



Bachelier en comptabilité
Bloc 2 - Fiscalité

Année Académique 2023 – 2024

Paola CALDERAN

AYREL Editions
Dépôt légal : 3023-2023-4
Imprimé en Belgique
Toute reproduction interdite sans autorisation

Table des Matières

AVANT PROPOS	7
INTRODUCTION.....	8
PARTIE 1 - LES LIVRAISONS DE BIENS	9
1. DEFINITION.....	9
2. LOCALISATION.....	9
3. TAXATION – EXIGIBILITE	10
4. LES LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES.....	12
4.1 Généralités.....	12
4.2 Définitions.....	12
4.2.1. Livraisons intracommunautaires (LIC)	12
4.2.2. Acquisitions intracommunautaires (AIC).....	12
4.3 Principe général.....	13
4.3.1. Nature de l'acheteur	13
4.3.2. Type de biens.....	14
4.3.3. Modalité de la vente	14
4.3.4. Méthode d'approche.....	14
4.4 LIC de biens ordinaires	16
4.4.1. LIC à des assujettis ordinaires	16
4.4.2. Difficultés liées aux opérations intracommunautaires	24
4.4.3. LIC à des consommateurs privés	31
4.4.4. LIC à des membres B4 qui se chargent eux-mêmes du transport (VAC)	37
4.5 LIC avec installation ou montage	42
4.6 LIC de MTN	44
4.7 Opérations triangulaires	48
4.7.1. Régime normal	48
4.7.2. Régime simplifié	50
4.7.3. Fausses opérations triangulaires	53
4.8 Transferts de biens ou non.....	56
4.8.1. Transferts	56
4.8.2. Non transferts	57
4.8.3. Stock en consignation.....	60
PARTIE 2 - LES PRESTATIONS DE SERVICES	62
1. DEFINITION et CADRE LEGAL.....	62
2. EXTENSION NOTION D'ASSUJETTI.....	63
3. LOCALISATION.....	65
3.1 Principe général.....	65
3.1.1. Service « B2B ».....	65
3.1.2. Services « B2C »	68
3.1.3. quid si Preneur hors Union européenne ?.....	69
3.2 Redevable.....	70
3.3 Déclaration	71
3.4 Critères spécifiques	74
3.4.1. Service relatif à un immeuble	74
3.4.2. Services culturels, artistiques, sportifs,	77
3.4.3. Travaux sur biens meubles corporels	78
3.4.4. services de restaurants et restauration.....	79
3.4.5. Location de moyens de transport	82
3.4.6. Services fournis par voie électronique et de télécommunication, radiodiffusion et de TV	84
3.4.7. Divers services fournis à un preneur non assujetti établi hors UE	88
3.4.8. Prestations de transport	89
3.4.9. Transport de passagers	90
3.4.10. Transport de biens non intracommunautaire	91

3.4.11.	Transport intracommunautaire de biens	93
3.4.12.	entreposage de biens	95
4.	LOCATION IMMOBILIERE OPTIONNELLE	96
4.1	<i>Règle générale</i>	96
4.2	<i>Nouvelle exception</i>	96
4.3	<i>Conditions de fond</i>	96
4.4	<i>Conditions de forme : déclaration pro fisco</i>	98
4.5	<i>Base d'imposition</i>	98
4.6	<i>Entreposage de biens</i>	99
4.7	<i>Location de courte durée</i>	99
4.8	<i>Fourniture de logements meublés</i>	100
4.8.1.	Principe	100
4.8.2.	Application des Critères	100
4.8.3.	tableau récapitulatif	101
PARTIE 3 – ETUDES DE CAS SUR LES OPERATIONS INTRACOM – LB/PS		102
PARTIE 4 - TECHNIQUES DE RECTIFICATION DES DEDUCTIONS		105
1.	DROIT A DEDUCTION.....	105
1.1	<i>Dans le code</i>	105
1.2	<i>Preuves de l'utilisation professionnelle</i>	107
1.2.1.	kms respectifs réels	107
1.2.2.	semi forfait.....	107
1.2.3.	forfait général	109
1.2.4.	forfait général pour camionnettes fiscales	109
1.2.5.	Véhicules visés	110
1.2.6.	encore quelques précisions.....	110
1.3	<i>Déductibilité TVA lors achat autre bien</i>	114
1.3.1.	Achat d'un bien meuble	114
1.3.2.	achat d'un bien immeuble.....	114
1.4	<i>Déduction de la TVA dans les chaînes d'opérations frauduleuses</i>	115
1.4.1.	principe fraude carrousel.....	115
1.4.2.	droit à déduction	116
2.	DELAI D'EXERCICE DE LA DEDUCTION	119
3.	CORRECTION DES DEDUCTIONS.....	119
3.1	<i>Les prélèvements de biens (art 12)</i>	120
3.2	<i>Prélèvement de services (art 19)</i>	125
3.3	<i>Révisions</i>	131
3.3.1.	Révision des déductions TVA pour les biens autres que les investissements (Art. 5 AR 3).....	131
3.3.2.	Révision des déductions TVA pour les biens d'investissement (Art. 6 AR 3)	134
3.3.3.	Délais de révision (Art. 9 AR 3).....	135
3.3.4.	Comptabilisation des révisions	135
3.3.5.	Cas de RÉVISIONS (AR 3 art. 10 et 11)	136
3.3.6.	Cession d'une universalité de biens.....	149
3.4	<i>Caractéristiques essentielles du prélèvement et de la révision</i>	156
4.	APPLICATIONS.....	159
PARTIE 5 - REGIMES D'ASSUJETTISSEMENT		160
1.	ASSUJETTISSEMENT OCCASIONNEL	160
1.1	<i>Asj pour LIC d'un MTN</i>	160
1.2	<i>Pour la livraison d'un bâtiment neuf</i>	164
1.2.1.	Asj non promoteurs immobiliers	164
1.2.2.	Autres personnes	164
1.2.3.	Conditions de l'option (AR n° 14 du 03/06/1970).....	164
1.2.4.	Remarque.....	165
2.	ASSUJETTISSEMENT DE PERSONNES ETABLIES A L'ETRANGER.....	166
2.1	<i>Notions</i>	166
2.2	<i>Assujetti étranger avec établissement stable en Belgique</i>	166

2.3	<i>Assujetti étranger sans établissement stable en Belgique</i>	166
2.4	<i>Report de paiement généralisé</i>	167
3.	ASSUJETTISSEMENT AU REGIME DE LA MARGE	168
3.1	<i>Cadre légal</i>	168
3.2	<i>Principe</i>	168
3.3	<i>Types de biens</i>	169
3.4	<i>champ d'application</i>	169
3.5	<i>Formalités</i>	169
4.	L'UNITE TVA	177
4.1	<i>Introduction</i>	177
4.2	<i>Notions</i>	177
4.3	<i>Définition</i>	178
4.4	<i>Pourquoi créer une unité TVA ?</i>	178
4.5	<i>Qui peut faire partie d'une unité TVA</i>	181
4.6	<i>Qui doit faire partie d'une UTVA ?</i>	183
4.7	<i>Procédure de constitution</i>	183
4.8	<i>Conséquences de la création</i>	184
4.9	<i>Fonctionnement d'une unité TVA</i>	184
4.10	<i>Révision des déductions</i>	186
4.10.1.	<i>Principe</i>	186
4.10.2.	<i>Révision défavorable</i>	186
4.10.3.	<i>Révision favorable</i>	186
4.10.4.	<i>Révision : absence déduction initiale</i>	187
4.10.5.	<i>Révision : sortie membre</i>	187
PARTIE 6 - LE TRAFIC EXTRA COMMUNAUTAIRE DE BIENS		188
1.	LES EXPORTATIONS	188
2.	LES IMPORTATIONS	189
2.1	<i>Introduction</i>	189
2.2	<i>Localisation d'une importation</i>	190
2.3	<i>Destinations douanières</i>	191
2.3.1.	<i>Mise en libre pratique</i>	191
2.3.2.	<i>Dépôt temporaire</i>	191
2.3.3.	<i>Entrepôt douanier</i>	192
2.3.4.	<i>Le transit</i>	192
2.3.5.	<i>Transformation sous douane</i>	193
2.3.6.	<i>L'admission temporaire</i>	193
2.3.7.	<i>Perfectionnement actif</i>	194
2.3.8.	<i>Perfectionnement passif</i>	194
2.4	<i>Le destinataire</i>	195
Bibliographie		196

Vous connaissez le sens secret et fiscal de ces 3 lettres ? T.V.A.
Si vous prenez les 2 premières lettres : T.V., cela veut dire en clair : as-tu payé la taxe sur la TV ?
Les lettres V.A. veulent dire : Va ! Va payer la taxe sur la TV !
Puis : T.A. : TA. Traduire : t'as payé la taxe sur la TV ??... Ah...
Alors, VA la payer ! C'est un rappel à l'ordre constant.
Même si vous lisez les lettres à l'envers, elles vous rappellent encore quelque chose!
A.V. : Avez-vous payé... ?
A.T. : Hâtez-vous de payer !
V.T. : Vêtez-vous et hâtez-vous de payer la taxe sur la TV !...

*Extrait « Le possédé du percepteur »
Raymond Devos*

AVANT PROPOS

La fiscalité indirecte est en perpétuelle évolution, tout comme la fiscalité directe d'ailleurs, et va généralement dans le sens d'une complexité croissante car elle suit l'organisation de notre société ... elle-même de plus en plus sophistiquée !

Elle s'inscrit irrémédiablement dans l'environnement de l'entreprise et incorpore nombre de règles inscrites dans des directives européennes.

Mais ce constat ne doit pas nous empêcher d'étudier cet impôt qu'est la Taxe sur la valeur ajoutée, ou encore *Belasting over de Toegevoegde Waard, Mehrwertsteuer, Value Added Tax, Imposta sul Valore Aggiunto*, ... bien au contraire.



Ce syllabus reprend les matières prévues pour la TVA du bloc 2 du bachelier en comptabilité du Q1 (principalement les opérations intracommunautaires) et du Q2, dont le but consiste à étudier des matières approfondies en TVA. La distinction est visible au niveau de la table des matières : la couleur gris clair concerne la matière qui est abordée au Q1 et qui est commune à tous les étudiants du bloc 2. Les autres points sont abordés au Q2 dans le cadre du cours réservé aux étudiants de l'option fiscalité.

⌘ Objectifs

Chaque étudiant sera capable de :

- faire la distinction entre une livraison de biens et prestation de services intra ou extracom
- déterminer le lieu de l'opération, le redevable de la taxe et les formalités des cocontractants en utilisant le code TVA
- comprendre et utiliser les différentes techniques de rectification des déductions
- distinguer les différents types d'assujettissement
- développer un esprit critique lors de la résolution de cas pratiques
- utiliser le Code TVA et la déclaration

Pour atteindre les objectifs, chaque étudiant exploitera différents outils :



Les notes du syllabus ... complétées par une prise de notes personnelles !



Les exposés et échanges pendant les cours en présentiel.



Le cours en ligne sur la plateforme e-learn d'Helmo via laquelle vous trouverez des tests d'entraînements, des informations complémentaires telles que des articles tirés de revues fiscales : La Lettre TVA, Le Fiscologue, etc.

⌚ Evaluation

Les objectifs détaillés ci-avant feront l'objet d'une évaluation écrite prévue pendant la session de janvier et mai/juin.

INTRODUCTION

Nous savons que l'Etat a pour mission de satisfaire les besoins collectifs et, pour ce faire, il lui faut des ressources importantes. Celles-ci sont perçues et gérées au sein du Service Public Fédéral des Finances. Plusieurs missions lui sont assignées, dont une mission strictement fiscale assurée par les administrations fiscales et une mission de gestion financière assurée par les administrations non fiscales.

Il y a déjà plusieurs années que les projets de restructuration du Service public fédéral des finances (SPFF), anciennement le ministère des finances, se sont succédé. Aujourd'hui, la nouvelle organisation du S.P.F.F. est articulée autour de diverses Administrations. On retrouve :

Administration	Administration Générale de la Fiscalité	Elle s'occupe de 2 secteurs : celui des Contributions directes et de la TVA.
	Administration Générale Perception et Recouvrement	Comme son nom l'indique, elle se charge du recouvrement des secteurs des Contributions directes et de la TVA.
	Administration Générale Douanes et Accises	Celle-ci continue à percevoir les droits de douane, d'accises, ...
	Administration Générale de documentation patrimoniale	Les différents services locaux et centraux sont responsables, entre autres, des droits d'enregistrement, de succession, ils fixent le revenu cadastral des biens immeubles, détiennent l'identité de leurs propriétaires.
	Administration Générale de l'inspection spéciale des impôts (ISI)	Il effectue les contrôles fiscaux de grande envergure et s'occupe de la prévention et la répression des courants de fraude.
	Administration Générale de la Trésorerie	Elle s'occupe de la gestion de la dette publique... entre autre !

PARTIE 1 - LES LIVRAISONS DE BIENS

En matière TVA, les transactions économiques sont divisées en 2 catégories d'opérations : les livraisons de biens et les prestations de services. Chacune de ces catégories a sa propre référence légale qui régit la taxation, il importe donc d'en faire la distinction.

1. DEFINITION

C'est le Code TVA qui définit ce qu'on entend par « bien » et « livraison de biens ».

► Par « **livraison** » d'un bien, on entend le transfert du pouvoir de disposer d'un bien (meuble ou immeuble) comme un propriétaire. Il s'agit de la mise à disposition du bien à l'acquéreur. Cette définition est issue de la directive TVA 2006/12/CE.



Art 10 CTVA.

Il y a livraison de biens dès qu'il existe un contrat comportant un transfert certain de la propriété juridique du bien ; de transfert peut donc être à terme ou immédiat, du moment qu'il soit certain !

► Par « **bien** », il faut entendre les biens corporels meubles ou immeubles. Notons que sont également considérés comme tels : l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid ainsi que les droits réels autres que le droit de propriété.



Art 9 CTVA.

► D'autres opérations peuvent encore être considérées comme des LB, notamment des utilisations privées de biens pour lesquelles l'asj a exercé un droit à déduction. Nous y reviendrons plus tard.



Art 12 et 12 bis CTVA.

 **Exceptions** : Ne sont pas des biens susceptibles de faire l'objet de livraisons et donc ne sont pas considérés comme des biens au sens du Code TVA :

- Les livraisons de biens meubles tels que les actions, effets de commerce, les timbres- poste non oblitérés, ne sont pas soumises à la TVA.
- Les cessions de fonds de commerce et d'entreprise sont également exemptées de TVA.



Art 11 CTVA.

Bien que les cessions comprennent en réalité des LB (matériel, stock, immeubles, ...) ainsi que des PS (clientèle, marque, ...) et bien qu'elles aient lieu en Belgique, elles ne sont pas soumises à la TVA.

2. LOCALISATION

La notion de lieu de livraison a toute son importance pour déterminer l'endroit où l'opération se situe et est imposable. Ce sont les articles 14 et 15 du Code TVA qui en parlent. Il y a la règle générale qui est reprise à l'art. 14§ 1^{er} du CTVA et ensuite, une série de dérogations. Le *lieu d'une livraison* est l'endroit où le bien se trouve lors de la mise à disposition de l'acquéreur. En termes plus simples, la TVA est acquittée dans le pays de consommation du bien.

3. TAXATION – EXIGIBILITE

La détermination du moment où la TVA est due est importante pour fixer, entre autres,

- la déclaration mensuelle ou trimestrielle,
- le délai de paiement de la TVA due,
- la base imposable,
- le taux applicable.

La TVA est due à la date de la survenance de certains faits, habituellement appelés les « faits générateurs ».

Il y a eu des changements en Belgique au 1/1/2013 et au 1/1/2016. Ils proviennent initialement de la Directive européenne 2010/45/UE (commentée chez nous via la Décision administrative E.T. 123 563 dd 19/12/2012).

Bien que la règle générale, énoncée à l'article 16, § 1^{er}, du C TVA, prévoit que la TVA devient exigible au moment où le fait générateur intervient, les règles prévues à l'article 17 du Code de la TVA limitent l'importance du fait générateur pour la détermination du moment de l'exigibilité, à la faveur d'autres événements, comme l'émission de la **facture** ou le **paiement**.

La facture est à émettre avant ou après la LB/PS mais au plus tard avant le 15 du mois qui suit la LB/PS. La date de la facture devient la date d'exigibilité.

Le paiement du prix perçu avant la LB/PS, total ou partiel (on parle alors d'acompte) est considéré comme un fait générateur et déclenche donc l'exigibilité.

Notons enfin que qu'au niveau des opérations intracommunautaires, la facture d'acompte n'entraîne pas de TVA.



Art 70 CTVA : Des sanctions (amendes fiscales) sont prévues en cas de non-respect de la législation :

- Paiement tardif de la TVA
- Déduction TVA indue
- Non délivrance de factures
- ...

Au 1/1/2016, l'exigibilité de la TVA peut être schématisée comme suit :

Livraisons de biens – Prestations de services	
Principe	Exigibilité au moment où la LB/PS est effectuée (art.16 et 22 CTVA)
Exceptions Art. 17 CTVA	Exigibilité au moment de l'émission de la facture <ul style="list-style-type: none"> - Facture pour le total du prix - Facture d'acompte - Facture émise avant ou après LB/PS - A concurrence du montant facturé
	TVA exigible au plus tard pour le 15 ^{ème} jour <ul style="list-style-type: none"> - Qui suit le mois au cours duquel est intervenu le FG - Si aucune facture émise avant cette date
	TVA exigible au moment de l'encaissement du prix <ul style="list-style-type: none"> - Si perception du prix avant LB/PS - A concurrence du montant perçu
	Opérations en B2G (personne morale de droit public) <ul style="list-style-type: none"> - TVA exigible au moment de la réception du paiement - A concurrence du montant perçu Conditions <ul style="list-style-type: none"> - Autorité publique visée à article 6 CTVA - Autorité publique ne peut être redevable de la TVA - Accord écrit préalable entre les parties

EXEMPLES

Dans quelle déclaration reporter la livraison dans les différents cas ci-dessous ?

1. Livraison sans acompte

- LB effectuée le 17/12/N
- Facturation le 8/01/N+1

2. Livraison avec prépaiement

- LB effectuée le 26/07/N
- Paiement anticipatif du total le 29/05/N
- Facture établie le 05/06/N

3. Livraison avec facture tardive

- LB effectuée le 26/05/N
- Le fournisseur tarde à établir sa facture et aucun paiement n'a été réalisé.

4. PS pour une autorité publique (B2G)

- Facture émise le 10/05/N
- PS effectuée le 20/05/N
- Paiement du client le 26/08/N

4. LES LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES

4.1 GÉNÉRALITÉS

La ratification de l'Acte unique européen a abouti depuis le 1er janvier 1993 à la suppression des contrôles fiscaux aux frontières intérieures de la Communauté pour toute opération entre les Etats membres.

