTRE SOUMISE AU CONTRÔLE D'UNE JURIDICTION¹³⁶⁵. 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 AMPLÉUR¹³⁶⁶. 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

¹³⁶¹Liège, 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.

¹³⁶²21 février 1984, *R.G.F.*, 1984, 89.

¹³⁶³VALENTIN, P., «Amendes fiscales en matière de T.V.A.», *A.F.T.*, 1989, 5, 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 Gemeenschapsrechten het E.V.R.M.», *T.F.R.*, 1996, 77; Anvers, 4 mai 1998, *Cour. fisc.*, 1998, 330.

¹³⁶⁴C.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».

¹³⁶⁵Cass., 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.

¹³⁶⁶Pour 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.

CONSIDÉRATION DANS QUELLE MESURE L'ADMINISTRATION ÉTAIT, ELLE-MÊME, LIÉE EN CE QUI CONCERNE LA SANCTION¹³⁶⁷. 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 LÉGALES¹³⁶⁸. SUIVANT LA COUR CONSTITUTIONNELLE, LE JUGE DOIT DISPOSER DES MÊMES POSSIBILITÉS QUE L'ADMINISTRATION DE MODULER LES AMENDES ADMINISTRATIVES À CARACTÈRE PÉNAL¹³⁶⁹. SUIVANT LA JURISPRUDENCE DE CASSATION ÉVOQUÉE CI-DESSUS, LE JUGE EST LIMITÉ DANS SON APPRÉCIATION. L'AR. N° 41, L'AR. 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 TOU-TEFOIS SE PRONONCER AVEC PLEINE JURIDICTION SUR LA HAUTEUR DES AMENDES¹³⁷⁰ ET CONTESTE LE FAIT QUE L'ADMINISTRATION PUISSE REMETTRE OU RÉDUIRE LES AMENDES SUR BASE DE L'ARRÊTÉ DU RÉGENT DU 18 MARS 1831¹³⁷¹. LA COUR CONSTITUTIONNELLE A DÉSORMAIS TRANCHÉ CETTE DISCUSSION DANS SON ARRÊT N° 2008/79¹³⁷². 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'AR. N° 41. LORSQUE L'ADMINISTRATION A TOU-TEFOIS 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

¹³⁶⁷Cass., 12 janvier 2007, *F.J.F.*, N° 2008/299.

¹³⁶⁸Cass., 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.

¹³⁶⁹C.A., 24 février 1999, *R.W.*, 1998-99, 1348. C.const., 15 mai 2008, *T.F.R.*, 2008, n° 351, 1027, note COOPMAN B.

¹³⁷⁰Trib. Malines, 11 janvier 1996, *F.J.F.*, N° 1996/106, SPAGNOLI, K., «Les amendes administratives sont-elles des sanctions pénales?», *Fiscologue*, 1997, 642, 6; *Fiscologue*, 2000, 738, 5; Anvers, 10 janvier 2000, *T.F.R.*, 185, 705, avec note SCHOORS, 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, *Fiscologue*, 80, 11; Trib. Mons, 15 octobre 2003, *Fiscologue*, 2003, 913, 11; Bruxelles, 6 novembre 2003, *Fiscologue*, 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.

¹³⁷¹GOOSSENS, G., «Redelijkheid, evenredigheid en proportionaliteit - Het standpunt van het Hof van Cassatie inzake de rechterlijke toetsing van fiscale geldboetes», *T.F.R.*, 2007, n° 330, 937. 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.

¹³⁷²C.const., 15 mai 2008, n° 79/2008, *F.J.F.*, N° 2009/54.

SENSUIT 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 FISCALE¹³⁷³.

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'ÉQUIVALE PAS À UNE POURSUITE PÉNALE AU SENS DE LA C.E.D.H.¹³⁷⁴.

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 QUELLES DOIVENT, PAR CONSÉQUENT, ÊTRE CONSIDÉRÉES COMME DES CHARGES PROFESSIONNELLES DÉDUCTIBLES¹³⁷⁵. A LA LUMIÈRE DE LA NOUVELLE JURISPRUDENCE, LA DÉDUCTION COMME FRAIS PROFESSIONNEL POURRAIT ÊTRE REMISE EN QUESTION¹³⁷⁶. DANS LA CIRCULAIRE CIRH. 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.

SELON LA COUR D'ARBITRAGE (DEVENUE DEPUIS COUR CONSTITUTIONNELLE), LE LÉGISLATEUR N'A PAS VIOLÉ LE PRINCIPÉ 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.¹³⁷⁷. 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. QUI CONQUE A LE DROIT DE S'ADRESSER AUX TRIBUNAUX SANS

¹³⁷³C.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.

¹³⁷⁴Cass., 27 septembre 1991. F.J.F., N° 92/ 40, 68; Rev. T.V.A., 1992, n° 100, 845, Cass., 15 novembre 1996, Not. Fisc. M., 1998/3,79.

¹³⁷⁵Anvers, 21 octobre 1993, A.F.T., 94.4, 127; R.G.F., 94.4, 153.

¹³⁷⁶Gand, 27 mars 2007, Cour. fisc., 2007, 451 accepte toutefois la déductibilité.

¹³⁷⁷C.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 zeventen maal zeventig maal. Vergiffenis met mondjesmaal voor mateloze boetes?».

PRESSION NI MENACES D'UNE SANCTION. AUSSI LA MAJORATION DE 50 % DE L'AMENDE CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 2 DE L'AR. N° 41, EN CAS DE SIGNIFICATION D'UNE CONTRAINTE EST-ELLE CONTRAIRE À L'ARTICLE 6 DE LA CONVENTION EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME¹³⁷⁸. SUIVANT LA COUR DE CASSATION, LE JUGE DOIT POUVOIR ÉTABLIR SI LA MAJORATION SATISFAIT AUX PRINCIPES GÉNÉRAUX DU DROIT ET SI ELLE EST SUFFISAMMENT MOTIVÉE¹³⁷⁹.

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 PÉNAL¹³⁸⁰. LA COUR D'APPEL DE BRUXELLES NE SUIV PAS CETTE JURISPRUDENCE ET ELLE DÉCIDE QUE L'ARTICLE 14, 7° DU PACTE INTERNATIONAL RELATIF AUX DROITS 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 AUTORISÉ¹³⁸¹.

IL EST AUSSI IMPORTANT DE RELEVER QUE LA COUR CONSTITUTIONNELLE A DÉCIDÉ 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 VI-SÈES À L'ARTICLE 73 C.T.V.A. ET SUIV., CE DERNIER PEUT EN EFFET ACCORDER UN SURSIS¹³⁸².

¹³⁷⁸Trib. Anvers, 3 décembre 1996, *F.J.F.*, N° 97/147.

¹³⁷⁹Cass., 25 avril 2002, *Fisc. Act.*, 2002, n° 37/1; *Fiscologue*, n° 844, 7.

¹³⁸⁰Cass., 24 janvier 2002, *Fisc. Act.*, 2002, n° 8/1; *Fiscologue*, n° 844, 11; voir pourtant Trib. Bruxelles, 16 mai 2003, *Fiscologue*, 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.

¹³⁸¹Bruxelles, 3 avril 2008, *Cour. fisc.*, 2008, 516.