A cet effet, le Conseil des Communautés européennes a arrêté une directive, la 6^{ième}, appelée aujourd'hui **Directive TVA**, visant l'abolition des frontières fiscales et un règlement concernant la coopération administrative entre les Etats dans le domaine des impôts indirects.

Ces textes ont été intégrés dans la législation belge de la TVA par le Parlement qui, par un arrêté royal du 29 décembre 1992, modifia le Code.

4.2 DÉFINITIONS

Avant d'aborder les aspects fiscaux, il y a lieu de définir les opérations intracommunautaires car, depuis le 01/01/93, pour la perception de la TVA sur les mouvements de biens entre les Etats membres, les notions d'importation et d'exportation ont été remplacées par les concepts de livraison et d'acquisition intracommunautaires.

4.2.1. LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES (LIC)

La livraison intracommunautaire n'est définie ni par la directive TVA ni, à fortiori, par le Code de la T.V.A. Il s'agit néanmoins d'un concept utilisé tant par les instances communautaires que par les Etats membres et souvent interprété différemment d'un Etat membre à l'autre.

Compte tenu du régime de T.V.A. mis en place au 1er janvier 1993, une livraison peut être qualifiée de livraison intracommunautaire ***lorsqu' il y a transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire et que le bien est expédié ou transporté d'un Etat membre dans un autre.***

4.2.2. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES (AIC)

Avec la naissance du nouveau régime, la T.V.A. connaît une nouvelle opération taxable : *l'acquisition intracommunautaire.*



C'est l'article 25bis, § 1er, du Code, qui énonce un ensemble de conditions nécessaires pour pouvoir parler d'acquisition intracommunautaire.

On peut ainsi dire qu'on entend par AIC ***« l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur vers un Etat membre autre que celui de départ. »***



C'est à l'article 20 de la Directive TVA que se trouve la définition de l'*AIC de biens.*

4.3 PRINCIPE GÉNÉRAL

Dérogant au principe d'exigibilité de la TVA, l'assujetti, dont l'opération est imposable, ne devra pas toujours exiger la TVA à son acheteur !

Effectivement, si la **TVA est toujours due à l'Etat**, soit le vendeur soit l'acheteur peuvent en être redevable selon les cas.

Ainsi, le vendeur peut tantôt facturer la taxe à son client étranger et il est alors redevable de la TVA à l'Administration, tantôt, le vendeur facture sans taxe et dans ce cas, c'est l'acheteur qui en sera redevable à son Administration.

Cette alternative pour le vendeur (facture avec ou sans taxe) dépend de 3 paramètres à considérer parallèlement :

- ❖ **Nature de l'acheteur**
- ❖ **Type de bien**
- ❖ **Modalité de la vente**

4.3.1. NATURE DE L'ACHETEUR

Celui-ci peut être soit :

- ❖ **Un consommateur privé (non assujetti)**
- ❖ **Un assujetti ordinaire déposant des déclarations périodiques**
- ❖ **Un membre de « la bande des 4 »**
 1. Assujetti au régime de la franchise (art. 56bis CTVA)
 2. Assujetti exonéré (art 44. CTVA)
 3. Assujetti au régime de l'exploitant agricole (art. 57 CTVA)
 4. **Personne Morale Non Assujettie**
 - les pouvoirs publics (art. 6 CTVA)
 - certaines autres personnes morales telles que les sociétés de holdings passifs.

4.3.2. TYPE DE BIENS

❖ Moyens de transport neufs

On retrouve dans cette rubrique les moyens de transports ci-après repris à l'art. 8bis du CTVA :

- Les bateaux d'une longueur de plus de 7,5 mètres ;
- Les aéronefs dont le poids total au décollage excède 1550 kilogrammes ;
- Les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts.

❖ Produits soumis à accises

L'article 1 du Code de la T.V.A. les définit comme étant :

- Les produits énergétiques (essence, diesel....) sauf le gaz fourni par le système de distribution de gaz naturel et l'électricité ;
- L'alcool et les boissons alcooliques ;
- Les tabacs manufacturés.

❖ **Biens ordinaires** : Tous les biens qui ne sont pas considérés comme MTN, ni PSA !

4.3.3. MODALITÉ DE LA VENTE

Le contrat passé entre l'acheteur et son vendeur spécifie la personne qui se chargera du transport.

On distingue :

Vente au comptoir

Dans ce cas, c'est l'acheteur qui se charge lui-même du transport ou en charge un tiers transporteur.

Vente à distance

Ici, c'est le fournisseur qui transporte les biens chez son client ou en charge lui-même un tiers transporteur.

Vente avec installation ou montage

Non seulement le vendeur transporte les biens, mais il s'occupe de l'installation ou du montage.

4.3.4. MÉTHODE D'APPROCHE

On s'aperçoit effectivement qu'il faut tenir compte de tous ces éléments pour déterminer la personne qui est redevable de la TVA !

Pour aider à résoudre ces questions intracommunautaires, une grille a été imaginée en reprenant les principales situations auxquelles on peut être confronté. 😊

Chaque case illustre une situation particulière et renvoie à un exemple pratique que nous résoudrons ensemble. Il est important de préciser pour chaque casus les formalités à respecter tant par l'acheteur que par le vendeur. A vos plumes !

Nous prendrons comme hypothèse que le *vendeur est un assujetti belge ordinaire* déposant des déclarations périodiques.

VAC – VAD						
Acheteur	Identifié			Non identifié		
	- assujetti - B4 avec AIC > 11200 ou option			- particulier - B4 avec AIC < 11200		
	Redevable	Lieu	Redevable		Lieu	
Biens ordinaires	Acheteur	Pays d'arrivée	VAC	Vendeur		Pays départ
			VAD	Peu	Vendeur	
				Bcp	Vendeur	Pays d'arrivée
MTN			Acheteur		Pays d'arrivée	
VIM						
Redevable			Lieu			
Vendeur			Pays de l'installation			

4.4 LIC DE BIENS ORDINAIRES

4.4.1. LIC À DES ASSUJETTIS ORDINAIRES

Principe général :

⇒ Exonération de la livraison ⇒ Taxation à l'acquisition
Article 39bis CTVA

Même si depuis le 1/1/1993, le contrôle douanier entre les différents pays de l'UE est aboli, le **vendeur intracommunautaire** bénéficie de l'exemption **pour autant que les conditions suivantes soient remplies** :

1. L'acheteur est un assujetti identifié dans un autre Etat membre.
2. L'acheteur communique son numéro d'identification au fournisseur.
3. La livraison porte sur des biens expédiés ou transportés dans un autre EM.
4. Le fournisseur complète correctement le listing intracommunautaire.

Les conditions d'application de l'exemption sont fixées par arrêté royal :



AR 52 du 29/12/92 modifié au 11/12/2019.

⇒ **C'est au vendeur d'apporter les preuves** de la validité de l'assujettissement de son client et de l'expédition des biens, sinon, l'Administration peut lui réclamer la TVA.

Voir également ci-après des arrêtés pris par la CJCE !

1. Vérification du statut d'assujetti du client

La validité du numéro de TVA doit être vérifiée par le fournisseur au moyen du numéro de TVA qui lui a été communiqué.

La vérification se fait soit par le site web de la Commission européenne, soit le service des Relations internationales du SPF F situé à Bruxelles.

▶ Vat.validation@minfin.fed.be

Tél. : 0257 740 30

▶ http://ec.europa.eu/taxation_customs

Attention, ne permet pas nécessairement de vérifier l'identité du client mais intéressant de conserver une capture de l'écran en cas de contrôle fiscal ultérieur.

Exemple

The screenshot shows the 'VIES Validation du numéro de TVA par VIES' page on the European Commission website. The page displays the following information:

État Membre	BE
Numéro de TVA	BE 0873694143
Date de réception de la demande	2015/08/25 16:27:34
Nom	SPRL ELOY PREFAB
Adresse	RUE DES SPINETTES 16 4140 SPRIMONT
Numéro d'identification	WAPIAAAAU9IQz5w

Back

Vies On-The-Web v4.7.1 | Top

2. Preuve du transport

Prouver le transport des biens vers un autre état membre constitue une condition de base pour bénéficier de l'exemption relative à l'art. 39 bis 1° du Code TVA. Les limites et l'application sont explicitées dans l'AR 52.

Conformément à l'article 2 de l'Arrêté royal n° 52, le vendeur doit toujours être en possession de toutes les pièces prouvant l'authenticité de l'expédition ou du transport, pièces qu'il doit pouvoir produire à chaque fois que les fonctionnaires en charge du contrôle de la T.V.A. l'y invitent.

La preuve de l'existence du transport ou de l'expédition du bien depuis la Belgique vers un autre Etat membre doit être apportée par le fournisseur belge par un ensemble de documents commerciaux usuels concordants, justifiant que cette condition est remplie.

Parmi ces documents, on peut citer les documents de transport, d'assurance, factures du transporteur, documents de transport, documents de paiement, contrats, etc...

Cette preuve doit donc résulter des documents commerciaux usuels permettant d'établir l'existence d'un transport ou d'une expédition des biens vers un autre Etat membre. A cet égard, il convient de rappeler que tout document probant est admis mais qu'aucun document particulier n'est, à lui seul, ni indispensable ni suffisant.

En tout état de cause, les documents de paiement émanant des institutions financières sont un élément de preuve important et les fournisseurs ont tout intérêt à ne pas accepter, sauf cas exceptionnel, de paiement au comptant.

Dans la pratique, les contrôleurs accordent beaucoup d'importance à la communication d'un document de transport signé, preuve qui n'est pas du tout évident à apporter par le vendeur dans le cas d'une VAC.

Désormais, le règlement introduit une présomption d'un transport intracommunautaire moyennant :

- Un document de destination,
- La facture relative au transport s'il est effectué pour le compte du fournisseur.

Document de destination

Au 1/7/2016, un « *document de destination* » a été introduit à l'initiative du monde de l'entreprise via la F.E.B. (voir décision E.T. 129 460 du 1/7/2016). Ce document apporte désormais une sécurité aux fournisseurs qui effectuent des LIC avec transport par l'acheteur. Il se trouve dans l'AR 52, art. 4.

Ce document de destination atteste que les biens qui font l'objet de la vente intracommunautaire sont en la possession de l'acheteur dans un autre EM.

Conditions de validité

- Il est établi en principe par le fournisseur et confirmé par l'acheteur. L'administration accepte cependant que l'acheteur le rédige.
- Il peut être établi pour chaque livraison séparée ou englober toutes les LIC à un même client relatives à une période de 3 mois consécutifs.
- Il doit être rédigé dans les 3 mois après l'expiration de la période à laquelle il se rapporte.
- L'acheteur doit apposer sa signature attestant ainsi de l'exactitude des informations.
- Le document peut être transféré au vendeur par email pour autant que l'authenticité du signataire reste garantie.

Indications obligatoires

- Les coordonnées du fournisseur et le d'acheteur ;
- La confirmation d'arrivée des biens dans un autre EM ;
- La période couverte par le document ;
- Une référence à la ou les facture (s) concernée(s) ;

- Une description des biens ;
- Le prix des biens ;
- L'endroit d'arrivée du transport et la date de réception des biens.

Relevé intracommunautaire

Une autre condition liée à l'exemption de l'art. 39bis a été ajoutée au 1/1/2020 et est d'une grande importance: l'obligation de dépôt du relevé intracommunautaire. Elle est désormais indiquée dans le Code. L'inscription doit être réalisée correctement et dans les temps. Notons que dans la circulaire 202/C/50, il y a des exemples où l'Administration est tolérante.

✂ Principe

Suite à la suppression, au 1er janvier 1993, des contrôles fiscaux aux frontières intérieures des Etats membres de la C.E.E., un système communautaire d'échange de renseignements concernant les transactions intracommunautaires entre les autorités compétentes des Etats membres (Règlement C.E.E. n° 218/92 du 27 janvier 1992) a été instauré par le Conseil.

Au 01/01/2010, l'Union européenne a adopté un ensemble de mesures appelé **VAT Package** qui repose notamment sur la Directive 2008/117/CE du 16 décembre 2008. Elle est spécifique à la lutte contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires.

Ainsi, les entreprises qui effectuent des

- livraisons intracommunautaires de biens (code L)
- opérations triangulaires et (code T)
- prestations de services (code S)

doivent déposer, à l'office T.V.A. dont ils relèvent, le « Relevé des opérations intracommunautaires ».

Ce relevé reprend les opérations que l'entreprise a effectuées au cours du mois, du trimestre ou de l'année écoulée à des clients identifiés à la TVA dans un autre état membre de l'Union européenne.

Le relevé reprend pour chaque client :

- le numéro d'identification TVA
- le montant des opérations effectuées
- le code de la catégorie de l'opération (voir ci-dessus)

✂ Périodicité

Conformément à l'article 53sexies, § 1^{er} nouveau, du Code, les assujettis sont tenus de communiquer les informations chaque MOIS.

- Les assujettis tenus au dépôt de déclarations mensuelles TVA doivent déposer un relevé intracommunautaire mensuel, et **ce quel que soit le montant** des opérations (livraisons de biens et/ou prestations de services) intracommunautaires qu'ils ont réalisées.

- Les assujettis trimestriels peuvent déposer un relevé trimestriel de leurs opérations intracommunautaires.

Cependant, si le montant total trimestriel des livraisons intracommunautaires de biens exemptées et des ventes effectuées dans le cadre des opérations triangulaires a dépassé le seuil de 50.000 euros (opérations en code L et T) lors du trimestre en cours ou au moins de l'un des quatre trimestres civils précédents, le relevé doit être déposé mensuellement.

Dans ce cas, les relevés mensuels doivent être introduits à partir du mois qui suit le trimestre lors duquel le dépassement s'est produit. Et au moins pendant 12 mois.

Harmonisation

A partir du 1^{er} janvier 2014, la périodicité de la déclaration périodique à la TVA a été adaptée à la périodicité du relevé IC. Ainsi, les assujettis tenus au dépôt mensuel du relevé IC sont désormais tenus de déposer également des déclarations périodiques mensuellement.

On constate donc une harmonisation des règles de dépôt des déclarations périodiques et relevés IC.



Toutefois, il existe une exception.

Ce sont les exploitants agricoles qui bénéficient du régime prévu à l'article 57 du Code TVA, qui continueront à déposer des relevés intracommunautaires **annuels**.

L'attention est attirée sur le fait que les prestations de services intracommunautaires (opérations avec code « S »,) n'entrent **pas** en ligne de compte pour le calcul du dépassement du seuil.

✂ Mode de dépôt

Le relevé intracommunautaire doit obligatoirement être déposé par la voie électronique, en utilisant l'application INTERVAT mise à disposition par l'Administration sur le site Internet www.minfin.fgov.be.

Toutefois, les assujettis peuvent cependant déposer leur « listing intracommunautaire » exceptionnellement en version papier au centre de scanning compétent, en utilisant les formules qui leur seront procurées par l'office de contrôle TVA dont ils dépendent et ce, sur demande expresse.

⇒ Si le fournisseur ne satisfait pas à l'obligation en matière de listing, l'exonération sera refusée.

Il peut s'agir par exemple :

- le non dépôt,
- le dépôt avec retard,
- les informations du listing sont erronées.

(1) Chaque page doit être numérotée.
(2) Indiquer ici le nombre total de pages du relevé.

Page (1) sur (2)

SUITE DU CADRE III : RELEVÉ DES CLIENTS

	CODE PAYS ET NUMERO DE TVA DU CLIENT	CODE	MONTANT	PERIODE
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
2	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
3	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
4	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
5	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
6	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
7	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
8	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
9	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
10	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
				<i>Plier ici s.v.p.</i>
11	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
12	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
13	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
14	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
15	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
16	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
17	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
18	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
19	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
20	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
21	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
22	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> , <input type="text"/>	<input type="text"/>
	Montant total de cette page :		<input type="text"/> , <input type="text"/>	

Taxation à l'acquisition quel que soit le transporteur (Art 25 bis §2)

Lorsque l'acquéreur est un assujetti ordinaire, le principe de taxation à l'acquisition s'applique sans devoir tenir compte du fait que le transport peut être effectué par l'acheteur ou pour son compte (VAC) ou par le vendeur ou pour son compte (VAD).

CASUS 1 bis

DONNÉES

*Le 10 avril, un distributeur assujetti en Belgique achète 10 tonnes de fromage à un producteur hollandais. L'acheteur belge se charge du transport vers Bruxelles.
Prix de la transaction : 99 000 EUR, transport compris.
Les biens sont transportés et livrés le 20 mai dans les entrepôts du distributeur belge.*

FORMALITÉS

Acheteur :

- Facture Reçue en exemption de la TVA
- Relevé intracom Non pas chez l'acheteur !
- Déclaration périodique Déclarer le montant HTVA et la TVA
● REDEVABLE de la taxe à condition d'être asj !

Déclaration

Le montant facturé sera mentionné dans la grille 81 ou 82 ou 83 en fonction de la nature de l'achat ET en grille 86 pour mentionner l'AIC.

La TVA pour laquelle l'acheteur est *redevable* se retrouve en grille 55, elle est également déductible puisque professionnelle donc reportée en grille 59.

A. Montant des opérations à l'entrée compte tenu des notes de crédit reçues et autres corrections :			
- marchandises, matières premières et matières auxiliaires	<input type="text"/>	<input type="text"/>	81
- services et biens divers	<input type="text"/>	<input type="text"/>	82
- biens d'investissement	<input type="text"/>	<input type="text"/>	83
C. Acquisitions intracommunautaires effectuées en Belgique et ventes ABC			
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	86
- grilles 86 et 88	<input type="text"/>	<input type="text"/>	55
A. TVA déductible	<input type="text"/>	<input type="text"/>	59

4.4.2. DIFFICULTÉS LIÉES AUX OPÉRATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

La Cours de Justice des Communautés Européennes (C.J.C.E.) donne régulièrement des arrêts liés aux opérations intracommunautaires et aux preuves à apporter pour bénéficier de l'exonération TVA. En voici 4 parmi tant d'autres !

TELEOS C-409-04

RÉSUMÉ DES FAITS

La société Teleos est établie au Royaume Uni vend des téléphones portables à une société espagnole. La marchandise arrive en général en France mais parfois également, en Espagne. C'est l'acquéreur qui se chargeait du transport, le vendeur se limitant à mettre la marchandise à disposition aux portes de son entreprise.

Lors d'un contrôle, l'administration anglaise constate toute une série d'incohérences (destinations sur les documents de transport fausses, transporteurs inexistant, ...). Conséquence, l'administration anglaise refuse l'application de l'exonération intracommunautaire malgré le fait que le vendeur n'était pas informé de ces faits et qu'il n'a pas participé à la fraude !

QUESTION À LA COURS

Un assujetti vendeur est-il responsable du paiement de la TVA s'il apparait que les preuves de la LIC sont des faux et qu'on n'a pas pu prouver que le vendeur a participé à la fraude ?

COLLEE C-146/05

RÉSUMÉ DES FAITS

Ici, il est question d'une société de droit allemand qui vendait des voitures en qualité de concessionnaire agréé. Elle a notamment vendu 20 véhicules de démonstration à un concessionnaire belge qui est venu chercher les voitures chez son collègue allemand.

La société Collée produira la preuve de l'expédition des véhicules vers la Belgique, mais tardivement ! Et c'est précisément parce que les preuves seront rapportées tardivement que l'administration allemande refusera l'application de l'exonération !

QUESTION À LA COURS

L'administration fiscale peut- elle refuser d'exonérer une LIC lorsque les preuves sont apportées tardivement ?

TRAUM C-492/13

RÉSUMÉ DES FAITS

Fin 2009, la société bulgare Traum, spécialisée dans la construction de bâtiments et ouvrages d'arts, a effectué des livraisons intracommunautaires de pièces vers la Grèce. A l'époque, une vérification dans le système VIES montre que le numéro de TVA est valide depuis le 15/11/2005. Mais lors d'un contrôle fiscal ultérieur, on constate que le client grec n'est plus identifié depuis le 15/01/2006 et qu'il n'avait pas déclaré son AIC ni versé la TVA! L'administration a alors considéré que l'exonération n'était pas valable.

QUESTION À LA COURS

L'exonération de la vente est-elle toujours valable s'il apparait que l'acheteur n'est plus identifié en sachant que la société avait fait preuve de diligence ?

Euro Tyre C-21/16

RÉSUMÉ DES FAITS

Une filiale portugaise de la SA Euro Tyre (NL) vend des pneus à des acquéreurs au Portugal et en Espagne. Pour la vente en Espagne, l'exonération TVA est appliquée alors qu'au moment des transactions pour un client (une filiale espagnole de la SA EURO TYRE), le vendeur disposait du numéro d'identification TVA qui n'était pas encore enregistré dans le système VIES. Suite à un contrôle TVA, l'administration portugaise a estimé que la SA Euro Tyre a indûment appliqué l'exonération de la TVA pour la LIC.

QUESTION À LA COURS

L'exonération de la vente peut-elle être refusée lorsque le vendeur ne dispose pas (encore) du numéro d'identification à la TVA intracommunautaire de son acquéreur ?

La Lettre TVA - Numéro 2010/04-1

La Cour de Cassation autorise la production des éléments de preuve au moment du contrôle

Un arrêt récent de la Cour de Cassation donne tort à l'Administration de la TVA sur un point de discussion concernant l'administration de la preuve liée à l'exonération des livraisons intracommunautaires. Selon la Cour, l'Administration doit accepter la preuve relative au transport effectif de biens vers l'étranger même si elle n'est fournie qu'après un contrôle, lorsqu'il est établi que les conditions d'exonération étaient effectivement remplies (Cassation, 25 septembre 2009, ARF07004F, www.casonline.be). La Cour se conforme ainsi à un précédent arrêt européen (C.J.C.E., 27 septembre 2007, C -146/05, Albert Collée).

Le pourvoi en cassation visait un arrêt rendu par la Cour d'appel de Liège, dans une affaire portant sur un contrôle TVA de 2003 lors duquel l'exonération afférente à des livraisons intracommunautaires avait été rejetée.

Au moment du contrôle, l'assujetti n'était pas en mesure d'apporter les moyens de preuve permettant d'établir que les livraisons intracommunautaires avaient effectivement été transportées hors de Belgique à destination d'un preneur établi au Grand-Duché de Luxembourg et que les livraisons pouvaient être exonérées de la TVA. Selon l'Administration, l'assujetti avait pris tardivement l'initiative de rassembler les preuves nécessaires et de les lui transmettre. Malgré la production *in fine* des documents requis, le contrôle avait donné lieu à un procès-verbal et une contrainte, contestée par l'assujetti.

En dépit du fait que la législation belge impose un régime de preuve strict en matière de livraisons intracommunautaires, vu le risque élevé de fraude et la nécessité de faciliter la tâche à l'administration, **l'application rigoureuse de ces règles par l'Administration a, en l'espèce, été condamnée. Cette condamnation repose principalement sur des arguments tirés du droit européen.**

La Directive TVA impose non seulement aux Etats membres d'accorder une exonération en cas de livraisons intracommunautaires, mais les autorise aussi à en définir les conditions d'application, moyennant respect du principe de proportionnalité. Ces conditions ne doivent donc pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs de l'exonération. Si une condition génère une exigence supplémentaire à

l'exonération des livraisons intracommunautaires, elle méconnaît le principe de la proportionnalité et ne peut être appliquée.

La Belgique met ces dispositions à exécution dans l'article 39bis du Code de la TVA et dans l'Arrêté royal n° 52. Celui-ci stipule que le vendeur doit être à tout moment en possession de tous les documents justifiant la réalité de l'expédition ou du transport des biens et qu'il doit produire ceux-ci à toute demande des agents chargés du contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée. Ces documents comprennent, entre autres, les contrats, les bons de commande, les documents de transport et les documents de paiement (article 3 AR n° 52).

Selon la Cour de Cassation, cette mesure nationale subordonne le droit à l'exonération au respect d'obligations formelles, sans prendre en compte le fait que les conditions matérielles de l'exonération sont remplies. Elle va donc au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe et le refus de l'exonération au seul motif que les preuves n'ont pas été apportées en temps utile ne cadre pas avec les mesures imposées par la Sixième Directive.

L'arrêt de la Cour de Cassation renvoie largement à l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire Albert Collée.

Il y est conclu que l'exonération d'une livraison intracommunautaire qui a effectivement eu lieu, ne peut être refusée au seul motif que les preuves nécessaires pour étayer l'exonération n'ont pas été apportées en temps utile. Sur base de cette jurisprudence explicite, la Cour de Cassation revient sur le point de vue qu'elle avait adopté dans son arrêt du 4 novembre 2005 (C040367F, www.casonline.be). La Cour avait jugé à l'époque que la preuve de la livraison intracommunautaire devait être effectivement disponible à tout moment et, en tout cas, au plus tard au moment du contrôle. L'Administration ne devait pas, sur base de cet arrêt, tenir compte de preuves fournies tardivement. Une position qui, au vu de l'arrêt ultérieur de la Cour de justice dans l'affaire Albert Collée, ne pouvait plus être défendue.

De par cette jurisprudence, les assujettis jouissent, en pratique, d'une plus grande

L'arrêt de la Cour de Cassation renvoie largement à l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire Albert Collée.

Il y est conclu que l'exonération d'une livraison intracommunautaire qui a effectivement eu lieu, ne peut être refusée au seul motif que les preuves nécessaires pour étayer l'exonération n'ont pas été apportées en temps utile. Sur base de cette jurisprudence explicite, la Cour de Cassation revient sur le point de vue qu'elle avait adopté dans son arrêt du 4 novembre 2005 (C040367F, www.casonline.be). La Cour avait jugé à l'époque que la preuve de la livraison intracommunautaire devait être effectivement disponible à tout moment et, en tout cas, au plus tard au moment du contrôle. L'Administration ne devait pas, sur base de cet arrêt, tenir compte de preuves fournies tardivement. Une position qui, au vu de l'arrêt ultérieur de la Cour de justice dans l'affaire Albert Collée, ne pouvait plus être défendue.

De par cette jurisprudence, les assujettis jouissent, en pratique, d'une plus grande

flexibilité dans l'administration de la preuve pour étayer l'exonération appliquée dans le cas de livraisons intracommunautaires, même lorsque les exigences formelles n'ont pas toujours été rigoureusement respectées. Ce qui peut s'avérer important pour prouver un transport, mais aussi lorsqu'il apparaît que les exigences en matière de factures ne sont pas dans le droit fil des exigences légales. Il peut arriver, par exemple, que le fournisseur utilise un numéro de TVA qui n'appartient pas au client. Si cela débouche sur une disparité lors d'un contrôle, le fournisseur aurait encore, sur base de ladite jurisprudence, la possibilité d'obtenir le numéro de TVA exact et valable du client ainsi qu'une preuve que ce dernier a correctement respecté ses obligations de 'reporting' de l'acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre d'arrivée.

La prudence reste toutefois de mise : un processus de documentation bien organisé dès la livraison protégera certainement le fournisseur d'un éventuel non-respect des obligations par son client dans l'Etat membre d'arrivée.

La Lettre TVA – Numéro 2019/01 CJUE et preuve de l'exonération

La Cour de justice de l'Union européenne confirme dans l'affaire Cartrans que l'application d'une exonération ne peut être refusée en raison du non-respect d'une condition formelle, lorsqu'il ressort des faits que les conditions de fond sont satisfaites. Lorsqu'une administration fiscale exige qu'une déclaration en douane d'exportation soit produite aux fins de l'application de l'exonération de TVA pour services de transport directement liés à l'exportation, cette exigence est dès lors contraire à la ratio legis de la Directive (C-495/17, 8 novembre 2018, voir www.monKEY.be).

Faits

La société roumaine Cartrans Spedition SRL (« Cartrans »), active dans le secteur du transport, effectue, entre le mois de mars 2012 et le mois d'avril 2014, des prestations de services de transport routier à destination de la Turquie, de la Géorgie, de l'Irak et de l'Ukraine.

Cartrans a, pour ces prestations, appliqué l'exonération de TVA pour services de transport directement liés à l'exportation de biens (article 146, alinéa premier, e) de la Directive TVA et article 153, alinéa premier de la Directive TVA en qualité d'intermédiaire).

La réglementation roumaine dresse la liste des documents qui peuvent justifier l'exonération, notamment les « documents de transport spécifiques (avec une référence indirecte aux carnets TIR) » et les « documents dont il ressort que les marchandises transportées ont été exportées ».

Cartrans a documenté l'application de l'exonération au moyen des lettres de voiture CMR et des carnets TIR qui, au même titre que les données relatives aux biens en question, ont été visés par les services douaniers des pays tiers vers lesquels les marchandises ont été exportées.

À la suite d'un contrôle TVA, l'administration fiscale rejette l'application de l'exonération au seul motif que les déclarations en douane d'exportation n'ont pas été produites.

L'administration fiscale en conclut que les documents produits n'apportent pas une preuve suffisante que les marchandises ont été exportées. Selon l'administration, Cartrans aurait seulement prouvé qu'elle a effectué certaines prestations de services de transport pour le compte des exportateurs.

Cartrans forme un recours contre l'avis d'imposition et la Cour est saisie de l'affaire. La question préjudicielle qui lui est adressée vise à établir si le carnet TIR et les documents CMR produits suffisent aux fins de l'application de l'exonération de TVA ou si l'administration fiscale a raison d'exiger la production de la déclaration en douane.

Décision de la Cour

Selon la Cour, l'exonération pour services de transport directement liés à l'exportation de biens doit être justifiée par des documents qui prouvent qu'il existe un lien direct entre le service de transport et l'exportation.

La Directive TVA ne contient aucune disposition concernant la manière dont cette preuve doit être fournie. Il appartient par conséquent aux États membres d'en décider, dans le respect des principes généraux du droit.

Le principe de proportionnalité et le principe de sécurité juridique, qui en font partie, visent à empêcher les mesures qui vont au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe. Selon la Cour, c'est le cas lorsque le droit à l'application d'une exonération de TVA est subordonné au respect d'obligations formelles, sans que soient prises en compte les conditions de fond (à moins qu'il ne soit question de fraude fiscale ou que la condition formelle soit nécessaire pour prouver la condition de fond).

À cet égard, il convient de tenir compte de la ratio legis de l'exonération qui vise à garantir l'imposition des prestations de services au lieu de destination de celles-ci, à savoir celui où les produits exportés seront consommés. Lorsqu'il ressort des documents produits que l'opération d'exportation a bel et bien eu lieu, l'exonération de TVA doit donc être accordée, même si l'assujetti ne répond pas à certaines conditions formelles. Conformément au principe de sécurité juridique, un assujetti doit par ailleurs être en mesure, grâce à des règles juridiques claires et précises, de connaître ses obligations avant de conclure une transaction.

En cause, la réglementation nationale roumaine ne viole pas ces principes. L'exigence de production d'une déclaration en douane d'exportation ne découle pas du texte de loi, étant donné que celui-ci prévoit uniquement la production de documents non précisés qui prouvent que les biens

transportés ont été exportés. L'administration roumaine, en revanche, est rappelée à l'ordre en raison de son interprétation stricte de ces textes. Obliger un contribuable à produire une déclaration en douane d'exportation, reviendrait en effet à subordonner l'application de l'exonération de TVA au respect d'une condition formelle, sans s'assurer qu'il est effectivement satisfait ou non aux conditions de fond.

L'administration doit examiner l'ensemble des éléments dont elle dispose afin de déterminer s'il peut être déduit de ceux-ci, avec un degré de vraisemblance suffisamment élevé, que la condition d'exportation des biens considérés est satisfaite et pas uniquement se baser sur la (non-)production de la déclaration en douane d'exportation. Le carnet TIR constitue à cet égard un document important, à moins qu'il existe des motifs précis permettant de douter de l'authenticité ou de la fiabilité de ce document.

Quel est le point de vue de la Belgique ?

L'administration de la TVA belge adopte un point de vue moins catégorique à l'égard de l'application

de l'exonération considérée, comme nous l'avons déjà évoqué dans une précédente lettre TVA (Voy. Lettre TVA 2017/7). Bien qu'à l'époque, le sujet de l'article fût le lien direct requis avec l'exportateur/preneur des biens (une condition que la Cour rappelle d'ailleurs « subtilement » dans cet arrêt), le point de vue plus souple y exposé peut également s'appliquer dans le cas présent et nous amène à la conclusion que l'administration belge ne suivra pas l'exemple de la Roumanie. Conformément à l'article 1er de l'AR n° 6, un contribuable peut faire valoir son droit à l'exonération prévue par l'article 41, § 1 3° CTVA sur la base de « papiers et documents ». Selon les directives administratives, cette preuve peut être fournie au moyen de différents documents de transport, tels que la lettre de voiture, le connaissement et le document de transport CMR. Il n'y est pas question de la production de la déclaration en douane. Il semble donc peu probable que l'administration de la TVA belge refuse l'exonération à la suite d'un contrôle parce que la déclaration en douane ne peut être produite, dès lors qu'il ressort d'autres documents de transport que l'exportation a bel et bien eu lieu.

QUELS ENSEIGNEMENTS TIRER DES ARRÊTS DE LA COUR DE JUSTICE ?

La Cour de Justice a rendu régulièrement des arrêts en matière de preuves de livraisons intracommunautaires, preuve s'il en est que la matière est sujette à discussion un peu partout en Europe. Ces arrêts sont globalement favorables aux entreprises, souvent : *le fond prime sur la forme*.

L'idée fait calmement son chemin.

Ainsi, Le fisc vient récemment d'adapter officiellement son point de vue concernant le droit à déduction. Dans une circulaire du 12 octobre 2017, il confirme formellement que, dans certaines circonstances, le droit à déduction de la TVA peut être exercé sur la base d'une facture irrégulière. L'administration attire néanmoins l'attention sur le fait que les factures rectifiées et/ou les pièces justificatives complémentaires doivent être communiquées à l'administration en temps utile, c'est-à-dire avant la fin du contrôle fiscal.

Voir la Circulaire 2017/C/64.

En résumé, on peut retenir les enseignements suivants :

- **La bonne foi des fournisseurs** (Arrêts Teleos et Traum)
Selon la CJCE, lorsqu'un fournisseur de bonne foi a présenté des preuves justifiant une LIC, celui-ci ne peut être tenu d'acquitter ultérieurement la TVA si les dites preuves s'avèrent être fausses. Le fournisseur doit cependant avoir été abusé par son client et avoir pris toutes les mesures nécessaires en son pouvoir pour s'assurer qu'il ne participe pas à une fraude.
- **Les preuves apportées a posteriori** (Arrêt Collee)
Selon la Cour, les preuves d'une LIC sont recevables même si elles ne sont pas apportées en temps utile. L'administration belge est relativement stricte avec l'AR 52 : *disposer de toutes les preuves ... à tout moment*.
- **Les conditions de fonds prévalent sur les conditions de forme** (Arrêt Euro Tyre)
La Cour arrive à la conclusion que le principe de neutralité fiscale exige que lorsque les conditions matérielles sont remplies, l'exonération de la TVA soit accordée même si les assujettis n'ont pas satisfait à certaines exigences formelles. L'application de l'exonération de la TVA ne peut être refusée que s'il est question de fraude à la TVA ou lorsque le non-respect d'une exigence formelle empêche la fourniture de la preuve que les conditions matérielles étaient remplies.

(2) AVEC TRANSPORT PAR LE VENDEUR (OU POUR SON COMPTE) [⇒ Régime des ventes à distance (VAD)]

La Commission européenne planche depuis longtemps sur une réforme du système TVA en vue de le simplifier et de le rendre moins perméable à la fraude. Le régime des VAD à des particuliers en fait partie.

VAD en bref

Dans le système des VAD, on vise la vente de biens à un particulier, un non assujetti (ou B2C) établi dans un autre Etat membre lorsque le fournisseur s'occupe lui-même du transport ou en charge un tiers pour son compte.

La vente peut avoir lieu via le portail du vendeur ou un portail mis à disposition par un « Market place » par exemple : Amazon.

Depuis le 1/1/1993 au 30/06/2021

Vu les écarts de taux existant encore entre pays voisins en 1993, le risque était grand que les entreprises, plus spécialement des entreprises de VAD, s'installent systématiquement dans des pays à taux bas.

La 6^{ème} directive avait dès lors prévu de taxer ces ventes dans le pays de destination si le vendeur y vend beaucoup ou décide d'opter pour pareil régime.

Chaque EM a pu déterminer à partir de quel seuil ces vendeurs *vendaient beaucoup* chez lui, et donc leur a imposé la **taxation dans le pays de destination**. La Directive 2006/112/CE avait précisé que le vendeur qui réalisait pareilles ventes pour plus de 100 000€ devait être considéré comme vendant « beaucoup » et précisait également que ce seuil pouvait être ramené à 35 000€ par l'Etat membre d'arrivée des biens.

Redevable de la TVA sur les VAD

Le vendeur assujetti effectuant donc des opérations taxables dans l'EM d'arrivée et y était redevable de la TVA sur toutes ses livraisons visées par le régime des VAD.

⇒ Ceci impliquait qu'il devait obligatoirement se faire identifier à la TVA dans ce pays pour y verser la TVA.