¹³⁸²C.const., 6 novembre 2008, n° 157/2008, *Fisc. Act.*, 2009, n° 4, 11.

§ 2. {XE "SANCTIONS PÉNALES"} SANCTIONS PÉNALES

5951,10

UNE LOI DU 10 FÉVRIER 1981 (MODIFIÉE PAR L'AR. 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 REPRISSES 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 ÉLUDÉS¹³⁸³.

CETTE DISPOSITION EST UNE DES PLUS SÉVÈRES DU DROIT PÉNAL FISCAL VU QUE LA RESPONSABILITÉ SOLIDAIRE, CONFORMÉMENT À UNE CERTAINE DOCTRINE¹³⁸⁴, PORTE SUR LA TOTALITÉ DE LA DETTE FISCALE ET QUE LA PERSONNE CONDAMNÉE PEUT AUSSI ÊTRE TENUE DE LA TAXE DONT LA FRAUDE PEUT ÊTRE 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 ATTÉNUANTES, CE QUI FAIT QU'IL NE PEUT PAS ACCORDER, PAR EXEMPLE, UN SURSIS AU RESPONSABLE SOLIDAIRE. MAIS LA PERSONNE CONDAMNÉE A LE DROIT

¹³⁸³Voir aussi: C.const., 16 juillet 2009, M.B., 11 septembre 2009, 61834.

¹³⁸⁴Cass., 11 octobre 1996, Cour. fisc., 96/588.

D'INTENTER UNE ACTION RÉCURSOIRE CONTRE LES AUTRES PERSONNES RESPONSABLES. LES LITIGES QUI DÉCOULERAIENT DE LA FIXATION DU MONTANT DE L'IMPÔT ÉLUDÉ, 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 COMPÉTENT¹³⁸⁵.

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 TIEN 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 QUELLE POUVAIT AVOIR UNE INFLUENCE SUR L'ACTION PUBLIQUE, LE PROCÈS PÉNAL ÉTAIT SUSPENDU JUSQU'À CE QU'IL SOIT STATUÉ DÉFINITIVEMENT DANS L'AFFAIRE FISCALE¹³⁸⁶. 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 PÉNALE¹³⁸⁷.

Chapitre IV

DEMANDE DE RESTITUTION

§ 1. CAS DE {XE "RESTITUTION"}RESTITUTION

5952

art. 75 C.T.V.A.

{XE "TVA – REMBOURSEMENT"}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.).

¹³⁸⁵C. 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.

¹³⁸⁶DUBOIS, H., «Administratief luik: 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.

¹³⁸⁷Cass., 12 décembre 2008, F.06.0111.N., *F.J.F.*, N° 2009/156.

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'ASSUJETTI¹³⁸⁸.

L'ARTICLE 76, § 2 DU C.T.V.A. OFFRE LA POSSIBILITÉ D'EXERCER LE DROIT À DÉDUCTION PAR VOIE DE RESTITUTION, AUX ASSUJETTIS QUI NE SONT PAS ÉTABLIS EN BELGIQUE ET QUI NE POSSÈDENT PAS DE REPRÉSENTANT RESPONSABLE (VOIR N° 5503) OU D'IMMATRICULATION DIRECTE ET AUX ASSUJETTIS 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 ASSUJETTIS SUR DES DETTES FISCALES ULTÉRIEURES, POUR AUTANT QUE CELLES-CI 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 OPPOSITION¹³⁸⁹. 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. INDUMENT 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. INDUMENT FACTURÉE PEUT ÊTRE RÉGULARISÉE, POURVU QUE CETTE RÉGULARISATION NE DÉPENDE PAS DU POUVOIR D'APPRÉCIATION DISCRÉTIONNAIRE DE L'ADMINISTRATION FISCALE¹³⁹⁰. 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)¹³⁹¹.
2. EN CAS DE RABAIS DE PRIX CONSENTI AU COCONTRACTANT;
L'ARTICLE II 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

¹³⁸⁸*Fiscologue*, 1999, 704, 6-7.

¹³⁸⁹Gand, 1^{er} septembre 1995, *F.J.F.*, N° 1996/124.

¹³⁹⁰C.J.C.E., 19 septembre 2000, aff. C-454/98, Schmeink et Colfreth, *F.J.F.*, N° 2001/ 67; *Cour. fisc.*, 2000, n° 16, 459; *A.F.T.*, 2001, n° 1, 41, avec note VANDENBERGHE, L.

¹³⁹¹Trib. Louvain, 15 janvier 2010, *Fisc. Act.*, 2010, n° 10, 11.

- DU MONTANT DE CETTE RISTOURNE AU MOMENT OÙ CELLE-CI EST RETIRÉE OU UTILISÉE D'UNE AUTRE MANIÈRE PAR LE CLIENT¹³⁹².
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 JUGÉE¹³⁹³;
 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 PRIX¹³⁹⁴.

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 FISCALE¹³⁹⁵.

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 {XE "FAILLITE"}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 FAILLITE¹³⁹⁶. LE CURATEUR NE DOIT DÉLIVRER AUCUNE ATTESTATION EN LA MATIÈRE. EN CAS DE VÉRIFICATION PAR L'ADMINISTRATION FISCALE, L'ASSUJETTI NE DOIT SE RÉFÉRER QU'À L'EXISTENCE DU JUGEMENT DÉCLARATIF DE LA FAILLITE¹³⁹⁷.

¹³⁹²C.J.C.E., 29 mai 2001, aff. C-86/99, *Freemans Plc.*, *Fiscologue*, 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.

¹³⁹³En ce qui concerne les sociétés de financement, voir Circ. n° 20 de 1975.

¹³⁹⁴Le 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. Chambre 2008-2009, n° 046, 55-57, Q. n° 107, VAN DE VELDE, 14 janvier 2009).

¹³⁹⁵C.J.C.E., 3 juillet 1997, aff. C-330/95, *Goldsmiths*, *J.O.C.E.*, 1997, I-3801.

¹³⁹⁶Loi du 7 avril 2005, *M.B.*, 20 avril 2005.

¹³⁹⁷C.R.A., Commission des Finances et du Budget de la Chambre, Com 414, 31-32, Q. n° 9792 TERWINGEN, 14 janvier 2009.

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 ATTESTATION¹³⁹⁸.

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 2005¹³⁹⁹.

LA LOI SUR LA CONTINUITÉ DES ENTREPRISES EST ENTRÉE EN VIGUEUR LE 1^{ER} AVRIL 2009¹⁴⁰⁰. 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 NAISSANCE¹⁴⁰¹:

- 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;
- A 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 SOIT TOTALEMENT OU PARTIELLEMENT PERDUE.

LE DROIT À LA RESTITUTION EN VERTU DE L'ARTICLE 77, § 1^{ER}, 7^O DU C.T.V.A., PEUT ÊTRE ACCORDÉ À UNE AUTRE PERSONNE QUE LE FOURNISSEUR OU PRESTATAIRE DE SERVICE INITIAL (ART. 1^{ER} 3^O

¹³⁹⁸Q. n° 7, Peeters, 22 décembre 1981, www.monKEY.be, Sources, Question 81/006, Q. n° 29 Desseyn, 26 octobre 1983, www.monKEY.be, Sources, Question 83/029/2; Q.R. Sénat, 1995-1996, n° 1-11, 506-508, *Bull. contr.*, n° 761, Q. n° 36, Raes, 9 janvier 1996, *Revue TVA*, n° 120; Q.R. Chambre, 1995-1996, n° 44, 6022, Q. n° 463, Van Den Eynde, 18 juin 1996, *Revue TVA*, n° 123.