Cela faisait peser une charge administrative très lourde sur le fournisseur de biens et dès lors, c'est la TVA du pays de départ des biens qui était souvent facturée.

Nouveau régime au 1/07/2021

Vu ces difficultés et l'augmentation considérable de l'e-commerce (la vente en ligne de biens) ces dernières années, des changements importants sont intervenus via 2 directives TVA :

- Directive 2017/2455/UE
- Directive 2019/1995/UE.

En Belgique, les modifications ont été apportées dans le Code TVA par la loi du 2 avril 2021.

Objectif

L'objectif de la nouvelle réglementation est triple :

- Placer les vendeurs de l'UE et hors UE sur un pied d'égalité au niveau TVA,
- Simplifier les obligations TVA pour les entreprises pratiquant l'e-commerce,
- Renforcer le marché européen.

Principales modifications en bref

- Suppression des seuils des 35 000 € et 100 000€ ;
- Introduction d'un nouveau seuil unique de 10 000€ ;
- Utilisation du guichet unique (OSS) pour la déclaration des TVA étrangères (déjà d'application pour les services électroniques).

One Stop Shop (OSS) ou Guichet unique

Ce guichet permet de :

- Centraliser les TVA étrangères
- dans un seul Etat membre
- par le biais d'une déclaration TVA unique.

Pareil système (MOSS) était déjà utilisé depuis 2015 pour les services électroniques en B2C, il sera également utilisé pour les ventes de biens à distance à partir du 1^{er} juillet 2021.

Le MOSS (Mini One Stop Shop) est devenu OSS (One Stop Shop).

Notons que ce schéma « OSS » n'est pas obligatoire. Les fournisseurs restent libres d'appliquer les règles normales au niveau TVA.



Article 58 quater CTVA.

Enregistrement

L'enregistrement dans le système OSS se fait de manière totalement automatisée par l'intermédiaire du numéro d'identification à la TVA belge via le portail Intervat (aussi utilisé pour le dépôt des déclarations périodiques).

Déclaration

La déclaration doit être déposée trimestriellement au plus tard pour le dernier jour du mois qui suit le trimestre (et non plus pour le 20^{ème} jour du mois), un document PDF est alors généré avec l'ensemble des opérations ainsi que le numéro de compte et la référence structurée pour le paiement de la TVA.

👉 Si on déclare les différentes taxes dues, aucune déduction n'est possible via cette déclaration OSS et la TVA étrangère est éventuellement récupérée via la procédure de demande de remboursement.

Les opérations reprises dans la déclaration OSS sont également à reprendre dans la déclaration périodique en grille 47.

Paiement TVA

Le fournisseur verse sur le compte prévu toutes les TVA dues dans les différents Etats membres. Cette TVA sera récoltée par l'EM d'identification qui la reversera aux EM concernés (la déclaration OSS est à cette fin ventilée par EM et par taux de TVA).

Désormais, on distingue 3 systèmes OSS :

- Régime de l'Union européenne : pour les VAD de biens et PS électroniques en B2C
- Régime non-Union : pour tous les services fournis à des non assujettis par des fournisseurs établis hors UE
- Régime d'importation : pour les VAD de biens importés de pays tiers dans des envois d'une valeur < 150€.

Principe général :**B. Taxation dans le pays de départ
si le chiffre d'affaires global des VAD < ou = 10 000€**

Les vendeurs qui ne dépassent pas le seuil et qui n'ont pas exercé le droit d'option, sont redevables de la TVA dans leur propre EM, c'est-à-dire l'EM de départ de biens, et au taux de ce pays.

CASUS 3bis**DONNÉES**

M. Knoppflescheuer et Me Schultz sont des clients fidèles allemands qui commandent en ligne sur le site web de la société liégeoise « Wattitude ». Ils n'ont pu résister à l'achat d'articles de décoration pour un total de 250,00€.

Wattitude réalise peu de chiffre d'affaires à l'étranger. Son marché est exclusivement belge.

🌀 Analysons

⇒ On comprend alors que le vendeur belge réalise annuellement un chiffre d'affaires inférieur à 10 000 € globalement.

La livraison est alors taxable au pays de départ des biens, c'est-à-dire en Belgique.

Vendeur

- | | |
|--------------------------|---------------------------------|
| - Facture | Avec TVA belge |
| - Déclaration périodique | En Belgique
Grilles 03 et 54 |
| - Relevé intracom | Non car LIC mais pas exonérée |

! Pour info

Taux de TVA applicables dès le 01/01/2022 dans l'Union européenne

	Taux super réduit	Taux réduit	Taux normal
Allemagne	-	7	19
Autriche	-	10/13	20
Belgique	-	6/12	21
Bulgarie	-	9	20
Danemark	-	-	25
Espagne	4	10	21
Finlande	-	10/14	24
France	2,1	5,5/10	20
Grèce	6	13	24
Irlande	4,8	9/13,5	23
Italie	5	10	22
Luxembourg	3	8/14	17
Pays-Bas	-	9	21
Portugal	-	6/13	23
Royaume Uni	-	5	20
Suède	-	6/12	25
Chypre	-	5/9	19
Estonie	-	9	20
Hongrie	-	5/18	27
Lettonie	5	12	21
Lituanie	-	5/9	21
Malte	-	5/7	18
Pologne	5	8	23
République slovaque	-	10	20
République tchèque	-	10/15	21
Roumanie	-	5/9	19
Slovénie	5	9,5	22
Croatie		5/13	25

4.4.4. LIC À DES MEMBRES B4 QUI SE CHARGENT EUX-MÊMES DU TRANSPORT (VAC)

Principe général

↳ A. Livraison exonérée

**Acquisition taxable si l'acquéreur : - effectue « suffisamment » d'AIC
- opte pour ce régime**

Art 25ter§ 1^{er}



« Suffisamment » d'AIC ?

Chaque Etat Membre fixe un seuil global annuel d'AIC au-delà duquel l'acquéreur doit appliquer le régime général de la taxation à l'acquisition intracommunautaire.

Seuils appliqués par quelques Etats Membres depuis le 15 février 2010

Belgique	11200 EUR
Allemagne	12500 EUR
France	10000 EUR
Italie	10000 EUR
Luxembourg	10000 EUR

Dépassement du seuil ?

- Si au cours de l'année civile N-1, l'acquéreur (B4) a effectué des AIC pour plus de 11200 EUR (HTVA), il est d'office soumis au régime de la taxation à l'acquisition dès le 1^{er} achat de l'année N.

Exemple

- Si au cours de l'année civile qui précède, il n'a pas dépassé le seuil, mais le dépasse en cours d'année civile par une AIC, il doit dès ce moment procéder à la taxation en Belgique.

Exemple



Le seuil est valable pour l'année du dépassement et jusqu'au 31/12 de l'année suivante.

Déterminer le seuil ?

Il faut tenir compte de toutes les AIC effectuées, à l'exception de :

- AIC de MTN
- AIC de PSA
- Achats à distance
- Achats avec installation ou montage par le vendeur

Opter pour pareil régime ?

Les membres de la bande des 4 peuvent toujours opter pour la taxation de leur AIC dans l'Etat Membre de destination, même s'ils n'atteignent pas le seuil. Cette option doit être exercée pour 2 ans au moins.

Formalités

- Déclaration spontanée en cas de dépassement du seuil ou d'exercice du droit d'option

Dès que l'acquéreur sait qu'une AIC lui fera dépasser le seuil ou s'il désire opter pour ce type de régime, il doit faire une déclaration préalable auprès de l'Administration de la TVA qui lui donnera alors un numéro d'identification (BE) à communiquer au fournisseur étranger.

- Dépôt de la DST (Déclaration Spéciale Trimestrielle)

Cette déclaration trimestrielle porte sur les opérations imposables réalisées au cours d'un trimestre civil pour lesquelles le déclarant est tenu au paiement de la taxe. Aucune déclaration ne doit donc être déposée s'il n'y a pas eu d'AIC.

La DST doit être remise au C.T.I. au plus tard le 20^{ème} jour du mois qui suit le trimestre civil. Voir partie 5.

CASUS 4

DONNÉES

La ville de Liège conclut, le 03/02/N, un contrat avec une firme espagnole au terme duquel elle acquiert 1 000 réverbères au prix unitaire de 600 EUR. Le 10/06, les camions de la ville de Liège prennent livraison de la marchandise à Barcelone. La facture est délivrée le 10 juin.

SOLUTION

Principe général

↳ B. Taxation dans le pays de départ si le B4 ne dépasse pas le seuil et n'exerce pas l'option

Art 25ter, §1^{er}, b)

Il est apparu difficile de taxer à l'acquisition pour des achats occasionnels et peu importants à l'étranger. La Communauté européenne permet alors à ces membres de la B4 d'être considérés comme des consommateurs privés, de ce fait, ils paient donc la taxe dans le pays d'origine, sauf dans les cas suivants :

- Régime des VAD
- Produits soumis à accises : toujours taxation dans l'EM de destination
- Moyens de transport neufs : taxation dans l'EM de destination

CASUS 5

DONNÉES

La ville de Liège achète à une carrière française le 15/01/N une pierre de Bourgogne pour la façade de l'hôtel de ville. Prix : 10 000 EUR.

Les ouvriers de la ville prennent possession de la pierre le 25/02, date à laquelle leur est délivrée la facture. Il s'agit de la première AIC de l'acheteur !

SOLUTION

CASUS 6 Au sujet du seuil des 11200 € !

DONNÉES

La ville de Liège effectue différentes AIC en N :

- en janvier : mobilier de bureau en Allemagne : 1500 €
- en mars : matériel d'entretien des parcs en France : 5000 €
- en novembre : matériel informatique en Italie: 7500 €

⇒ Total des AIC en N = 14000 €

En N+1, acquisition de marchandises en Hollande pour 4000 €.

SOLUTION

4.5 LIC AVEC INSTALLATION OU MONTAGE

Principe général

↳ **Livraison taxée dans l'Etat membre de l'installation.
Le fournisseur est redevable de la TVA dans l'Etat Membre
d'installation du bien livré.**

Article 14§3 et art. 51&1^{er}, 1^o.

Si le fournisseur d'une vente intracommunautaire effectue lui-même le montage ou l'installation du bien, la livraison est réputée se situer à l'endroit où le montage est effectué.

Voir l'art. 14§3 CTVA.

Dans ce cas, c'est le fournisseur qui est redevable de la TVA, mais dans l'Etat membre de l'installation du bien.

En effet, la taxe est due par l'assujetti qui réalise une opération qui est localisée en Belgique, peu importe la nationalité de l'asj. Il peut donc s'agir d'un assujetti étranger qui réalise une VIM en Belgique.

Si le fournisseur n'en possède pas déjà un, il doit demander un numéro d'identification auprès du BCAE du pays de l'installation.



Notons toutefois, que l'Administration belge, selon la **circulaire 4/1979** peut, à certaines conditions, accorder la dispense de l'obligation de faire la demande de n° d'identification d'un asj étranger. Dans ce cas, c'est le cocontractant belge assujetti qui est redevable de la taxe et qui utilise alors le système du report de perception.

CASUS 7

DONNÉES

Une société belge conclut une convention avec le fournisseur italien MALDINI pour l'achat d'une machine comme matériel d'exploitation. Prix: 18000.00€ pour la machine et 1400.00€ pour les frais d'installation, soit 19400.00€. Le 28/10, la machine quitte l'Italie vers la Belgique et le 10/11, les travaux d'installation sont terminés et la firme MALDINI, non identifiée à la TVA en Belgique, délivre la facture.

SOLUTION

CASUS 7 bis**DONNÉES**

Un vendeur belge de matériel informatique installe un réseau informatique, pour un prix de 5000.00 €, au siège d'une compagnie d'assurances établie à Paris.

SOLUTION ET FORMALITÉS DU BELGE

Facture	Avec TVA FR
Déclaration	En FR pour le montant de la TVA due
	En BE pour le montant HTVA via la grille 47

4.6 LIC DE MTN

Notions

- **Il est important de** déterminer avec précision la notion de « moyen de transport neuf » qui est d'application dans toute l'U.E.



Cette définition se retrouve dans **l'article 8 bis §2** du Code TVA

« Sont considérés comme moyens de transports neufs, les moyens de transport –véhicules terrestres ... , bateaux ... et aéronefs ...- dont la livraison est effectuée dans les 6 mois suivant la première mise en service ou qui n'ont pas parcouru plus de 6000 km, navigué plus de 100 h ou pas volé plus de 40 h ».

Si seulement une des deux conditions est remplie, le moyen de transport est toujours considéré comme neuf !

Exemples

- Un camion utilisé 2 mois depuis sa mise en circulation et a parcouru 10000 km.
- Une voiture a été utilisée pour la première fois le 1^{er} juin N et a parcouru 5500 km avant de faire l'objet d'une LIC le 1^{er} janvier N+1.
- Alors que pour les opérations en Belgique, les voitures neuves sont les voitures qui au moment de leur livraison ou importation n'ont pas encore été utilisées par un ou plusieurs usagers, que ce soit en Belgique ou à l'étranger.

Principe général

↳ Livraison exonérée

Article 39 bis 2°

⇒ Taxation en toutes hypothèses à l'acquisition

Article 25 ter § 2

- En ce qui concerne les moyens de transport neufs, il est apparu, au cours de la négociation du régime transitoire de la TVA, qu'il s'agissait de biens qui étaient très sensibles aux délocalisations d'achats provoquées par les différents taux de TVA appliqués par les Etats membres.
- Il fallait donc s'assurer que la TVA sur pareil bien revienne, dans tous les cas, à l'Etat membre de consommation, c'est à dire, celui de l'acheteur.
- Aucun problème ne se pose lorsque l'acquéreur est un asj ordinaire (ou un B4 qui soumet ses AIC à TVA dans pays de destination).
- Par contre, lorsque l'acquéreur est un particulier (ou un B4 considéré comme un consommateur privé), la Directive TVA a prévu un régime particulier pour que la TVA revienne à l'Etat membre de consommation. Ce système met donc en échec le régime particulier des VAD qui rend le vendeur redevable de la TVA dans le pays d'arrivée.

En Belgique, l'acquéreur, considéré comme un consommateur privé, doit déposer une déclaration spéciale au bureau des douanes et payer la taxe au même moment auprès du receveur des douanes via le formulaire 446. Dès réception du paiement, la vignette 705 est apposée et le véhicule peut alors être immatriculé.

Si l'acquéreur ne peut être considéré comme un consommateur privé, il utilisera la déclaration périodique (asj ordinaire) ou la déclaration spéciale (B4).

CASUS 8

DONNÉES

Un habitant d'Arlon achète une nouvelle voiture chez un concessionnaire au Luxembourg. Il prend possession du véhicule le 20 juillet. Une facture constatant l'opération est délivrée le même jour.

SOLUTION

CASUS 9

DONNÉES

Un asj ordinaire belge commande en janvier N une nouvelle voiture auprès d'un vendeur établi en France. Le 20 février, le véhicule est mis à disposition de l'acheteur belge dans son établissement à Lille, la facture est délivrée ce jour-là pour un montant de 45 000.00 €.

SOLUTION

Exonération TVA pour les ventes intracommunautaires de voitures neuves

Même si la règle de l'exonération paraît simple, l'exonération ne relève pas automatiquement de la simplicité ! Ci-après, un article qui explique la mésaventure d'une société au Portugal avec son administration fiscale. L'affaire est allée jusqu'à la CJCE.

Cour de justice de l'Union européenne Lettre TVA n° 2017/07

La Cour de justice a rendu un jugement concernant l'application de l'exonération de la TVA aux livraisons intracommunautaires de véhicules neufs à des non-assujettis pour une utilisation (temporaire) au sein d'un autre Etat membre de l'UE. Elle estime à cet égard que l'exonération de la TVA doit être acceptée par l'Etat membre d'expédition du véhicule lorsque le vendeur peut prouver que ledit véhicule a bien physiquement quitté l'Etat membre d'expédition (Arrêt Santogal, C-26/16, 14 juin 2017).

Exposé de la situation

Santogal est une société portugaise active dans le commerce de véhicules automobiles. En 2010, Santogal vend une voiture neuve pour la somme de 447.665 euros à un ressortissant angolais. Lors de la vente, l'acquéreur angolais informe la société que le véhicule est destiné à son usage personnel sur le territoire espagnol, où il est établi, et qu'il va faire exporter la voiture vers l'Espagne en se chargeant lui-même du transport, de l'y soumettre au contrôle technique et de l'y faire immatriculer.

L'acquéreur angolais fournit un document sur lequel figurent son numéro d'identification d'étranger espagnol ainsi que son adresse, délivré par le Ministère de l'Intérieur espagnol. L'adresse que l'acquéreur fournit ne coïncide toutefois pas avec celle mentionnée sur le document.

Après le passage du véhicule au contrôle technique, l'acquéreur angolais envoie à Santogal une copie du certificat de contrôle technique, ainsi qu'un certificat

d'immatriculation du véhicule en Espagne. Le certificat d'immatriculation comporte encore une autre adresse. Par ailleurs, il est mentionné sur ce certificat qu'il s'agit d'une immatriculation « touristique » provisoire.

Au regard de ces documents, Santogal a estimé que la vente du véhicule neuf était

exonérée de la TVA, en application de [l'article 138, paragraphe 2, a\) de la Directive 2006/112/CE](#) ou Directive TVA (à savoir l'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf à des non-assujettis).

L'Administration fiscale portugaise s'y oppose. D'après les informations dont elle dispose, l'acquéreur angolais a sa résidence habituelle au Portugal. Les autorités espagnoles l'informent que l'acquéreur n'est pas inscrit comme résident en Espagne et qu'il n'y a jamais introduit de déclaration de revenus. L'affaire est finalement portée devant la Cour de justice.

Arrêt de la Cour de justice

Transport de véhicules neufs

La Cour commence son analyse par l'application de l'exonération de la TVA aux livraisons intracommunautaires de véhicules neufs à des non-assujettis ([article 138, paragraphe 2, a\) de la Directive 2006/112/CE](#), ou Directive TVA).

Selon la Cour, cet exonération s'applique lorsque i) le droit de disposer de ce moyen de transport comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et ii) le vendeur peut prouver que le véhicule est exporté ou

transporté vers un autre Etat de l'UE et a donc physiquement quitté le territoire de l'Etat membre de départ.

La Cour indique que cette exonération n'est en aucun cas subordonnée au fait que l'acquéreur soit établi ou domicilié dans l'Etat membre de destination.

Par ailleurs, la Cour statue que l'Etat membre d'expédition ne peut s'opposer à l'exonération de la TVA au seul motif que le véhicule n'a été immatriculé que temporairement dans l'Etat membre de destination. Ce type d'immatriculation peut être délivré pour une durée relativement longue – en l'espèce, 12 mois – qui peut être prolongée ou être suivie d'une immatriculation ordinaire.