¹³⁹⁹Q. n° 6650, Hagen Goyvaerts, *Compte-rendu analytique*, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, n° 51, COM 581, 37.

¹⁴⁰⁰Loi 31 janvier 2009, *M.B.*, 9 février 2009.

¹⁴⁰¹Art. 3, A.R. n° 4, 29 décembre 1969, relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

A.R. N° 3). LES ASSUREURS DE CRÉDIT QUI SONT INTÉGRALEMENT SUBROGÉS DANS LES DROITS DE LEURS ASSURÉS, PEUVENT EXERCER LE DROIT DE RESTITUTION¹⁴⁰². 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 RECOUVRÉ¹⁴⁰³.

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 CONTRATS¹⁴⁰⁴. 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 CRÉANCIERS¹⁴⁰⁵.

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^{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 CODE CIVIL RELATIVES AU DROIT À RESTITUTION D'UN PAIEMENT INDU¹⁴⁰⁶.
2. DANS LE CAS VISÉ AU N° 5954, POINT 3, À CONDITION QUE L'EMBALLAGE AIT ÉTÉ RENVOYÉ HORS DE L'UNION EUROPÉENNE;
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 RÉOLUTION 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'UNION EUROPÉENNE OU SUR SON ORDRE, SANS QUE

¹⁴⁰²Voir Déc. n° E.T. 112.070, 15 mai 2007.

¹⁴⁰³Art. 79 al. 3 C.T.V.A.

¹⁴⁰⁴Art. 34 § 2 Loi sur les faillites.

¹⁴⁰⁵Art. 80 Loi sur les faillites.

¹⁴⁰⁶Trib. Bruxelles, 30 juin 2000, T.F.R., 2000, n° 192, 1081, note DEREZ, B.

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;
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'UNION EUROPÉENNE 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 {XE "VOITURE"}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 77 *BIS* DU C.T.V.A., LORSQUE, DANS LE CAS VISÉ À L'ARTICLE 25 *QUINQUIÈS*, § 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.

§ 2. AYANTS-DROIT A 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'ÉTAT, IL EST (NON PAS SON CLIENT QUI L'A PAYÉ EN TROP¹⁴⁰⁷) 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 PAYS¹⁴⁰⁸.

5959

art. 10 A.R. n° 4

LA RESTITUTION VISÉE AU N° 5956 EST ACCORDÉE À L'ACQUÉREUR OU À L'IMPORTATEUR DU VÉHICULE AUTOMOBILE (ART. 10 A.R. N° 4).

§ 3. NAISSANCE DE L'ACTION EN RESTITUTION

5960

LA DEMANDE EN RESTITUTION PREND NAISSANCE, *EN PRINCIPE*, À LA DATE OÙ SURVIENT LA CAUSE DE RESTITUTION (VOIR § 1^{ER}).

¹⁴⁰⁷Voir Rev. T.V.A., 1987, n° 77, 224; J P, Deurne, 7 février 1986, F.J.F., N° 1988/20.

¹⁴⁰⁸Trib. Bruxelles, 30 juin 2000, *Fiscologue*, 848, 11.

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 ÉTABLI¹⁴⁰⁹.

5961

art. 3 A.R. n° 4

art. 77 § 1^{er} 7° C.T.V.A.

L'ACTION EN RESTITUTION PREND NAISSANCE À LA DATE OÙ SURVIENT LA CAUSE DE LA RESTITUTION. 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 NOUVELLES 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.

§ 4. MODE D'EXERCICE DE L'ACTION EN RESTITUTION

5962

art. 5 § 1^{er} et § 2 A.R. n° 4

POUR L'ASSUJETTI OU LA PERSONNE MORALE NON ASSUJETTEE 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

¹⁴⁰⁹Cass., 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).

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 JUSTICE¹⁴¹⁰.

art. 7 A.R. n° 4

LA T.V.A. À RESTITUER PAR VOIE D'IMPUTATION SAJOUTE 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.

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).

§ 5. DELAI D'EXERCICE DE L'ACTION EN RESTITUTION

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 SUIIT CELLE DURANT LAQUELLE LA CAUSE DE RESTITUTION DE CES TAXES EST INTERVENUE (ART. 82 *BIS* C.T.V.A.).

¹⁴¹⁰C.J.C.E., 21 januari 2010, aff. C-472/08, Alstom Power Hydro, F.J.F., N° 2010/247.

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)¹⁴¹¹. L'ASSUJETTI T.V.A. DOIT CITER, À CET EFFET, LE CONTRÔLEUR EN CHEF COMPÉTENT¹⁴¹².

5965

LES RESTITUTIONS DONT LES CAUSES D'EXIGIBILITÉ SONT NÉES À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 1999 SONT SOUMISES À LA NOUVELLE PROCÉDURE FISCALE¹⁴¹³. 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 L'ÉTAT BELGE EN LA PERSONNE DU CONTRÔLEUR EN CHEF, MAIS AUSSI EN LA PERSONNE DU MINISTRE DES FINANCES.

§ 6. FORMALITES DE L'ACTION EN RESTITUTION

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).

¹⁴¹¹Voir 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.

¹⁴¹²Vu la modification de l'art. 14 A.R. n° 4 par l'A.R. du 16 juin 2003 (*M.B.*, 27 juin 2003), cette citation peut désormais encore s'effectuer via une requête contradictoire.

¹⁴¹³Art. 60 et s. loi du 15 mars 1999, *M.B.*, 27 mars 1999.

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;

art. 79 C.T.V.A.

- 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» (VOIR 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.

Chapitre V

{XE "PRESCRIPTION"}PRESCRIPTION

- BIBLIOGRAPHIE – DE WIT, G., «DE VERJARINGSTERMIJNEN INZAKE BTW», *T.F.R.*, 2004, 895-900.
- SEPUILCHRE, 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 INTERVENUE¹⁴¹⁴.

¹⁴¹⁴A 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, *Fiscologue*, 773, 12.

LE DÉLAI DE PRESCRIPTION PEUT TOUTEFOIS ATTEINDRE SEPT ANS¹⁴¹⁵, EN CAS D'INFORMATION D'AUTORITÉS ÉTRANGÈRES, D'ACTIIONS JUDICIAIRES¹⁴¹⁶, EN CAS DE DÉCOUVERTE D'ÉLÉMENTS PROBANTS DONT L'ADMINISTRATION A EU CONNAISSANCE¹⁴¹⁷ ET EN CAS DE FRAUDE¹⁴¹⁸. LE DÉLAI DE PRESCRIPTION DE 7 ANS DOIT ÊTRE INTERPRÉTÉ DE MANIÈRE RESTRICTIVE¹⁴¹⁹.

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'ASSUJETTI 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 COURANT¹⁴²⁰.

art. 82bis C.T.V.A.

¹⁴¹⁵La 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 - Ci.RH.81/597.982 (AFER n° 35/2009), 1^{er} juillet 2009.

¹⁴¹⁶L'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).

¹⁴¹⁷Le 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).