Le vendeur doit-il encore s'acquitter de la TVA par la suite ?

La Cour a également dû juger si le vendeur d'un véhicule neuf devait encore ultérieurement liquider la TVA lorsqu'il n'est pas établi que le régime d'immatriculation provisoire a pris fin ni que la TVA a été acquittée dans l'Etat membre de destination.

La Cour estime qu'il s'agit là également de pratiques abusives. Dans le cas où le vendeur a produit suffisamment d'éléments tendant à établir le transport ou l'expédition, par l'acquéreur, du moyen de transport dans un autre Etat membre ainsi que son immatriculation, même provisoire, et sa mise en utilisation dans ce dernier, le vendeur ne saurait être tenu de fournir la preuve concluante du caractère définitif de l'utilisation de ce moyen de transport ainsi que de la fin du régime d'immatriculation touristique dans l'Etat membre de destination. Il ne peut, en outre, être imposé au vendeur de fournir des éléments de preuve relatifs à l'imposition de l'acquisition intracommunautaire du véhicule afin de bénéficier de l'exonération de la TVA.

De bonne foi

Dans l'hypothèse où le vendeur savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'avait pas pris toutes les mesures raisonnables pour éviter cette fraude, le bénéfice de l'exonération devrait lui être refusé.

Selon la Cour, il y a lieu de relever que, eu égard aux éléments produits par l'acquéreur, Santogal pouvait raisonnablement considérer que cet acquéreur résidait en Espagne et qu'il avait entrepris les démarches nécessaires pour y utiliser le véhicule en cause. Toujours selon la Cour, il appartenait toutefois à Santogal de faire preuve de la diligence requise, d'une part eu égard à la valeur du véhicule et, d'autre part, étant donné que l'acquéreur, en tant que particulier, ne peut pas prétendre à une déduction de la TVA. Il incombe à la juridiction de renvoi de déterminer si Santogal était en mesure de savoir que l'immatriculation provisoire était destinée aux seuls non-résidents et que l'acquéreur avait fourni plusieurs adresses en Espagne, ce qui pouvait soulever des doutes quant à sa résidence réelle.

Conclusion

La Cour juge que l'exonération de la TVA pour une livraison intracommunautaire d'un véhicule neuf à un non-assujetti est applicable dans le cas où i) l'acquéreur a le droit de disposer de ce moyen de transport comme propriétaire et ii) le vendeur peut prouver que le moyen de transport neuf a bien physiquement quitté le territoire portugais. Il est contraire au droit européen de subordonner le bénéfice de l'exonération à la condition que l'acquéreur du moyen de transport soit établi ou domicilié dans l'Etat membre de destination dudit moyen de transport. Le Portugal ne peut pas non plus refuser l'exonération au seul motif que ce véhicule n'a fait l'objet que d'une immatriculation provisoire en Espagne.

4.7 OPÉRATIONS TRIANGULAIRES

Les ventes transfrontalières de biens sont pratiques courantes pour les entreprises belges. Elles peuvent toutefois générer des obligations TVA à l'étranger. Les questions à ce sujet peuvent être nombreuses : l'entreprise belge doit-elle s'identifier à la TVA à l'étranger et facturer la TVA locale ?

On parle de transactions en chaîne lorsque 3 entreprises, ou plus, situées dans 3 EM différents, concluent successivement des contrats de vente portant sur la même marchandise. Elles sont également appelées *opérations triangulaires* ou *ventes ABC*.

Cette matière a été prévue par la Directive 2006/112/CE et commentée en Belgique par la circulaire 38/2006.

4.7.1. RÉGIME NORMAL

Une entreprise A, établie dans un Etat membre A, vend des biens à une entreprise B, établie dans l'Etat membre B, qui les revend elle-même à C établit dans un Etat membre C.

Le circuit de transport suit ici le circuit de facturation !



Lieu de livraison : endroit où commence le transport. Art. 14 §2

Lieu d'acquisition : endroit où se trouvent les biens lors de leur arrivée. Art. 25 q. §2.

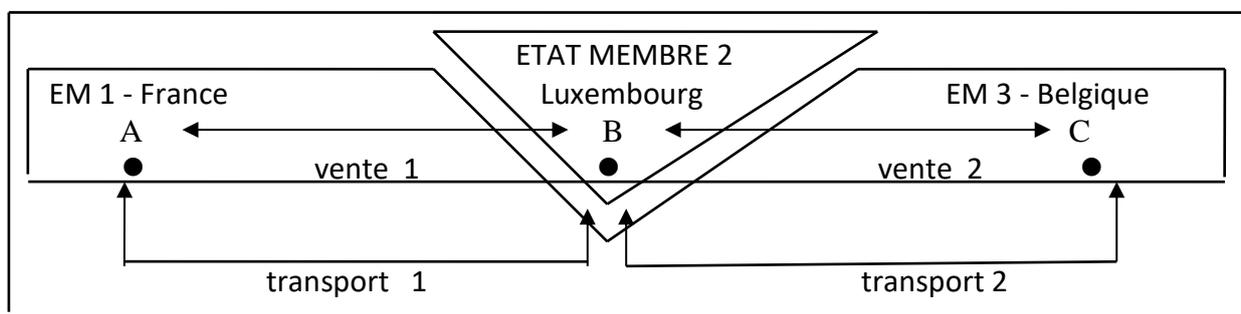
CASUS 1

DONNÉES

A est une firme strasbourgeoise qui fabrique de la choucroute qu'elle met en boîtes. Elle vend 5.000 boîtes à B, un acheteur luxembourgeois qui les revend à son client belge C.

Les biens sont livrés chez B qui les livre chez C.

SCHÉMA



SOLUTION

Mais que se passe-t-il quand, dans une transaction en chaîne, les biens sont directement transportés de A chez C, entre lesquels aucun lien contractuel n'existe.

Ainsi, le circuit de facturation ne correspond pas au déplacement physique des biens !

Il convient alors de déterminer à quelle relation contractuelle le transport est rattaché : dans la relation AB ou BC.

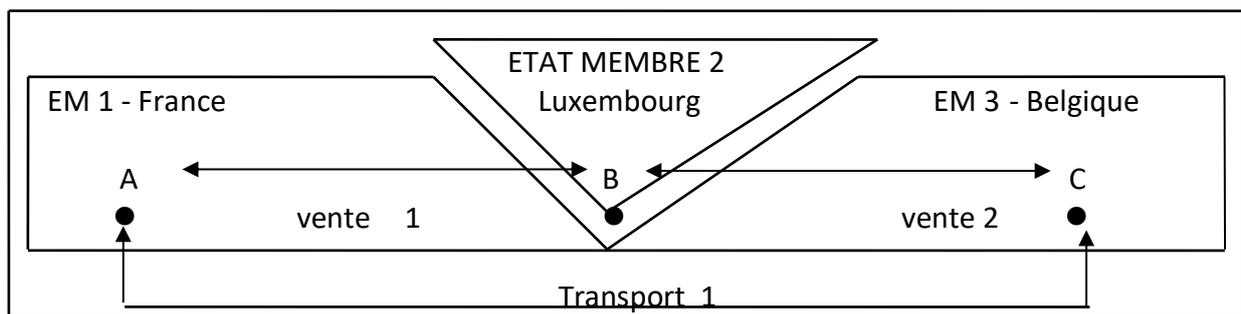
CASUS 2

DONNÉES

L'entreprise B luxembourgeoise fait transporter les boîtes directement de Strasbourg chez son client belge sans passer par le G-D de Luxembourg.

Le transport est effectué par A ou pour son propre compte.

SCHÉMA



SOLUTION

CONCLUSION

Dans le régime normal, le cocontractant intermédiaire doit se faire identifier à la TVA dans un autre Etat membre ou y faire agréer un représentant fiscal. Pour éviter ces démarches administratives, qui peuvent entraver le commerce intracommunautaire, un régime de simplification a été mis au point.

4.7.2. RÉGIME SIMPLIFIÉ

Il permet au cocontractant intermédiaire de ne pas se faire identifier dans le pays d'arrivée. Il désigne alors son client comme redevable final de la TVA (dans son pays).
Applicable uniquement quand le transport est rattaché à la relation AB.



Conditions d'application (énoncées dans la Circulaire administrative n°38/2006)

- ◆ Cocontractant intermédiaire B n'est pas identifié ni dans Etat membre de départ, ni dans Etat membre d'arrivée des biens ;
- ◆ Cocontractant intermédiaire B acquiert les biens pour les revendre à un acheteur final ;
- ◆ Biens directement transportés de Etat membre du 1^{er} vendeur A chez acheteur final C ;
- ◆ Acheteur final C est un asj ordinaire ou membre B4 ;
- ◆ Acheteur final C est redevable de TVA grâce à une mention spéciale apposée sur la facture établie par B selon l'article 25 ter §1^{er} 3°.

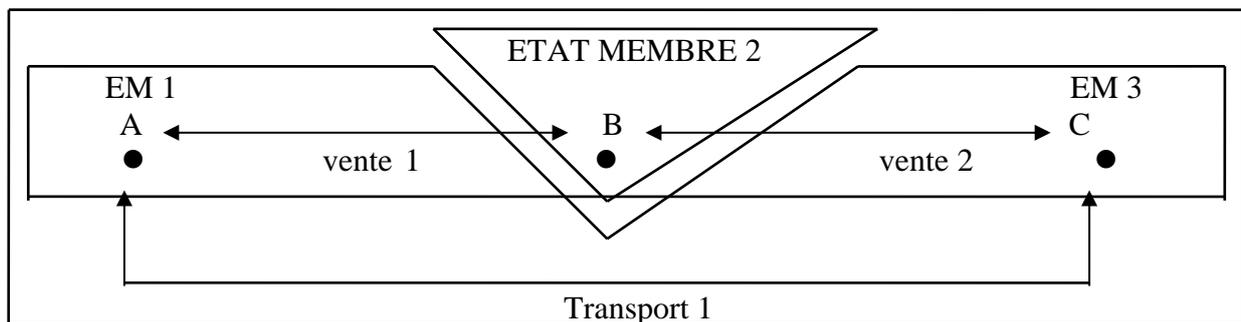
CASUS 3

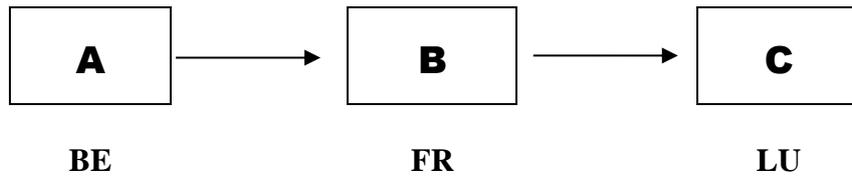
DONNÉES

La firme A fabrique de la choucroute qu'elle met en boîtes. Elle vend 5.000 boîtes à B qui les revend à C. B ordonne à A de transporter les boîtes chez C.

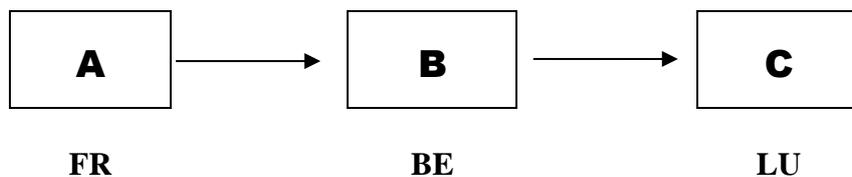
Le transport des biens est donc rattaché à la relation A-B.

SCHÉMA



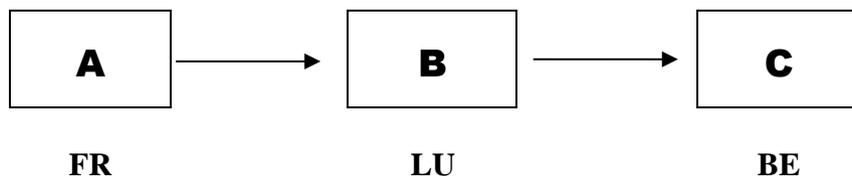
SOLUTIONS**▪ Hyp.1 : A est établi en Belgique**

⇒ Le Belge réalise donc une LIC exonérée pour autant que les conditions soient remplies et émet une facture HTVA qui se retrouvera dans la grille 46 de la déclaration TVA !

▪ Hyp.2 : B est établi en Belgique

⇒ Avec A, le Belge réalise une AIC répertoriée en Belgique même si pas d'obligation de déclarer la TVA (l'opération est effectivement taxée dans le pays d'arrivée au Luxembourg). Il reçoit une facture sans la TVA et l'opération est reprise dans les grilles 81 et 86 sans obligation des grilles 55 et 59.

⇒ Avec C, le Belge réalise une LIC exonérée pour autant que les conditions soient remplies et émet une facture HTVA qui se retrouvera dans la grille 46 de la déclaration TVA !

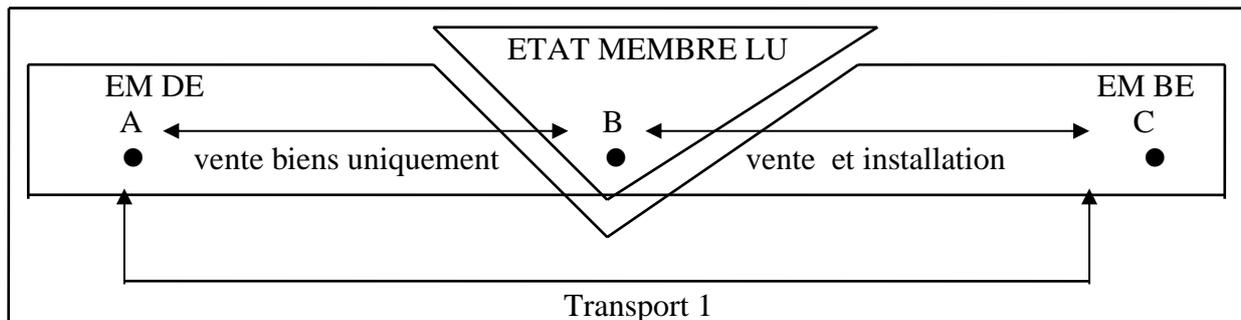
▪ Hyp. 3 : C est établi en Belgique

⇒ Le Belge réalise donc une AIC taxée en Belgique car il s'agit du pays d'arrivée des biens. La facture reçue sans TVA porte la mention spéciale désignant C comme redevable de la TVA ! Les grilles 81 86 pour le montant HTVA et 55 et 59 pour la TVA sont à mouvementer.

Régime simplifié aussi applicable en cas de VIM

Selon la **Décision ET 125 053 du 04/12/2013**, le régime simplifié s'applique également quand un assujetti (A) identifié dans un Etat membre (EM1) effectue une livraison de biens à un assujetti (B) identifié dans un autre Etat membre (EM2) et B effectue à son tour une livraison des mêmes biens **avec installation ou montage** à un assujetti (C) identifié dans un autre Etat Membre (EM3). Il n'existe aucun lien contractuel entre A et C. Les biens sont directement transportés de A dans l'EM1 chez C dans l'EM3.

SCHÉMA



SOLUTION

- ⇒ La vente A-B constitue une livraison intracommunautaire (exonérée de TVA).
- ⇒ La vente B-C s'analyse comme une livraison avec installation, localisée en Belgique.
- ⇒ Le régime simplifié s'applique et B n'est pas tenu de s'identifier en Belgique (EM C) pour autant que les autres conditions propres au régime soient rencontrées.

4.7.3. FAUSSES OPÉRATIONS TRIANGULAIRES

Ces opérations mettent en présence 3 entreprises et les biens sont directement expédiés du 1^{er} vendeur chez le dernier acheteur. Toutefois, elles ne concernent que 2 Etats membres de la Communauté Européenne.

Les « fausses » opérations triangulaires ne peuvent jamais tomber dans le champ d'application du régime de simplification.

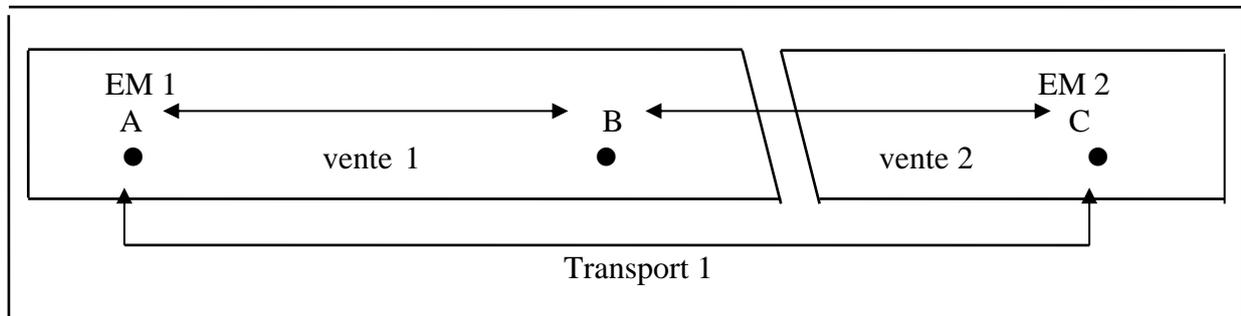
CASUS 4 Opération triangulaire entre 2 Etats membres

DONNÉES

La firme A fabrique de la choucroute qu'elle met en boîtes. Elle vend des boîtes à B qui les revend à C. Celles-ci sont transportées directement de A chez C.

Hypothèse 1 : A et B sont établis et identifiés en Belgique et C l'est en France.

SCHÉMA

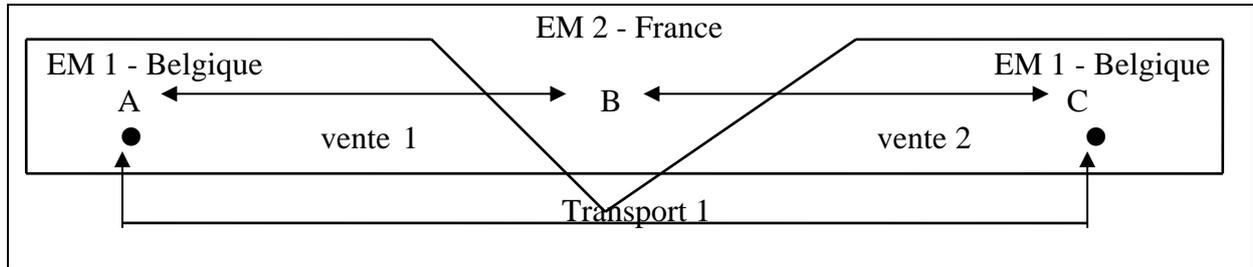


SOLUTION

CASUS 4 BIS Autre cas de fausse triangulaire

Hypothèse 2 : A et C sont établis et identifiés à la TVA en Belgique et B est établi et identifié à la TVA en France.