¹⁴¹⁸DUBOIS, H., «Administratief luik: BTW en andere belastingen», dans PEETERS, B. (éd.), *De hervorming van de fiscale procedure*, Anvers, Maklu, 1999, 171-203; DAUGINET, V., *De nieuwe fiscale procedure. Commentaar bij de wetten van 15 en 23 mars 1999*, Kalmhout, Biblo, 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.

¹⁴¹⁹Trib. Liège, 27 février 2007, F.J.F., N° 2007/205.

¹⁴²⁰Q.R. Chambre 2005-2006, n° 138, 27090-27092, Q. n° 1409 VAN DER MAELEN 11 septembre 2006.

EN CE QUI CONCERNE LES ACTIONS EN RESTITUTION NÉES AVANT LE 1^{ER} JANVIER 1999, L'ACTION EN RESTITUTION SE PRESCRIT PAR CINQ ANS À COMPTER DU JOUR OÙ ELLE EST NÉE (ART. 82 *BIS* 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 (VOIR ART. 14 A.R. N° 4)¹⁴²¹.

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 SUIVANTS 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 73 *BIS* C.T.V.A., EST TENU SOLIDAIREMENT AU PAIEMENT DE LA TAXE ÉLUDÉE¹⁴²². 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 CLÔTURÉE¹⁴²³.

LE PAIEMENT, PAR L'ASSUJETTI, EST CONSIDÉRÉ COMME UNE RECONNAISSANCE SOUS RÉSERVE DE CONTESTATION, DE SORTE QUE LA PRESCRIPTION EST INTERROMPUE¹⁴²⁴.

¹⁴²¹Voir pour une application: Trib. Anvers, 14 décembre 2007, *Fiscologue* 2008, n° 1133, 14.

¹⁴²²Trib. Anvers, 4 avril 2008, *T.F.R.* 2008, n° 352, 1078, note SCHEPENS T. Confirmé en degré d'appel: Anvers, 2 février 2010, *T.F.R.*, 2010, n° 381, 439.

¹⁴²³Cass., 23 novembre 1997, *Rev. T.V.A.*, 1998, n° 136, 645.

¹⁴²⁴Trib. Bruges, 8 janvier 2002, www.monKEY.be, Module Jurisprudence fiscale, n° BR1 02/2.

TOUTE INSTANCE EN JUSTICE RELATIVE À L'APPLICATION OU AU RECOUVREMENT DE LA TAXE, QUI EST INTRODUITE PAR L'ÉTAT 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 COMME EFFET LA SUSPENSION DU DÉLAI DE PRESCRIPTION¹⁴²⁵. IL N'Y A TOUTEFOIS PAS DE SUSPENSION VIS-À-VIS DE L'AUTEUR SOLIDAIREMENT RESPONSABLE OU DU COMPLICE SI SEUL L'ASSUJETTI A SIGNIFIÉ OPPOSITION COMME TEL AUPRÈS DU TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE COMPÉTENT¹⁴²⁶.

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.¹⁴²⁷). IL EN VA DE MÊME POUR LA NOTIFICATION D'UNE CONTRAINTE PAR LETTRE RECOMMANDÉE À LA POSTE ADRESSÉE PAR LE RECEVEUR COMPÉTENT¹⁴²⁸.

LA COUR D'APPEL D'ANVERS A DÉCIDÉ, DANS UN ARRÊT ASSEZ SURPRENANT, QUE LES DÉLAIS DE PRESCRIPTION, VISÉS À L'ARTICLE 81 ET SUIV. 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

¹⁴²⁵Cass., 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.

¹⁴²⁶Anvers, 2 février 2010, *T.F.R.*, 2010, n° 381, 439.

¹⁴²⁷*Q.R.*, Ch. repr., 1997-98, n° 151, 8 septembre 1998, 20627, *Q.* n° 1479, Fournaux.

¹⁴²⁸Voir Gand, 10 février 2004, *F.J.F.*, N° 2005/25; Trib. Bruxelles, 10 juin 2004, *F.J.F.*, N° 2005/2.

SUR BASE DU DROIT COMMUN, C'EST À DIRE SUR BASE DE L'ARTICLE 2271 C. CIV.¹⁴²⁹.

Chapitre VI

POURSUITES ET INSTANCES – SÛRETÉS DONNÉES AU TRÉSOR

BIBLIOGRAPHIE – SOETAERT, F., «VERWEERMIDDELEN TEGEN VRIJWARINGSMAATREGELEN EN MIDDELEN VAN GEDWONGEN TENUITVOERLEGING INZAKE B.T.W.», *FISCAAL PRAKTIJKBOEK INDIRECTE BELASTINGEN 1993-1994*, ANVERS, KLUWER RECHTSWETENSCHAPPEN, 287 À 323.

- VANDENBERGHE, L., «BEDENKINGEN BIJ HET 'DERDENBESLAG' IN DE B.T.W.», *JURA FALC*, 1995-1996, 523.
- AESSELOOS, K., «HET 'DERDENBESLAG' IN DE B.T.W.», *JURA FALC*, 1995-96, 523.
- VANDENBERGHE, L., «HET CONSIGNATIEVERZOEK IN B.T.W.-GESCHILLEN: GEEN ONOVERKOMELIJKE HINDERNIS», *A.F.T.*, 1997, 417.

§ 1. {XE "POURSUITE"} POURSUITES ET INSTANCES

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 QUELLES 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 SORTE QUE LES ARGUMENTS DU REDEVABLE DOIVENT ÊTRE ANALYSÉS AVEC SÉRIEUX¹⁴³⁰.

L'ASSUJETTI N'EST PAS LIÉ PAR UN ACCORD, EN VERTU DUQUEL IL DEVRAIT PAYER PLUS DE TAXE QUE CE QUI EST LÉGALEMENT DÛ¹⁴³¹. MALGRÉ L'ABROGATION EXPLICITE DE LA COMPÉTENCE DU MINISTRE DES FINANCES DE SE PRONONCER SUR DES DEMANDES DE REMISES D'AMENDES ADMINISTRATIVES, LE MINISTRE DES FI-

¹⁴²⁹Anvers, 18 mars 2008, *Btw-brief*, 2008, n° 16, 2.

¹⁴³⁰C. d'Et., 3 mars 2008, *F.J.F.*, N° 2008/298.

¹⁴³¹Bruxelles, 30 octobre 1997, *A.J.T.*, 1998-99, 175; Gand, 1^{er} septembre 1998, *F.J.F.*, N° 1998/268.

NANCES (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 CETTE COMPÉTENCE À L'ARRÊTÉ DU RÉGENT DU 18 MARS 1831¹⁴³².

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.¹⁴³³. CETTE DÉCISION A TOUTEFOIS ÉTÉ CASSÉE PAR LA COUR DE CASSATION¹⁴³⁴.

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 1991¹⁴³⁵.

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.¹⁴³⁶. CETTE POSSIBILITÉ EXISTE AUSSI POUR LES PERSONNES MORALES¹⁴³⁷.

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 REQUÉRANT¹⁴³⁸. 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 INSUFFISANTE¹⁴³⁹.

¹⁴³²TAGHON, C., «Kwijtschelding van BTW-boeten», *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal*, 2000, n° 3, 3.

¹⁴³³Gand, 15 mars 2005, *Cour. fisc.*, 2005/360-362, note SOETE, P.