SCHÉMA



SOLUTION

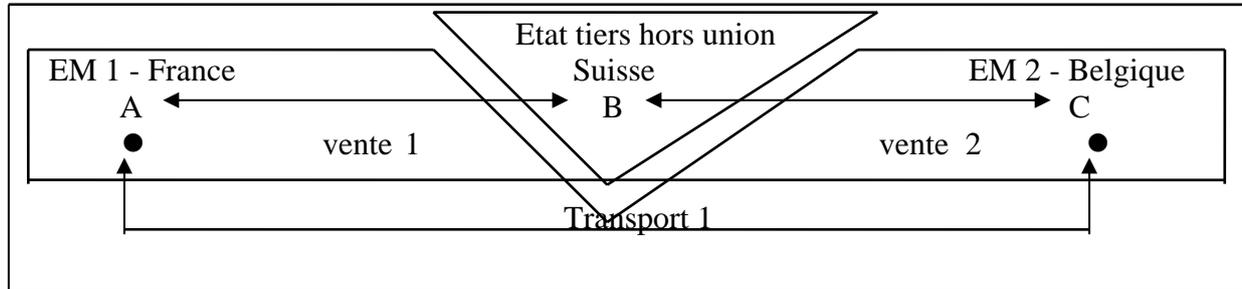
CASUS 5 Op. triangulaire dans laquelle l'Etat intermédiaire est un tiers à l'U.E.

DONNÉES

A est une firme strasbourgeoise qui vend à B, acheteur asj situé en Suisse, qui revend les biens à son client belge C.

Les biens sont directement expédiés de France en Belgique.

SCHÉMA



SOLUTION

4.8 TRANSFERTS DE BIENS OU NON

4.8.1. TRANSFERTS

👉 Le transfert d'un bien, d'un Etat membre à un autre, par un assujetti, est assimilé à une livraison/acquisition intracommunautaire.



Art. 12bis

« Est assimilé à une livraison de biens à titre onéreux, le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre Etat membre.

Est considéré comme un transfert à destination d'un autre Etat membre, toute expédition ou transport d'un bien meuble corporel effectué par l'assujetti ou pour son compte, en dehors de la Belgique mais dans la Communauté, pour les besoins de son entreprise autres que les besoins de l'une des opérations suivantes ... »

En effet, le simple déplacement d'un bien, en dehors de tout lien contractuel, d'un Etat membre vers un autre, donne lieu à 2 opérations fiscales :

- ⇒ D'une part, une LIC exonérée dans l'Etat membre de départ ;
- ⇒ D'autre part, une AIC taxable dans l'Etat membre d'arrivée.

Sont visés les assujettis qui sont amenés à déplacer des biens de leur entreprise d'un EM à destination d'un autre sans qu'il y ait transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire.

C'est le cas **par exemple** d'une entreprise disposant de succursales dans différents EM et qui déplace du stock ou des biens d'investissement entre ses différents sièges.

L'objectif de ces dispositions est d'assurer le suivi fiscal de certains mouvements de biens. De cette manière, l'Etat membre dans lequel les biens se trouvent est toujours connu.

👉 Personnes visées : les asj déposants et les membres du « groupe des 4 » sauf les PMNA.

Base d'imposition

La base d'imposition d'un transfert est constituée par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou à défaut par le prix de revient. Art. 33§1^{er}, 1° CTVA.

CASUS 1

DONNÉES

- Une société informatique de Bruxelles transfère un stock de 20 ordinateurs (achetés au prix unitaire de 2 500.00 € HTVA) vers sa succursale située à Paris. Un employé de la société transporte la marchandise de Bruxelles à Paris et fait apposer une signature pour réception sur le double d'une facture pro forma au responsable parisien.
- Au départ du siège français, une vente de 10 ordinateurs, pour un prix de 3 000.00 € HTVA pièce, est réalisée.

SOLUTION

4.8.2. NON TRANSFERTS

Opérations qui ne sont pas considérées comme des transferts

Tous les déplacements de biens ne suivent pas le même régime fiscal.

Il existe aussi des mouvements de biens qui ne donnent pas lieu à cette fiction de LIC / AIC !

On les appelle des « **non-transferts** ». Et sont visés par l'article 12 bis du Code TVA.



Art.12 bis

...

Est considéré comme un transfert à destination d'un autre Etat membre, toute expédition ou transport d'un bien meuble corporel effectué par l'assujetti ou pour son compte, en dehors de la Belgique mais dans la Communauté, pour les besoins de son entreprise autres que les besoins de l'une des opérations suivantes :

...

4° la prestation d'un service effectué pour l'assujetti et ayant pour objet des expertises ou des travaux portant sur ce bien, matériellement exécutés sur le territoire de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport du bien, pour autant que le bien, après expertise ou travaux, soit réexpédié à destination de cet assujetti en Belgique d'où il avait été initialement expédié ou transporté;

5° l'utilisation temporaire de ce bien, sur le territoire de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport du bien, pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti établi en Belgique;

....

Les « non-transferts » :

- ❖ ne sont pas repris dans la déclaration périodique
- ❖ ne figurent pas au listing des opérations intracommunautaires
- ❖ ne rendent pas une TVA due au titre d'AIC

 **Si** Ces déplacements de biens ne sont pas assimilés à des LIC / AIC, ils doivent cependant faire l'objet d'une inscription dans le « registre des non transferts ».



Art. 54bis du Code.

EXEMPLES

1. Prestation de service sur un bien avec réexpédition de ce même bien
(Art. 12bis 4°)

2. Utilisation temporaire d'un bien sur le territoire d'un autre EM pour les besoins d'un assujetti belge.
(Art. 12bis 5°)

Décision E.T.103.629 dd. 04.11.2002

Registre des non-transferts.

Par les décisions du 15 mars 1994 et du 26 octobre 1999, n° E.T. 73.379, l'administration a décidé, en vue de réduire à un minimum les formalités relatives aux non-transferts, qu'un certain nombre de biens ne doivent pas être repris dans le registre des non-transferts.

Quoique l'envoi de ces biens soit considéré comme un non-transfert conformément à l'article 12bis, 2^{ème} alinéa, 6° et 7°, du Code de la TVA, les autres emballages spécialement conçus et utilisables pour le transport des biens ne doivent dorénavant plus être repris dans le registre des non-transferts, quelle que soit leur valeur.

Par conséquent, **la liste des biens à ne pas reprendre mentionnée dans les deux décisions précitées s'établit dorénavant de la manière suivante:**

- I. Les moyens de transport immatriculés dans une série normale en Belgique.
- II. Les palettes, les containers et autres emballages, spécialement conçus et utilisables pour le transport des biens.
- III. Le matériel de presse, de radiodiffusion et de télévision.

IV. Le matériel professionnel nécessaire à l'exercice d'un métier ou d'une profession lorsque:

1. son prix, ou à défaut de prix, sa valeur normale, par unité commerciale usuelle, n'atteint pas 1250 EUR et lorsque le matériel n'est pas utilisé plus de sept jours en dehors de la Belgique;
2. son prix, ou à défaut de prix, sa valeur normale, par unité commerciale usuelle, n'atteint pas 250 EUR et lorsque le matériel est utilisé plus de sept jours mais moins de 24 mois en dehors de la Belgique.

V. Les ordinateurs portables et tout matériel professionnel similaire emportés vers un autre Etat membre dans le cadre d'un voyage professionnel par des membres du cadre ou du personnel d'une entreprise ou d'un établissement assujetti.

Il faut remarquer que seul le matériel professionnel, repris au n° IV ci-avant, doit répondre aux critères énoncés dans ce n° IV pour ne pas devoir être repris dans le registre des non-transferts.

Cas d'application : Travail à façon

Il s'agit d'un travail réalisé par une personne, le façonnier, sur des biens qui lui sont confiés par une autre personne, le donneur d'ordre.

Le bien, après travail, est transporté ou expédié dans l'EM de départ. La situation visée est donc caractérisée par le strict aller – retour entre les mêmes parties et territoires.

🔴* Le travail à façon est considéré comme une prestation de services et non comme une livraison de bien.



Art. 18§1^{ier}, 1^o.

En application de l'article 25 de l'AR n°1, le travailleur à façon doit tenir un registre des travaux à façon (art. 26 de l'AR 1). Est cependant dispensé de la tenue de pareil registre, le façonnier qui tient une comptabilité qui permet déjà le contrôle de ces données (tenue d'une comptabilité analytique par exemple).

CASUS 2

DONNÉES

Une entreprise de textile belge fait parvenir le 15 mars 500 mètres de tissu à un atelier de couture français. Deux mois plus tard, l'atelier expédie 300 chemises en Belgique. La facture accompagne la marchandise.

FORMALITÉS

♦ Lors de l'envoi des matériaux à ouvrir :

Registre des non-transferts chez le client
Registre des travaux chez le façonnier

♦ Lors du renvoi des biens après ouvraison

Chez le façonnier :
Registre des travaux à annuler
Facture HTVA
Déclaration périodique en grille 44 (équivalent français !!)

Chez le client :
Registre des non-transferts à annuler
Déclaration périodique

4.8.3. STOCK EN CONSIGNATION

Régime au 1/1/2020

TYPLOGIE

La Commission européenne a tenté d'unifier les mesures de simplification dans un cadre communautaire étant donné les divers régimes existant en Union européenne. Il est à noter qu'en Belgique, cela ne constitue pas une modification fondamentale par rapport aux mesures de simplification existantes.

Pour éviter l'identification du consignataire dans l'Etat membre du consignataire, l'article 12ter du Code TVA a été ajouté (transposition de l'art. 17bis DTVA).

Un *stock en consignation* est un stock envoyé par le fournisseur vers un entrepôt situé dans un autre Etat membre de l'acquéreur consignataire sans qu'il y ait transfert de la propriété juridique des biens.

Le transfert de propriété aura lieu ultérieurement, au moment où le preneur prélève les biens du stock : il s'agit d'une vente sous condition suspensive.

D'autres termes sont également utilisés : call-off stock, stock à vue, stock avancé.

En principe, il s'agit d'un transfert intracommunautaire suivi de livraisons internes engendrant une obligation d'identification dans le pays du stock.

CARACTÉRISTIQUES

Le stock en consignation suppose :

- L'expédition dans un autre pays de l'UE par le fournisseur ;
- En vue de la vente ultérieure ;
- À un assujetti identifié ayant le droit d'en devenir propriétaire ;
- L'acquéreur est connu du fournisseur au moment du départ ;
- Le fournisseur est non établi dans le pays d'arrivée : pas de siège principal ni d'établissement stable.

CONDITIONS

- Les biens doivent être vendus dans les 12 mois de leur arrivée ;
- Le fournisseur complète son listing intracommunautaire ET son registre des non-transferts pour cette opération.

A DÉFAUT

Si les conditions ne sont pas remplies, le fournisseur doit déclarer un transfert intracommunautaire et une livraison locale : donc une identification dans le pays d'arrivée suivi d'une facturation de la TVA locale.

CASUS 3**DONNÉES**

Le 1^{er} juin 2020, la société belge Emma & Chloé envoie des bijoux sous contrat de dépôt à un acheteur français identifié en France.

Le 15 septembre 2020, l'acheteur décide d'acquérir la propriété de l'ensemble du stock.

SOLUTION

PARTIE 2 - LES PRESTATIONS DE SERVICES

L'exercice qui consiste à définir et localiser une prestation de services, avant de rechercher son exonération éventuelle, n'est pas une chose aisée !

Cependant, l'Union européenne œuvre depuis plusieurs années à la modernisation et à la simplification de la législation TVA. Ainsi, le 12 février 2008, le Conseil des ministres de l'Union européenne a adopté un ensemble de mesures, appelé VAT Package ou Paquet TVA, visant à adapter le régime TVA en apportant des modifications significatives notamment en matière de localisation de prestations de services et en matière de remboursement de TVA étrangère.

Le « Paquet TVA » repose sur 3 directives :

- Directive 2008/8/CE du 12 février 2008 : lieu d'imposition des services
Entrée en vigueur étalée de certaines règles : 2011, 2013 et 2015 !
- Directive 2008/9/CE du 12 février 2008 : procédure de remboursement de la TVA étrangère.
- Directive 2008/117/CE du 16 décembre 2008 : lutte contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires.

1. DEFINITION et CADRE LEGAL

C'est l'article 24 de la Directive TVA du Conseil des Communautés européennes qui définit la prestation de service, elle a été transposée dans le Code belge de la TVA dans l'article 18.



Art. 18§1ier

« Est considérée comme prestation de services, toute opération qui ne constitue pas une livraison de bien au sens du Code de la TVA ».

Il paraît souhaitable de compléter cette très générale définition !
Ce sont les articles 18, 19 et 20 qui constituent le cadre légal des PS.
Brièvement :

L'article 18 énumère de façon non exhaustive les différentes opérations que l'on considère comme étant des prestations de services (PS).

☛ Cette liste est donc exemplative et nullement limitative. C'est ainsi que certaines opérations comme la location-financement d'immeubles, le transfert d'un sportif, les jeux de divertissement, etc., ne figurent pas dans l'article.
Certaines sont d'ailleurs exemptées : voir alors l'article 44.

L'article 19 reprend les opérations qui sont assimilées à des prestations de services.
On distingue 2 subdivisions :

Art. 19 §1 : Utilisation d'un bien du patrimoine professionnel pour les besoins privés de l'asj.

Art. 19 §2 : Exécution pour soi-même de travaux immobiliers
ou pour des tiers sans contrepartie.

L'article 20, quant à lui, vise les intermédiaires dans les PS (courtiers, agences de voyages, ...).

2. EXTENSION NOTION D'ASSUJETTI

Nous savons que c'est l'article 4 du Code TVA qui définit la notion d'assujetti !

« Est considéré comme assujetti, **quiconque** effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le Code. »

 **La Directive TVA** dans sa nouvelle version et les nouvelles dispositions du Code belge de la TVA comportent donc également un **élargissement de la définition d'assujetti** pour l'application des règles relatives à la localisation des prestations de services.

 Article 21§1^{ier}

Pour l'application du présent article et de l'article 21bis, il faut entendre par « assujetti » :

- la personne visée à l'article 4,
- l'asj qui exerce également des activités ou effectue des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des activités visées à l'article 2,
- la personne morale non asj identifiée à la TVA.

⇒ Sont donc aussi visés

- les assujettis exemptés en vertu de l'article 44 du Code TVA (telles que les professions libérales),
- les assujettis mixtes¹ (telles que les banques)
- les assujettis franchisés visés à l'article 56 bis du Code TVA.

- ❖ Tout d'abord, un **assujetti partiel** est désormais considéré comme un **assujetti** pour la localisation des services qui lui seront fournis.

*Un **assujetti partiel** est une personne morale ou physique qui réalise à la fois des opérations hors-champ d'application de la TVA et des opérations dans le champ de la TVA.*

Cet élargissement de la notion d'assujetti permet l'application des nouvelles règles de localisation des prestations de services à toutes les situations dans lesquelles un assujetti partiel a la qualité de preneur de services.

La TVA belge sera dès lors en principe due par les assujettis partiels établis en Belgique pour les services qu'ils reçoivent, dans la mesure où ceux-ci seront localisés à l'endroit où le preneur est établi en vertu de la nouvelle règle générale applicable aux opérations « B2B ».

- ❖ Ensuite, toujours pour les besoins de la localisation des prestations de services, une **personne morale non assujettie** est également **considérée** comme assujettie pour toute prestation de services qu'elle reçoit d'un prestataire établi dans l'Union européenne dès qu'elle est immatriculée à la TVA. En conséquence, elle sera redevable de la TVA belge par la déclaration spéciale pour la plupart des services qui lui sont fournis par des asj non établis en Belgique.

¹ La notion d'**assujetti mixte** vise la situation d'une personne qui exerce, dans le cadre d'une même activité économique, à la fois des opérations qui ouvrent droit à déduction de la TVA, et des opérations pour lesquelles aucune déduction n'est accordée. Ces dernières sont par exemple des opérations exemptées sur base de l'article 44 précité du Code TVA (médecins, ...).

Exemple

Une commune qui serait identifiée pour une activité spécifique (location de parkings) ou pour avoir dépassé le seuil d'acquisitions intracommunautaires (11.200 €), l'obligeant à s'identifier à la TVA.

⇒ Cette identification à la TVA aura pour conséquence (uniquement en matière de localisation des prestations) que la commune sera considérée pour ces opérations comme assujettie à la TVA, c'est-à-dire relation en « B2B ».

Cette extension de la notion d'assujetti pour les opérateurs économiques bénéficiaires de services a d'importantes conséquences.

→ Tout d'abord, en termes d'obligations déclaratives de tous les assujettis partiels, notamment dans le secteur public, mais également en terme budgétaire.

Exemple

● Cette extension de notion d'assujetti ne vaut que pour la question de la localisation des prestations de services.

Ne perdons pas de vue non plus qu'il appartient au prestataire de vérifier chez un preneur de services établi hors Union européenne s'il a ou non la qualité d'assujetti.

→ Il faut que le prestataire (celui qui s'occupe de la facturation avec ou sans TVA) apprécie la qualité de son client en se référant aux textes communautaires relatifs à la notion d'assujetti.

3. LOCALISATION

Tout comme les autres opérations visées par la TVA (LB et AIC), une prestation de services n'a lieu en Belgique que si le lieu où elle est réputée se situer se trouve en Belgique.

La Directive TVA prévoit 2 règles générales en matière de localisation des prestations de services qui dépendent de la qualité du bénéficiaire (preneur).

 Les critères de localisation des services sont définis aux **articles 44 et 45 de la Directive TVA** et transposés dans **notre Code national aux articles 21§2 et 21bis**.

3.1 PRINCIPE GÉNÉRAL

3.1.1. SERVICE « B2B »

En vertu de l'article 44 de la DTVA 2006/112/CE, les prestations de **services fournies à un assujetti agissant en tant que tel** sont localisées à l'endroit où cet asj a établi le siège de son activité économique, un établissement stable.

⇒ Lorsque le client est un assujetti, la localisation des services, sauf dérogation, se situe à l'endroit de l'activité économique de ce preneur.

On parlera alors d'opération « Business to business » ou en raccourci « B2B ».



Article 21 § 2

Le lieu des prestations de services fournies à un asj agissant en tant que tel est l'endroit où cet asj a établi le siège de son activité économique.

Néanmoins, si ces prestations sont fournies à un établissement stable de l'asj situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu de la PS est l'endroit où cet établissement stable est situé.

A défaut d'un tel siège ou établissement stable, le lieu de la PS est l'endroit où l'asj a son domicile ou sa résidence habituelle.

Il reviendra donc, dans ce cas, au prestataire belge de s'assurer que **le preneur de services est bien un assujetti** selon la définition du nouvel article 21 § 1 du Code TVA.