¹⁴³⁴Cass., 24 avril 2008, F.06.0042.N., *Cour. fisc.*, 2008, 671.

¹⁴³⁵Trib. Namur, 10 octobre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/236.

¹⁴³⁶Q.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 Clippele, 26 novembre 1990, *Rev. T.V.A.*, 1988, n° 81, 285.

¹⁴³⁷Liège, 3 février 2010, *Fiscologue*, 2010, n° 1205, 14 (recension BUYSSSE, C.).

¹⁴³⁸www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, «Gevalen waarin de vrijstelling mag worden toegestaan».

¹⁴³⁹C. d'E., 3 mars 2008, *F.J.F.*, N° 2008/298.

LA DÉCISION DU DIRECTEUR EST UNE FORME DE DÉCISION GRACIEUSE CONTRE LAQUELLE ON NE PEUT INTRODUIRE AUCUNE RÉCLAMATION NI AUCUN RECOURS DEVANT LE TRIBUNAL¹⁴⁴⁰. CECI IMPLIQUE ÉGALEMENT QU'UNE DÉCISION NÉGATIVE NE DOIT PAS ÊTRE MOTIVÉE¹⁴⁴¹. DEPUIS LA RÉFORME DE LA PROCÉDURE FISCALE, LES TRIBUNAUX SONT TOUTEFOIS COMPÉTENTS POUR TRAITER DES LITIGES PORTANT SUR L'APPLICATION D'UNE LOI FISCALE. 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 LÉGALITÉ¹⁴⁴². 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 DÉCISION¹⁴⁴³.

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, 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 MOTIVÉE¹⁴⁴⁴.

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 CONTRÔLE¹⁴⁴⁵. 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

¹⁴⁴⁰Cass., 27 février 1987, *Cour. fisc.*, 1987, 396.

¹⁴⁴¹Trib. Liège, 3 septembre 2002, *F.J.F.*, N° 2004/24.

¹⁴⁴²Trib. Bruxelles, 4 septembre 2008, *R.G.F.* 2009, n° 2, 149, note MARLIÈRE, M. et SCHOTTE, C.

¹⁴⁴³Anvers, 29 novembre 2005, *F.J.F.*, N° 2006/204.

¹⁴⁴⁴Gand, 2 juin 2009, *Cour. fisc.*, 2009, 651.

¹⁴⁴⁵Circ. n° AAF/2009-0276-2 - Ci.RH.81/ 597.982 (AFER n° 35/3009), 1^{er} juillet 2009.

ELLE VEUT EXÉCUTER DES INVESTIGATIONS AU COURS DU DÉLAI COMPLÉMENTAIRE¹⁴⁴⁶. IL N'EST TOUTEFOIS PAS NÉCESSAIRE QUE LA NOTIFICATION AIT LIEU AVANT L'EXPIRATION DU DÉLAI TRIENNAL ORDINAIRE¹⁴⁴⁷.

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'AUUCUNE PROCÉDURE JUDICIAIRE N'A DÉMARRÉ, QU'AUUCUNE EXPERTISE DE CONTRÔLE N'A ÉTÉ REQUISE ET QU'AUUCUNE DÉCISION N'A ÉTÉ RENDUE AU SUJET DU DÉSACCORD (LOI 25 AVRIL 2007 PORTANT DES DISPOSITIONS DIVERSES, *M.B.*, 8 MAI 2007). UNE CONCILIATION FISCALE PEUT ÉGALEMENT INTERVENIR POUR UN LITIGE AVEC LE RECEVEUR CONCERNANT LE RECOUVREMENT (ART. 85 *TER* C.T.V.A.).

art. 84^{quinquies} à 84^{undecies} 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/85.388), 5 SEPTEMBRE 2007)¹⁴⁴⁸. 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'ÉTAT 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

¹⁴⁴⁶Trib. Louvain, 13 juin 2008, *T.F.R.*, 2008, n° 351.

¹⁴⁴⁷Trib. Bruges, 7 février 2006, *Cour. fisc.*, 2006, 477-479.

¹⁴⁴⁸Pour un aperçu d'un certain nombre de demandes et l'octroi de la surséance, voir Q. n° 4-3460, WILLE, 11 mai 2009.

EST UNE {XE "CONTRAINTE"}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 LUI¹⁴⁴⁹ 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.¹⁴⁵⁰).

- 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-VERBAL¹⁴⁵¹. LES ARTICLES 59 ET 85 DU C.T.V.A., L'ARTICLE 32, 1^o 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 EXÉCUTOIRE¹⁴⁵².
- IL N'A PAS ÉTÉ EXIGÉ QUE LA DÉLÉGATION FORMELLE SOIT JOINTE PAR LE DIRECTEUR RÉGIONAL À LA CONTRAINTE¹⁴⁵³. SI TOUTEFOIS LE FONCTIONNAIRE APPARAÎT ÊTRE INCOMPÉTENT, LA CONTRAINTE EST NULLE SANS QU'AUCUN GRIEF CONCRET NE DOIVE ÊTRE DÉMONTRÉ¹⁴⁵⁴.
- 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 ADMINISTRATION¹⁴⁵⁵.
- 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

¹⁴⁴⁹A 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, *Fiscologue*, 2009, n° 1155, 12. Voir aussi: Mons, 9 décembre 2009, *R.G.C.F.*, 2010, n° 2, 137.

¹⁴⁵⁰Circ. n° 18 de 1980.

¹⁴⁵¹Bien que la loi ne prévienne 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).

¹⁴⁵²Cass., 2 décembre 1994, *F.J.F.*, N° 1995/47.

¹⁴⁵³Trib. Bruges, 8 mars 2004, *T.F.R.*, 2004, n° 269, 2004/N 106.

¹⁴⁵⁴Mons, 9 décembre 2009, *R.G.C.F.*, 2010, n° 2, 137.

¹⁴⁵⁵Gand, 22 novembre 2000, *Cour. fisc.*, 2001, 248, *F.J.F.*, N° 2001/410; *BTW-percentages van goederen en dien-sten*, n° 353, 10-16.

- L'ADMINISTRATION DE SE CONSTITUER PARTIE CIVILE CONFORMÉMENT AUX RÈGLES DE DROIT COMMUN LORSQUE L'ACTION PUBLIQUE EST EXERCÉE PAR LE MINISTÈRE PUBLIC¹⁴⁵⁶.
- EN CE QUI CONCERNE LA SIGNIFICATION DE LA CONTRAINTE À L'ÉTRANGER, VOIR ANVERS, 12 SEPTEMBRE 1983¹⁴⁵⁷.
 - L'ABSENCE D'OPPOSITION À UNE CONTRAINTE QUI LUI EST SIGNIFIÉE N'IMPLIQUE PAS NÉCESSAIREMENT UNE RECONNAISSANCE DE L'ASSUJETTI¹⁴⁵⁸.
 - 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 NULLITÉ¹⁴⁵⁹.
 - 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 ACQUITTÉE¹⁴⁶⁰.
 - 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 QUELLE 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 DÉBITION EFFECTIVE DU MONTANT ET DU CARACTÈRE PROUVÉ DU SUPPLÉMENT T.V.A.¹⁴⁶¹.
 - 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 MOTIVATION¹⁴⁶².
 - TOUTEFOIS, LA LOI DU 29 JUILLET 1991 N'OBLIGE PAS QUE LA CONTRAINTE INDIQUE COMMENT L'ADMINISTRATION FISCALE

¹⁴⁵⁶Cass., 15 février 2000, *A.F.T.*, n° 10,2000, 434.

¹⁴⁵⁷Anvers, 12 septembre 1983, *R.G.F.*, 1983, 254.

¹⁴⁵⁸Trib. Louvain, 29 septembre 1998, pas encore publié.

¹⁴⁵⁹Gand, 20 mars 2001, *BTW-percentages van goederen en diensten*, n° 360, 3.

¹⁴⁶⁰Cass., 9 mars 2006, *F.J.F.*, N° 2007/294.

¹⁴⁶¹Trib. Anvers, 7 septembre 2005, *F.J.F.*, N° 2006/110.

¹⁴⁶²Bruxelles, 21 avril 2005, *Cour. fisc.*, 2005, 448-453.

- A ÉTÉ INFORMÉE DU FAIT IMPOSABLE, NI DE QUELS MOYENS DE PREUVE ELLE DISPOSE¹⁴⁶³.
- LA MOTIVATION DE L'ACTE ADMINISTRATIF EST APPRÉCIÉE AU MOMENT DE SA NOTIFICATION¹⁴⁶⁴.
 - UNE CONTRAINTE EN MATIÈRE DE LA TVA CONSTITUE UN ACTE ADMINISTRATIF VISÉ PAR LA LOI DU 29 JUILLET 1991 RELATIVE À LA MOTIVATION DES ACTES ADMINISTRATIFS. NI CETTE LOI, 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 SOIENT FORMULÉS QUE POUR SOUTENIR CE QUI A DÉJÀ ÉTÉ MENTIONNÉ DANS LE PROCÈS-VERBAL ET LA CONTRAINTE¹⁴⁶⁵. UNE ARGUMENTATION TOTALEMENT NOUVELLE NE PEUT, PAR CONSÉQUENT, PAS ÊTRE ACCEPTÉE¹⁴⁶⁶.
 - 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 CONCLUSIONS¹⁴⁶⁷.
 - SI LE FISC RECOUVRE UNE DETTE T.V.A. ÉTRANGÈRE DANS LE CADRE DE L'ASSISTANCE RÉCIPROQUE AU RECOUVREMENT ET QUELLE JOINT EN L'ESPÈCE LE TITRE EXÉCUTOIRE ALLEMAND À LA CONTRAINTE, ELLE DOIT TRADUIRE CE TITRE ÉTRANGER EN LANGUE NÉERLANDAISE SI LE REDEVABLE EST DOMICILÉ EN RÉGION FLAMANDE. A DÉFAUT DE QUOI, LA LÉGISLATION LINGUISTIQUE EST VIOLÉE ET LA CONTRAINTE EST NULLE¹⁴⁶⁸.

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 DUIS OU APPARTENANT AU REDEVABLE. HORMIS LE DÉCERNEMENT PAR LETTRE RECOMMANDÉE ET LA NOTIFI-

¹⁴⁶³Cass., 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.

¹⁴⁶⁴Liège, 25 janvier 2008, F.J.F., N° 2008/297.

¹⁴⁶⁵Cass., 1^{er} décembre 2005, T.F.R., 2006, n° 37, 712.

¹⁴⁶⁶Anvers, 27 juin 2006, T.F.R., 2006, n° 310, 894.

¹⁴⁶⁷Trib. Gand, 3 octobre 2008, F.J.F., N° 2009/112.

¹⁴⁶⁸Trib. Gand, 17 septembre 2008, *Fiscologue*, 2009, n° 1157, 15. Contra: Trib. Anvers, 6 mai 2005, *Fiscologue*, 2005, n° 1001, 13.

CATION 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 JUSTICE¹⁴⁶⁹.

LE TRIBUNAL COMPÉTENT EST LE TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE¹⁴⁷⁰. 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 CONTESTÉE¹⁴⁷¹. UN ASSUJETTI NE DOIT PAS ATTENDRE LA CONTRAINTE POUR ENGAGER UNE PROCÉDURE DEVANT LE TRIBUNAL¹⁴⁷².

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 COMPÉTENT¹⁴⁷³. 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

¹⁴⁶⁹Concernant 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° 2001/618; Trib. Bruxelles, 29 novembre 2000; *Rec. Gén. 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, *Fiscologue*, 786, 3.

¹⁴⁷⁰Art. 569 32°, C. Jud.

¹⁴⁷¹Art. 632, C. Jud. Voir: Cass., 28 mai 2009, *R.G.C.F.*, 2009, n° 5, 455.

¹⁴⁷²VANDEBERGH, H., «Naar de rechtbank zonder dwangbevel inzake btw?», *T.F.R.*, 2004, n° 268, 843-847.

¹⁴⁷³Trib. Liège, 16 octobre 2003, *Fiscologue*, 2003, 915.

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 INTÉRÊTS¹⁴⁷⁴.

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 CASSATION¹⁴⁷⁵.

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 RENDE INSOLVABLE AU COURS D'UNE PROCÉDURE JUDICIAIRE PORTANT SUR LA DÉBITION 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

¹⁴⁷⁴Trib. Namur, 26 septembre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/243.

¹⁴⁷⁵Gand, 4 mars 2003, *F.J.F.*, N° 2004/23.

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 ATTRIBUTIONS. POUR DEMANDER LA CONSIGNATION DES MONTANTS DUS, AUCUNE FRAUDE N'EST EXIGÉE¹⁴⁷⁶.

LES SOMMES RÉCLAMÉES DOIVENT ÊTRE CONSIGNÉES OU LA SÛRETÉ CONSTITUÉE, DANS LES DEUX MOIS DE LA NOTIFICATION.

A DÉFAUT DE {XE "CONSIGNATION"} 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 ALINÉA¹⁴⁷⁷, ELLE NE CONCLUE, DANS LA MÊME PÉRIODE DE TROIS MOIS, QUE LA DEMANDE FORMÉE PAR LE FONCTIONNAIRE CHARGÉ DU RECOUVREMENT N'EST PAS FONDÉE¹⁴⁷⁸. 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 CONSIGNATION. LORSQUE LA COUR D'APPEL ESTIME QUE LES ÉLÉMENTS APPORTÉS NE SONT PAS PROBANTS, ELLE PREND UNE DÉCISION AUTONOME¹⁴⁷⁹.

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 AUTOMATIQUÉMENT UNE CONSIGNATION SANS TENIR COMPTE DE LA SITUATION SPÉCIFIQUE DE L'ASSUJETTI (COMPÉTENCE LIÉE), CETTE DISPOSITION VIOLE LES ARTICLES 10 ET 11 DE LA CONSTITUTION¹⁴⁸⁰.

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 MANŒUVRES DILATOIRES¹⁴⁸¹.

¹⁴⁷⁶Anvers, 28 octobre 2008, *T.F.R.*, 2009, n° 368, 776 (note HEYRMAN, K.).

¹⁴⁷⁷Cass., 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).

¹⁴⁷⁸En 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 VAN BIERVLIET, F.

¹⁴⁷⁹Cass., 3 janvier 2003, *T.F.R.*, 2003, 241, 449, note de VANDEN BERGHE, L.