⇒ Il découle de ce principe général que pour tous les services reçus par des assujettis établis en Belgique, la TVA belge sera en principe applicable.

Le redevable de la TVA (c'est-à-dire la personne devant collecter et verser la taxe au Trésor local) sera le **preneur** lui-même.

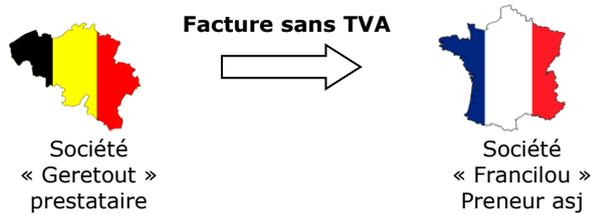
Une généralisation du mécanisme du report de paiement de la TVA sera donc d'application.

Règle générale	Preneur de services – assujetti (B2B)	À l'endroit où le preneur est établi (nouvel art. 44 de la DTVA- art. 21 §2 CTVA)
-----------------------	---	--

Exemple

Une entreprise belge « Geretout » facture des frais de gestion à une entreprise française « Francilou ».

*Cette prestation de services est **taxée dans le pays où le preneur de services est établi (France)** avec pour conséquence le fait que l'entreprise belge doit facturer ses prestations sans TVA, à charge pour l'entreprise française d'auto-liquider la TVA dans ses déclarations périodiques à rentrer en France.*



Notion de siège économique et établissement stable

Le siège économique

Il se définit comme étant le lieu où les *décisions importantes* d'une entreprise sont prises.

Il peut s'agir de l'endroit où :

- se trouve le siège social,
- se tient l'administration centrale,
- se tiennent les réunions des dirigeants,
- sont tenus les documents administratifs et comptables,
- les activités économiques sont gérées et dirigées,
- sont exercées les activités financières ou bancaires.

L'établissement stable

Les entreprises qui opèrent au niveau international disposent souvent d'établissements stables dans plusieurs pays. C'est-à-dire, qu'elles n'ont pas créé dans ces pays une société *distincte* mais disposent d'une **infrastructure suffisamment permanente**.

L'administration considère qu'un assujetti possède un établissement stable lorsque les 3 conditions suivantes sont réunies :

- l'asj a dans le pays un siège de direction, une succursale, une usine, un atelier, une agence, un magasin, un laboratoire,... ou toute autre installation
- l'établissement est géré par une personne apte à engager l'asj envers les fournisseurs et les clients
- l'établissement effectue de manière régulière des opérations visées par le Code.

En théorie, un établissement stable dispose également d'un numéro d'identification à la TVA dans le pays où il se situe.

 Pour une prestation de service, la prise en compte de la notion d'établissement stable comme critère de rattachement suppose que le service qui est fourni le soit pour les besoins propres de cet établissement.

En bref, l'établissement stable doit être le consommateur bénéficiaire effectif du service presté.

3.1.2. SERVICES « B2C »

Pour les prestations de services fournies à des personnes non assujetties ou à **un asj qui n'agit pas en tant que tel (consommateur final)**, l'article 45 de la DTVA 2006/112/CE prévoit que le lieu des PS est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique.

⇒ Lorsque le client est un non assujetti, la localisation des services, sauf dérogations, oui oui toujours ! 😊, devient l'endroit où le prestataire est établi.

On parlera alors d'opération « Business to consumer » ou en raccourci « B2C ».



Article 21 bis § 1ier

Le lieu des prestations de services fournies à un non asj agissant est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique.

Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir d'un 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 la PS est l'endroit où cet établissement stable est situé.

A défaut d'un tel siège ou établissement stable, le lieu de la PS est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle.

⇒ En règle générale, les services prestés par un assujetti établi en Belgique à destination de non assujettis seront donc soumis à la TVA belge.

Règle générale

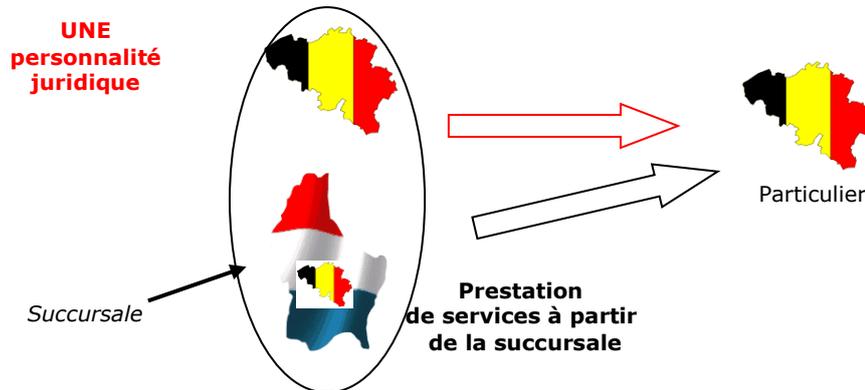
Preneur de services –
particulier (B2C)

À l'endroit où le
prestataire est établi
(nouvel art. 45 de la DTVA
et art. 21bis§1^{er} CTVA)

Par ailleurs, il est prévu que si les services sont fournis à partir d'un établissement stable du prestataire situé dans un autre État membre que celui dans lequel est situé le siège de son activité économique, ceux-ci seront localisés dans cet autre État membre.

Exemple

Un assujetti belge facture des prestations de conseils à destination d'un preneur non assujetti belge et que ces prestations ont été effectuées depuis sa succursale² luxembourgeoise, la facture sera émise avec TVA luxembourgeoise.

**3.1.3. QUID SI PRENEUR HORS UNION EUROPÉENNE ?**

Le lieu des prestations de services fournies à destination d'un **preneur assujetti** établi en dehors de l'Union européenne est, en vertu des nouvelles règles de localisation, situé en **dehors de l'UE**.

Il incombera en outre aux prestataires de déterminer s'ils ont ou non affaire à un client assujetti d'une part **ET** agissant en tant que tel d'autre part. Cette question sera d'autant plus délicate que les bénéficiaires sont, dans ce cas, localisés en dehors de la Communauté et qu'ils ne répondent dès lors pas forcément à des règles similaires à la législation TVA européenne.

La qualité d'assujetti doit être examinée sur base du droit européen qui définit cette notion comme étant celui qui « *exerce de façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité* ».

👉 C'est donc au prestataire européen des services d'apporter la preuve que son client est bien un assujetti agissant en tant que tel.

🔦 Si, par contre, le preneur est un **non assujetti**, bien qu'il soit établi en dehors de l'Union européenne, la prestation sera localisée au sein de l'Union européenne, dans l'État membre du prestataire comme l'indique la règle générale en « B2C » en vertu de l'article 45 DTVA.

Exception pour une série de services : lieu = endroit du preneur non assujetti : art 21 bis§2,10°.

Une **succursale** est une entreprise directement rattachée à une autre société. À la différence de la filiale, la succursale n'a pas une personnalité juridique distincte de sa "maison-mère". C'est une simple structure décentralisée. Par exemple, contrairement à une filiale, la maison mère et la succursale ont une comptabilité commune, établissent la même liasse fiscale,... (Définition du site : <http://definition.actufinance.fr/succursale-797/>)

3.2 REDEVABLE

Parallèlement à la localisation d'un service, il est important de déterminer dans la relation d'affaire, la personne qui est redevable de la TVA.



C'est l'article 193 de la DTVA qui fournit cette information. La transposition est faite par le biais de l'article 51 dans notre Code.

Selon la règle générale, la taxe est due au Trésor par celui qui **fournit** le bien ou le service. Cependant, une règle dérogatoire prévoit qu'il peut s'agir du **preneur** du service !

Le redevable de la TVA désigne la personne qui doit :

- déclarer et acquitter la TVA à l'Etat si elle est due
- pouvoir justifier de l'exemption si une exception existe



Art. 51

§ 1er. La taxe est due :

1° par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique;

...

§ 2. Par dérogation au paragraphe 1^{er}, 1°, la taxe est due :

1° par le **preneur de services** lorsque le prestataire de services est un assujetti qui n'est pas établi en Belgique et que la prestation de services est réputée avoir lieu en Belgique conformément à l'article 21 § 2. »

⇒ Par dérogation, lorsque la prestation de services est fournie par un assujetti qui est établi dans un autre État membre, le preneur de services, assujetti établi en Belgique, est **obligé** d'appliquer le mécanisme d'*auto-liquidation*³.

Il en découle qu'il revient au **preneur** lui-même d'acquitter la TVA due sur la prestation (et le cas échéant la déduire) dans la même déclaration périodique.

Dans la déclaration du preneur

grilles 82 + 88 pour le montant HTVA

grilles 59 + 55 pour le montant de la TVA

Inversement, l'assujetti prestataire belge devra facturer ses prestations de services **sans TVA** avec mention sur la facture « TVA due par le cocontractant – article 44 et 196 de la DTVA » ainsi qu'inscrire le numéro de TVA du preneur de services. Il utilisera la grille 44 de sa déclaration. À charge pour l'assujetti preneur établi dans un autre État membre d'auto-liquider la TVA dans sa déclaration périodique.

Dans la déclaration du prestataire

Grille 44 pour le montant HTVA

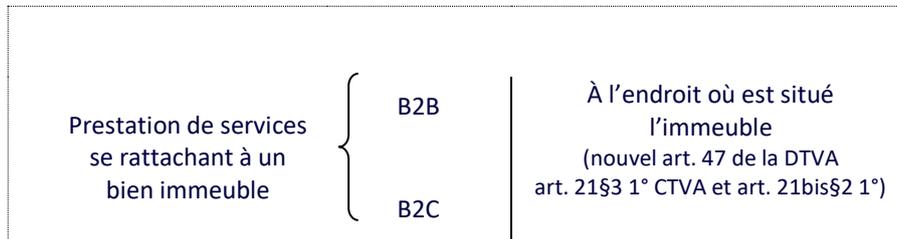
³ Nouvelle dénomination d'un principe identique à celui du mécanisme du report de perception (« *reverse charge* »).

3.4 CRITERES SPECIFIQUES

Simplification ?

Les critères de base, du lieu du preneur asj ou du lieu du prestataire, connaissent des exceptions. Certaines de ces exceptions touchent tous les clients (asj ou non), d'autre, par contre, ne visent que des preneurs non assujettis.

3.4.1. SERVICE RELATIF A UN IMMEUBLE

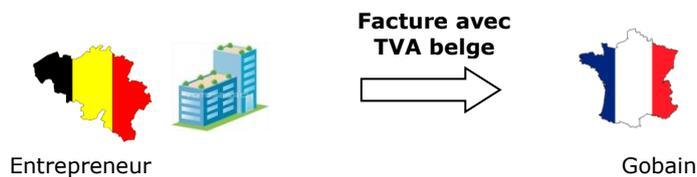


 La notion d'immeuble et de services se rattachant à un immeuble est définie désormais (au 01/01/2017) par la Directive TVA :

- Art. 13ter DTVA : notion de bien immeuble
 Tout immeuble ou construction fixée au sol qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e).
 Tout élément installé et faisant partie intégrante d'un immeuble sans lequel cet immeuble ou construction est incomplet, tel qu portes, fenêtres, toitures, escaliers et ascenseurs.
 Tout élément installé dans un immeuble qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble (les meubles fixés à demeure).
- Art. 31 bis et ter DTVA : prestation se rattachant à un immeuble
Exemples : établissement des plans, surveillance sur place, travaux de démolition et de construction, travaux de canalisation, péages routiers, ...

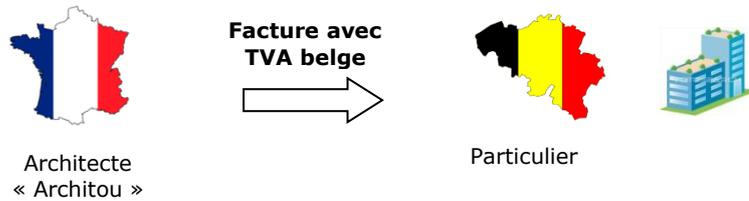
Exemples

1. *Un entrepreneur asj BE construit un immeuble en Belgique pour le compte de l' asj français Gobain.*



Lieu	Lieu de l'immeuble, ici la Belgique (nouvel art. 47 DTVA – cfr. article 21 § 3, 1° du CTVA)
Redevable	Le prestataire (art. 193 DTVA – cfr. article 51 § 1 ^{er} , 1° du CTVA) car l'immeuble est situé en Belgique
Conséquences	La facture sera envoyée par l'entrepreneur belge avec TVA belge

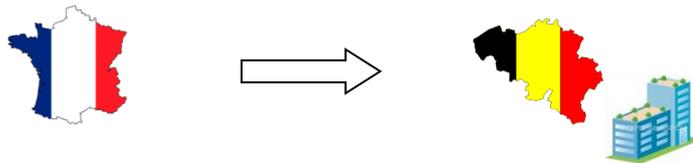
2. *Monsieur TRUCMUCH, particulier belge, fait appel aux services d'un architecte français, Monsieur « Architou » pour envisager la rénovation d'un immeuble lui appartenant et situé en Belgique.*



Lieu	Lieu de l'immeuble, ici la Belgique (nouvel art. 47 DTVA – cfr. article 21 bis § 2, 1° du CTVA)
Redevable	Le prestataire : l'architecte Architou (art. 193 DTVA – cfr. article 51 § 1 ^{er} , 1° du CTVA)
Conséquences	L'architecte doit se faire identifier à la TVA en BE et facturer TVA belge

NB : pas de relevé intracommunautaire

3. *Une société française asj FR facture une prestation de nettoyage des vitres d'un immeuble situé en Belgique. La facture est envoyée à un client asj BE.*



Lieu ?
Redevable ?

4. *Un entrepreneur asj BE facture une prestation de démolition du hall d'entrée d'un immeuble d'une société commerciale asj BE.*

Lieu ?
Redevable ?

🔦 Ne pas confondre ...

Art 20 AR n°1 : « TVA à acquitter par le cocontractant »

Il est applicable ...

... lorsque le prestataire « entrepreneur » établi en Belgique effectue une des opérations dites « travaux immobiliers ».

C'est donc le preneur (cocontractant) qui **doit acquitter la taxe due** en raison de cette opération lorsqu'il est lui-même :

- un **assujetti établi en Belgique** et tenu au dépôt d'une déclaration périodique,
- ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1er ou § 2, du Code.

Il n'est pas applicable ...

... lorsque le prestataire est un asj étranger non établi en BE

... lorsque le preneur (le client) est un non asj ou asj étranger non établi

Art. 51§2,5° : report de paiement généralisé

Il est applicable ...

... lorsque (conditions à réunir) :

- le prestataire n'est pas établi en BE (⇔= asj étranger)
- le preneur (client) est un asj ordinaire ou un asj étr. Etabli
- l'opération n'est pas visée par le report dans l'art. 51§2, 1° ni 2° ni 6°

Il n'est pas applicable ...

... lorsque le prestataire est un asj étranger établi en BE

🔔 même si l'établissement stable n'intervient pas dans l'opération !

Formalités

Le cocontractant est donc redevable via sa déclaration périodique qu'il annote comme suit :

81 ou 82 ou 83 et 87

56 TVA due 59 TVA déductible et chez le vendeur c'est la grille 45

La facture doit comprendre la notion suivante :

« TVA à acquitter par le cocontractant – art. 51 §2,5° »

📖 Remarque

Des travaux immobiliers ainsi réalisés en Belgique par des entreprises non établies dans notre pays sont fréquents. Pensons aux nombreux travaux réalisés, par exemple, dans le cadre du T.G.V. (rails, électrification, etc. par des entreprises de tous horizons : allemandes aux environs d'Eupen, françaises dans la région de Tournai, hollandaises au nord du pays, et bien entendu belges aussi, etc. (SNCB, entrepreneurs principaux, nombreux sous-traitants, etc.).

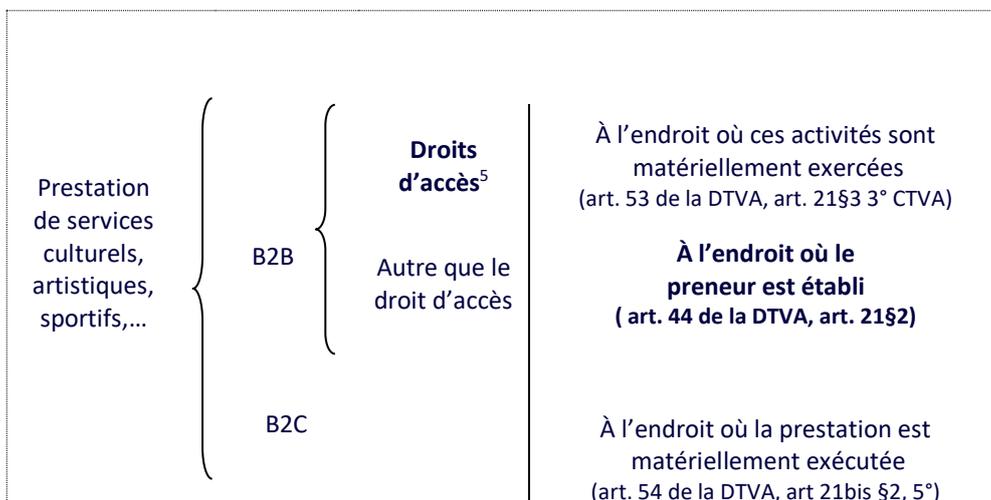
3.4.2. SERVICES CULTURELS, ARTISTIQUES, SPORTIFS, ...

Pour ce type de service, il faut distinguer les prestations rendues à des assujettis de celles rendues à des consommateurs finaux.

⇒ Si le preneur est un **assujetti** à la TVA (« B2B »), seules les prestations ayant pour objet de donner accès à des manifestations⁴ culturelles, artistiques, etc. seront localisées à l'endroit où les prestations sont **matériellement exercées**.

Les prestations ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, etc. seront localisées au **lieu d'établissement du preneur** (nouvel article 44 de la Directive TVA).

⇒ Si le preneur de services **n'est pas assujetti** à la TVA (« B2C »), le critère de localisation demeurera l'endroit où la prestation est **matériellement exécutée**, tant pour le droit d'accès que pour les autres prestations culturelles, artistiques,...



Exemples

Une société française spécialisée dans l'organisation de foires commerciales dans l'Union européenne assure le montage et démontage du stand de l'exposant belge Olma sur une foire en Allemagne. La facture est envoyée à l'assujetti belge.

**Lieu
Redevable**

Le Rijksmuseum à Amsterdam perçoit le prix d'entrée des visiteurs.

**Lieu
Redevable**

⁴ L'**accès à la manifestation** couvre la permission d'entrer dans un lieu où se déroule cette manifestation et d'y assister moyennant la détention d'un billet d'entrée.