¹⁴⁸⁰C.A., arrêt n° 44/95, 6 juin 1995, *Cour. fisc.*, 1995, 482.

¹⁴⁸¹Cass., 20 janvier 2005, *Fiscologue*, n° 988, 15.

5973

art. 93 C.T.V.A.

LA REQUÊTE EN {XE "CASSATION"}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 CASSATION¹⁴⁸².

art. 93unde- cies 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 CODE CIVIL, 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 AU § 1^{ER}, ALINÉA 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;

¹⁴⁸²Cass., 15 mars 2002, Arr. Cass., 2002, n° 3, 800, Fisc. Act., 2002, n° 19, 4, F.J.F., N° 2002/154, 455, Fiscologue, 2002, n° 844, 7, Pas., 2002, n° 3, 728.

- 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 PRÉSUMPTION DE FAUTE AU SENS DU § 2, ALINÉA 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.

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 MANQUÉMENT 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.

§ 2. SURETES DONNEES AU {XE "PRIVILEGES DU TRÉSOR"} TRÉSOR

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.¹⁴⁸³).

art. 87 C.T.V.A.

¹⁴⁸³Voir sur l'hypothèque légale *Rec. gén. enr. not.*, 1977-78, n° 22251.

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: *QR*, SÉNAT, 1993-94, N° 112, 14 JUIN 1994, 5926, *Q*, N° 639, GEENS, 23 FÉVRIER 1994, *REV. TVA*, 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 ÉTABLISSEMENTS OÙ UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE EST EXERCÉE, SOIT LORSQUE LES GARANTIES VISÉES À L'ARTICLE 88*BIS* 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 SCIEMENT DE MANŒUVRES POUR SE SOUSTRAIRE AU PAIEMENT DE LA TAXE¹⁴⁸⁴.

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 PROPORTIONNALITÉ¹⁴⁸⁵. LES ARTICLES 93*TER* À 93*DUODECIES* DU C.T.V.A.¹⁴⁸⁶ 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 CRÉDIT¹⁴⁸⁷.

§ 3. {XE "INTE RE TS DE RETARD"} INTERETS

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, 53*TER*, 2^o ET 53*OCTIES* DU C.T.V.A., DANS LE DÉLAI FIXÉ EN EXÉCUTION DE L'ARTICLE 53*NONIES* DU C.T.V.A. (N^o 5819)

¹⁴⁸⁴Q.R., Chambre 2008-2009, n^o 057, 110-112, Q. n^o 325 THIEBAUT, 2 mars 2009.

¹⁴⁸⁵Q.R., Chambre 2008-2009, n^o 057, 110-112, Q. n^o 325 THIEBAUT, 2 mars 2009.

¹⁴⁸⁶A.M. n^o 13 du 4 mars 1993, M.B., 20 avril 1993.

¹⁴⁸⁷En ce qui concerne les notaires, voir n^o 5941, l'A.M. n^o 15 et Circ. n^o 16 de 1980; en ce qui concerne les établissements de crédit, voir l'A.R. du 17 octobre 1980 et la Circ. n^o 17 de 1980.

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 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 AUTANT QUE L'ASSUJETTI AIT SATISFAIT DANS LE DÉLAI À SES OBLIGATIONS EN MATIÈRE DE FOURNITURE D'INFORMATION COMPLÉMENTAIRE¹⁴⁸⁸.

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 {XE "INTÉ RÊ TS MORATOIRES"}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 DÉBITION D'INTÉRÊTS MORATOIRES¹⁴⁸⁹.

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 CIVILES¹⁴⁹⁰.

¹⁴⁸⁸Voir Circ. n° 1 du 9 mars 1998.

¹⁴⁸⁹Bruxelles, 27 novembre 1998, *F.J.F.*, N° 99/117.

art. 91 § 5 C.T.V.A.

LE ROI PEUT ADAPTER LES TAUX D'INTÉRÊT VISÉS AUX § 1, 2 ET 3, LORSQUE L'ADAPTATION SE JUSTIFIE EN RAISON DES TAUX D'INTÉRÊT PRATIQUÉS SUR LE MARCHÉ FINANCIER.

Chapitre VII

**{XE "ASSISTANCE MUTUELLE"} ASSISTANCE
MUTUELLE**

5976,50

L'ARTICLE 93 *TERDECIES* 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 MUTUELLE DANS LES RÉGLEMENTATIONS SUIVANTES:

- DIRECTIVE N° 76/308/CEE DU 15 MARS 1976 CONCERNANT L'ASSISTANCE MUTUELLE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES CRÉANCES RELATIVES À CERTAINS COTISATIONS, DROITS, TAXES ET AUTRES MESURES¹⁴⁹¹;
- DIRECTIVE N° 2002/94/CE DU 9 DÉCEMBRE 2002 FIXANT LES MODALITÉS PRATIQUES NÉCESSAIRES À L'APPLICATION DE CERTAINES DISPOSITIONS DE LA DIRECTIVE 76/308/CEE DU CONSEIL CONCERNANT L'ASSISTANCE MUTUELLE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES CRÉANCES RELATIVES À CERTAINS COTISATIONS, DROITS, TAXES ET AUTRES MESURES¹⁴⁹²;
- RÈGLEMENT N° 1798/2003/CE DU CONSEIL DU 7 OCTOBRE 2003 CONCERNANT LA COOPÉRATION ADMINISTRATIVE DANS LE DOMAINE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET ABROGEANT LE RÈGLEMENT N° 218/92/CEE¹⁴⁹³.

LE RÈGLEMENT DU 7 OCTOBRE 2003 A UNIFORMISÉ LA COOPÉRATION ADMINISTRATIVE ENTRE LES ETATS MEMBRES SUR LE PLAN DE LA T.V.A.¹⁴⁹⁴. LE RÈGLEMENT EST ENTRÉ EN VIGUEUR LE 1^{ER} JANVIER 2004:

¹⁴⁹⁰Trib. Gand, 4 septembre 2003, www.monKEY.be, Module TVA Expert, n° G1 03/14.

¹⁴⁹¹J.O.C.E., L 73, 19 mars 1976, 18-23. Voir pour une application: Gand, 2 décembre 2008, T.F.R., 2009, n° 360, 375, note DE TROYER, I.

¹⁴⁹²J.O.C.E., L 337, 13 décembre 2002, 41-54.

¹⁴⁹³Règl. n° 1798/2003 du 7 octobre 2003, J.O.C.E., L 264 du 15 octobre 2003, 1; voir aussi A.M., 23 juin 2005, M.B., 29 juillet 2005.

¹⁴⁹⁴Auparavant, l'assistance mutuelle était réglée par la directive 77/799/CE du Conseil du 19 décembre 1977, J.O.C.E., L 336, 27 décembre 1977, 15-20 et Règl. 218/92 du Conseil, J.O.C.E., L 24, 1 février 1992, 1-5; voir HELLEMANS, F., «De grensoverschrijdende uitwisseling van inlichtingen op het vlak van inkomstenbelastingen, BTW en successierechten», T.F.R., 2001, n° 995, 115-153.

- LES SERVICES FISCAUX LOCAUX ET RÉGIONAUX PEUVENT ÉCHANGER DES DONNÉES PAR LE MOYEN DE CONTACTS DIRECTS;
- UN ETAT MEMBRE PEUT DEMANDER, SUR BASE D'UNE REQUÊTE MOTIVÉE, UNE ENQUÊTE ADMINISTRATIVE SPÉCIFIQUE À UN AUTRE ETAT MEMBRE;
- LORSQU'UN ASSUJETTI A UN INTÉRÊT COMPLÉMENTAIRE EN COMMUN POUR DEUX OU PLUSIEURS ETATS MEMBRES, IL EST POSSIBLE D'EXÉCUTER DES CONTRÔLES SIMULTANÉS DANS CES ETATS MEMBRES;
- L'ASSISTANCE EST POSSIBLE À L'ÉGARD DE LA NOTIFICATION DE TOUS LES ACTES ET DÉCISIONS QUI SE RAPPORTENT À L'APPLICATION DE LA LÉGISLATION T.V.A. SUR LE TERRITOIRE REQUÉRANT.

LE RÈGLEMENT PRÉVOIT UN ÉCHANGE AUTOMATIQUE DES RENSEIGNEMENTS DANS TROIS CAS:

- LORSQUE LA TAXATION A LIEU DANS L'ETAT MEMBRE DE DESTINATION ET QUE L'EFFICACITÉ DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DÉPEND DES INFORMATIONS FOURNIES PAR L'ETAT MEMBRE D'ORIGINE;
- LORSQU' UN ETAT MEMBRE A DES MOTIFS FONDÉS POUR CONSIDÉRER QU'IL Y A EU UNE INFRACTION À LA LÉGISLATION T.V.A. DANS L'AUTRE ETAT MEMBRE;
- LORSQU'IL EXISTE, DANS L'AUTRE ETAT MEMBRE, UN RISQUE DE PERTE DE RECETTES FISCALES.

LE RÈGLEMENT N° 1798/2003/CE SERA REMPLACÉ À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2010 PAR LE 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. CE RÈGLEMENT FAIT PARTIE DU «PAQUET T.V.A.» OU «VAT PACKAGE»

LE RÈGLEMENT 1925/2004 DU 29 OCTOBRE 2004 PRÉCISE LES CATÉGORIES DE RENSEIGNEMENTS DANS LE DOMAINE DE LA T.V.A. QUI FONT EN PRINCIPE L'OBJET D'UN ÉCHANGE AUTOMATIQUE ENTRE LES ETATS MEMBRES¹⁴⁹⁵.

LE 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

¹⁴⁹⁵J.O.C.E., L 331, 5 novembre 2004, 13-18.

LA VALEUR AJOUTÉE VEUT AMÉLIORER L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS¹⁴⁹⁶.

DES DISPOSITIONS SPÉCIALES EXISTENT EN MATIÈRE D'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS POUR LES ASSUJETTIS QUI NE SONT PAS ÉTABLIS DANS L'UE QUI SONT IDENTIFIÉS SOUS LE RÉGIME SPÉCIAL DES SERVICES FOURNIS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE (VOIR N° 5916).

ENFIN, LE RÈGLEMENT DISPOSE EXPRESSÉMENT QUE LES RAPPORTS, ATTESTATIONS ET TOUT AUTRE DOCUMENT, OU LES COPIES CERTIFIÉES CONFORMES OU EXTRAITS DE CEUX-CI ONT LA MÊME FORCE PROBANTE DANS L'ÉTAT REQUÉRANT QUE LES DOCUMENTS ÉQUIVALENTS DANS SON PROPRE PAYS.

L'ADMINISTRATION N'EST PAS HABILITÉE À DEMANDER DES RENSEIGNEMENTS DANS UN AUTRE ÉTAT MEMBRE, AVEC COMME UNIQUE OBJECTIF D'INFLIGER UNE AMENDE¹⁴⁹⁷.

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 ÉTABLIES¹⁴⁹⁸.

LE 27 NOVEMBRE 2002, 14 ÉTATS 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 ÉTATS MEMBRES. UNE CIRCULAIRE ADMINISTRATIVE A PRÉCISÉ LES OBLIGATIONS QUI DÉCOULENT DE CETTE CONVENTION POUR LES FOURNISSEURS DE VÉHICULES TERRESTRES À MOTEUR NEUFS¹⁴⁹⁹.

UN ARRANGEMENT EXISTE ENTRE LA BELGIQUE ET LES PAYS-BAS EN MATIÈRE D'ÉCHANGE DE DONNÉES¹⁵⁰⁰. 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 DÉ-

¹⁴⁹⁶Règl. (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 T.V.A., *J.O.C.E. L.*, 12 octobre 2010, n° 268, 1.

¹⁴⁹⁷Gand, 13 janvier 2004, *T.F.R.*, 2004, 816-824 avec note PANIS, W., «Geldboeten zijn geen belastingschulden voor de wederzijdse bijstand tussen Europese Lidstaten inzake BTW».

¹⁴⁹⁸Trib. Mons, 15 octobre 2003, *F.J.F.*, N° 2004/236.

¹⁴⁹⁹Circ. n° AFER 30/2003 (ET 105.978) du 19 novembre 2003; voir aussi Circ. n° 12 du 5 juillet 1993.

¹⁵⁰⁰Arrangement 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, *M.B.*, 5 août 2004.

PASSEMENT 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.

POUR PLUS D'INFORMATION CONCERNANT L'ASSISTANCE INTERNATIONALE, VOIR: MAUS, M., «INTERNATIONALE ADMINISTRATIEVE BIJSTAND BIJ DE VESTIGING VAN BTW», IN *FISCAAL PRAKTIJKBOEK – INDIRECTE BELASTINGEN 2009-2010*, MALINES, KLUWER, 2009, 537 P., 149-181. POUR PLUS D'INFORMATION CONCERNANT LE RECOUVREMENT, VOIR: DELANOTE, M., «DE GRENSOVERSCHRIJDENDE BIJSTAND BIJ DE INVORDERING VAN BTW-SCHULDEN», DANS PUBLICATION PRÉCITÉE.

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 1947¹⁵⁰¹, 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-GÉNÉRAL¹⁵⁰². L'AUTORISATION DE CONSULTER RELATIF À DES PROCÉDURES JUDICIAIRES PEUT ÊTRE DÉLÉGUÉE À D'AUTRES MEMBRES DU MINISTÈRE PUBLIC¹⁵⁰³.

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 DU 28 JUILLET 1938¹⁵⁰⁴.

¹⁵⁰¹Voir «1938 Herbezocht» dans *Fiskofoon*, n° 81 à 82, 1988, 220-231, 1989, n° 83, 2-14, AMAND, C., *Les pouvoirs d'investigation du fisc.*, Diegem, Ced.Samsom, 1988, 153 p.

¹⁵⁰²Anvers, 10 mars 1997, *F.J.F.*, N° 97/176.

¹⁵⁰³Cass., 17 juin 1999, *Fiscologue*, 1999, 722, 11; *T.F.R.*, 2000, n° 179, 372, note KIEKENS.

¹⁵⁰⁴Anvers, 2 juin 1998, *F.J.F.*, N° 1998/267; H. DUBOIS, «Vijf regels van fiscaal onderzoek- Grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en het gebruiken van inlichtingen gevonden door andere Administraties of instanties», *Fiskofoon*, n° 81- 82, 262- 287.