3.4.3. TRAVAUX SUR BIENS MEUBLES CORPORELS

Expertises ou travail sur biens meubles corporels	{ B2B B2C	À l'endroit où le preneur est établi (art. 44 de la DTVA art. 21 §2 CTVA)
		À l'endroit où ces activités sont matériellement exercées (art. 54 de la DTVA art. 21bis §2,6°, c) CTVA)

Les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels **au profit de personnes non assujetties** sont localisés à l'endroit où les prestations sont matériellement exécutées.

Alors que si le preneur est un assujetti alors c'est la règle générale qui s'applique !

📖 La modification des règles de localisation concernant les expertises fournies à des personnes assujetties a permis une importante simplification dans la mesure où il importe dorénavant peu de savoir où les services sont effectivement prestés.

Exemples

1. *Un touriste italien en voyage en Belgique fait réparer sa voiture auprès du garage Paise à Wandre.*

Lieu
Redevable

2. *La société « Infomark » dont le siège social est en Belgique, effectue des prestations d'entretien et de réparation de matériel informatique. Le client est une société allemande « Schmitz und Sohn AG » et le matériel se trouve en Allemagne.*

Lieu
Redevable
Déclaration

3.4.4. SERVICES DE RESTAURANTS ET RESTAURATION

Prestation de restaurant et de restauration	À bord de navires, d'aéronefs ou de train	<ul style="list-style-type: none"> B2B B2C 	Au lieu de départ du transport (art. 57 § 1 de la DTVA art 21§3, 6° et 21bis§2,8° CTVA)
	PAS à bord de navires, d'aéronefs ou de train	<ul style="list-style-type: none"> B2B B2C 	À l'endroit où la prestation est matériellement exécutée (art. 55 de la DTVA, art 21§3,4° et 21bis §2,6°a) CTVA)

L'article 55 de la Directive TVA précise que la règle de localisation des prestations demeure le lieu où celles-ci sont **matériellement exécutées**, que la prestation soit rendue au profit d'un assujetti ou d'une personne non assujettie.

Toutefois, si les prestations sont rendues **à bord** de navires, d'aéronefs ou de trains, elles seront localisées au **lieu de départ du transport** des passagers (article 57 de la Directive TVA).



Services de restaurant ou restauration : livraison de biens ou prestation de services ?

L'article 18 §1^{er},11° du CTVA qualifie de prestation de service « la fourniture de nourriture et de boissons effectuée dans les restaurants et les débits de boissons et plus généralement dans des conditions telles qu'elles sont consommées sur place ».

Exemples

- fourniture de plats préparés avec un service à table (notamment les restaurants)
- fourniture de plats préparés avec mise à disposition d'une infrastructure (libre-service)

Il faut bien noter que la fourniture d'aliments et boissons doit être accompagnée par des services connexes suffisants permettant la consommation immédiate des aliments ou boissons.

Parmi les services figurent entre autres : la prise de commande à table, le service, le débarrassage, etc.

Service de restaurant et de restauration ?

On considère qu'un service de restaurant couvre les services fournis dans les installations du prestataire, alors qu'un service de restauration couvrent plutôt les services fournis en dehors des dites installation.

► ► La distinction à opérer entre une livraison de biens et une prestation de services en matière de fourniture de repas et de boissons constitue un paramètre important pour déterminer :

- L'application du taux de TVA : 6%, 12% ou 21% ;
- Si le seuil de 25 000 € est dépassé ou non : obligation du système de caisse enregistreuse).

Les malheurs de Manfred Bog – Résumé des faits

Monsieur Manfred Bog, assujetti allemand, vend sur des marchés hebdomadaires des boissons et des plats préparés prêts à la consommation (frites et saucisses principalement) dans des véhicules de restauration.

Ces véhicules disposent d'un comptoir et d'une protection en verre sous laquelle une planche circulaire peut être utilisée pour consommer les plats sur place ainsi que d'un dispositif construit comme une table au-dessus du timon et également utilisé comme lieu de consommation protégé par un toit dépliable.

En 2004, monsieur Bog a déclaré les opérations de vente de plats au taux réduit, or, au cours d'un contrôle spécial à la TVA, le contrôleur constate que les clients consomment en général les produits sur place. En 2006, l'administration fiscale allemande a émis un avis d'imposition pour la vente des plats qu'elle considère comme taxable au taux normal.

Qui a tort, qui a raison ?

En Belgique, le point de vue administratif *jusqu'au 30/11/2017*, considère qu'il y a une simple **livraison de nourriture** quand les **4 conditions cumulatives** suivantes étaient remplies :

- la nourriture et les boissons pouvaient être consommées en plein air, sous un auvent ou non ;
- la nourriture et les boissons devaient consister en des préparations en continu : baraque à frites ou hot dog, etc ;
- les contenants ou emballages devaient être à usage unique en papier ou carton ou plastique ;
- pas de service à table effectué par l'exploitant.

Cependant, cette position a engendré pas mal d'effets indésirables et ainsi, l'administration a revu sa copie en se basant sur le règlement européen n°282/2011.

A partir du 1/12/2017, le critère de *services connexes prédominants* permet de faire la distinction entre une LB d'une PS.

Les services de restaurant et de restauration consistent en la fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou les 2 destinés à la consommation humaine **accompagnée par des services connexes suffisants permettant la consommation immédiate** de ces aliments ou boissons.

La fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non sans aucun autre service connexe n'est pas considérée comme un service de restaurant ou restauration.

Pour pouvoir apprécier cette distinction, il convient de vérifier si la consommation est réalisée dans une installation à l'intérieur ou en plein air.

2 situations sont à envisager :

- **Consommation dans une installation à l'intérieur**
Des tables hautes ou non avec des chaises qui permettent aux clients de consommer sur place = prestation de restaurant si les clients utilisent cette infrastructure.
- **Consommation en plein air**
On parle de prestation de restaurant dès que :
 - Il y a une mise à disposition de tables (hautes ou non ou comptoir rabattable)
 - + un des **4 aspects** de services suivants
 - + utilisation de l'infrastructure par les clients

1. Il est au moins prévu un élément d'infrastructure accessoire qui rend la consommation plus agréable !
2. Il y a du mobilier pour permettre une consommation de la nourriture et ou boissons en position assise ;
3. Il y a un service à table **ou** de la vaisselle disponible pour une consommation effective sur place ;
4. Il y a un service à table et/ou le client ne débarrasse pas.

L'Arrêt Manfred Bog a engendré, en Belgique, une Décision administrative (ET 100 717 – juin 2014) qui précise que les prestations suivantes sont des **prestations de services (et non des livraisons de biens)** :

- La fourniture de plats préparés qui s'accompagne d'un service à table.
Ex. : restaurant traditionnel.
- La fourniture de plats préparés avec mise à disposition d'une infrastructure (tables, chaises, assiettes, ...) suffisant pour permettre la consommation sur place.
Ex. : restauration libre-service.
- La fourniture de plats préparés avec une intervention matérielle chez le client (préparation des plats sur place, service, fourniture d'assiettes, ...).

3.4.5. LOCATION DE MOYENS DE TRANSPORT

Il y a lieu de distinguer la location de courte durée et la location de longue durée.

Les services de location à **court terme** sont localisés à l'endroit où le moyen de transport est effectivement ***mis à la disposition du preneur***, que la prestation soit rendue au profit d'un assujetti ou d'un particulier.

Il faut noter que par « mise à disposition du preneur », il faut comprendre l'endroit où le preneur en prend **physiquement possession**.

Pour ce qui est d'une location de **longue durée** (> à 30 jours), il n'y a plus de différence entre les clients (B2C et B2B), le lieu est désormais l'endroit où est situé le preneur.

Le § 2 de l'article 56 de la Directive TVA définit la notion de **courte durée** : « *la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours, et, dans le cas d'un moyen de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas nonante jours* ».



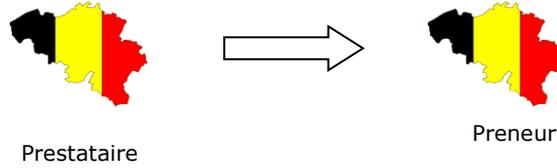
Cette disposition est transposée en droit belge par les articles 21 § 3, 5° et 21bis § 2, 7° et 7°bis du Code TVA.

Location d'un moyen de transport	Long terme	B2B	À l'endroit où le preneur est établi (nouvel art. 44 de la Directive TVA, art.21§2 CTVA)
		B2C	À l'endroit où le preneur est établi (art. 45 de la Directive TVA Art.21 bis§2, 7°bis CTVA)
	Court terme		À l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur (art. 56 § 1 de la Directive TVA Art. 21§3,5° et art. 21 bis §2,7° CTVA)

*Il existe cependant encore une exception. Lorsque le moyen de transport est un **bateau de plaisance** et ce dernier est fourni à partir du siège d'activité du prestataire. La localisation de la prestation de services sera le lieu de mise à disposition.*

Exemple

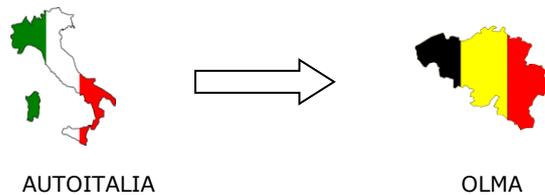
Une voiture est donnée en location à un belge par un loueur établi en Belgique AVIS pour une durée de 18 jours pendant lesquels divers pays d'Europe sont parcourus.



Lieu
Redevable
Facture
Déclaration chez loueur

Exemple

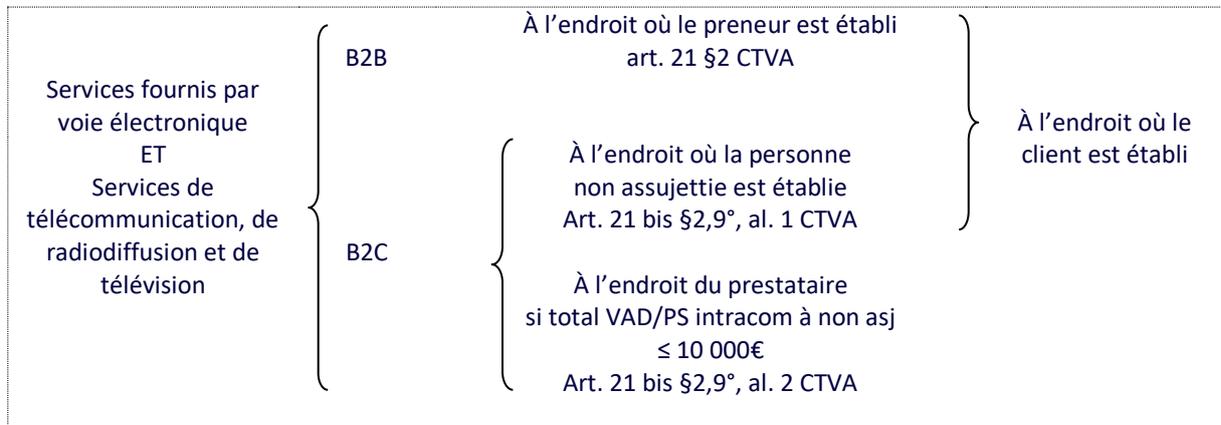
La société OLMA assujettie en Belgique loue une voiture auprès de la société AUTOITALIA pendant une période de 45 jours.



Lieu
Redevable
Facture
Déclaration chez
preneur

3.4.6. SERVICES FOURNIS PAR VOIE ELECTRONIQUE ET DE TELECOMMUNICATION, RADIODIFFUSION ET DE TV

Au 1^{er} janvier 2015, tous ces services, appelés désormais *services numériques*, fournis à des non assujettis sont soumis à la TVA du pays du destinataire (le client). Il favorise ainsi la neutralité entre les produits locaux et ceux provenant d'un autre pays et se rapproche ainsi du fondement même de la TVA, taxe sur la consommation. Ce principe de localisation rejoint celui en B2B, du moins en partie.



En B2B, c'est la règle générale prévue à l'article 21§2 qui s'applique.

Le prestataire fournit alors une facture en exonération de la TVA. A charge du preneur de la déclarer dans son pays.

En B2C, le fournisseur de pareils services doit faire en sorte d'acquitter la TVA :

- **Locale** (facture émise avec de la TVA étrangère), ce qui signifie qu'en principe il doit s'enregistrer dans chaque Etat membre où il compte des clients non assujettis pour y déclarer les TVA dues.
- **De son pays** dans le cas où il réalise des VAD/PS à des particuliers dans d'autres pays de l'UE pour un montant ne dépassant pas 10 000€.

Mini guichet unique ou *MOSS devenu OSS* au 1^{er} juillet 2021



Article 58 quater Code TVA

Rappel

Pour réduire les charges administratives, il est prévu de centraliser les TVA étrangères via un guichet unique appelé MOSS - Mini One Stop Shop devenu OSS – One Stop Shop. **Voir page 33.**

La Directive TVA avait déjà prévu pour les prestataires établis en dehors de l'U.E. pareil régime particulier. Ce mécanisme a été revu en profondeur pour l'appliquer également aux prestataires situés en U.E.

Ainsi, le mini guichet unique ou MOSS devenu OSS signifie que les prestataires de services électroniques réalisant pareils services au profit de clients non assujettis résidants dans d'autres États membres, peuvent remplir toutes leurs obligations TVA dans leur pays.

Notons que ce schéma « OSS » n'est pas obligatoire. Les prestataires restent libres d'appliquer les règles normales au niveau TVA.



Mais qu'entend-t-on par ...

Services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ?



C'est l'article 18§1^{ier}, al.2,14° du CTVA qui définit les services de télécommunications :
« ... les services ayant pour objet la transmission, émission et réception des signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, radio, moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques ... »

Services fournis par voie électronique ?



L'article 18§1^{ier}, al. 2 16° CTVA a transposé l'annexe II de la DTVA qui fournit une liste non exhaustive d'opérations qui sont considérés comme fournis par voie électronique.

« Sont 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 distance.

Lorsque le prestataire de services et le preneur communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que ce service est un service fourni par voie électronique. »

C'est-à-dire :

- fourniture et hébergement de sites informatiques
- maintenance à distance de programmes et équipement
- fournitures de logiciels et mise à jour
- fournitures d'images, de textes, d'informations
- fourniture de musique, de films, jeux
- ...



Lorsque le prestataire de services et le preneur communiquent par courrier électronique, cela n'est pas considéré comme « *service fourni par voie électronique* ».

Une émission de radio ou de TV transmise sur l'Internet et simultanément par ondes hertziennes ou câble et satellite constitue un service de « *radiodiffusion et de télévision* ».

Par contre, si l'émission est diffusée exclusivement sur l'Internet, alors il s'agit d'un « *service fourni par voie électronique* ».

☞ Il n'existe pas encore d'approche unanime quant à la portée de la notion de « services électroniques » dans les différentes EM de l'U.E.. Ainsi, en Belgique, on s'en tient toujours à la définition visée dans la circulaire n°9/2003 dans l'attente de l'adoption d'une position commune au niveau européen.

La Commission européenne plaide pour une interprétation large de la notion de « service électronique ».

Selon elle, 4 conditions doivent être remplies :

- Le service doit être fourni sur internet ou sur un réseau informatique.
- Le service doit être largement automatisé.
- Il ne nécessite qu'une intervention humaine minimale.
- Il ne peut être assuré en l'absence de technologie de l'information.

La portée de la notion de service électronique a déjà été examinée par le Comité TVA (organe de concertation de la Commission européenne) et ce travail continue ... même si on s'accorde à dire que ce segment est en plein développement (de nouveaux services numériques arrivent continuellement sur le marché). Difficile dans ce cas d'arriver à une définition univoque.

Exemple : Livres numériques

La taxation des livres électroniques montre que la TVA n'est pas un impôt simple !

Les faits

Depuis le 1^{er} janvier 2012, le Grand-Duché du Luxembourg et la France appliquaient un taux réduit aux livres électroniques téléchargés depuis un site web. Les deux Etats membres estimaient que, comme les livres électroniques et papier avaient la même fonctionnalité, il n'y avait pas lieu de faire de distinction entre les formats papier numérique et que les deux pouvaient donc bénéficier du taux réduit.

La Commission maintenait par contre que l'extension du bénéfice du taux réduit aux opérations de fourniture de livres par voie de téléchargement était contraire à la directive TVA et a formé un recours contre la République française auprès de la Cour de justice de l'Union européenne. Signalons au passage que la Belgique a soutenu la France et le Grand-Duché du Luxembourg devant la Cour européenne.

La Cour fait remarquer qu'à l'annexe III de la Directive qui détermine à quels biens et services un taux réduit peut être appliqué, il est explicitement fait mention de la « fourniture de livres, sur tous types de support physique ». A cet égard, la Cour fait remarquer que, bien qu'un livre électronique ne puisse être lu qu'à l'aide d'un support physique, tel qu'un ordinateur, ce support n'est pas compris dans la fourniture des livres électroniques. La fourniture de livres électroniques ne relève par conséquent pas du champ d'application de ladite annexe : Les livres électroniques doivent être considérés pour les besoins de la TVA comme des « services fournis par voie électronique », lesquels sont soumis au taux de TVA normal.

Conclusion

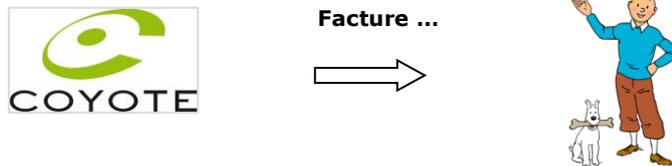
Au 1^{er} juin 2017, le Parlement européen a finalement adopté un texte pour permettre l'application du taux de TVA réduit pour les livres numériques.

Exemples

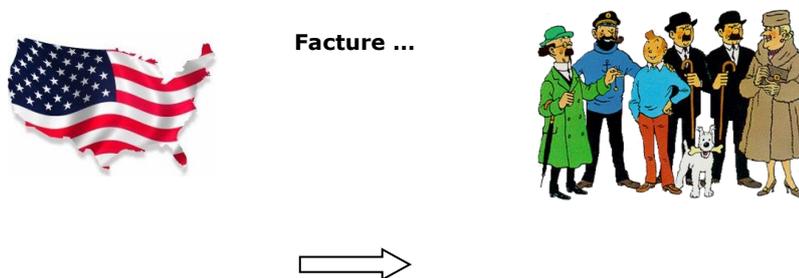
1. *Proximus SA, assujetti en Belgique, facture des communications à des particuliers établis en en Allemagne.*



2. *Coyote System SARL assujetti en France facture le renouvellement de l'abonnement de 48 mois à un assujetti belge.*



3. *Berlitz New Jersey facture un logiciel d'apprentissage des langues à des particuliers belges.*

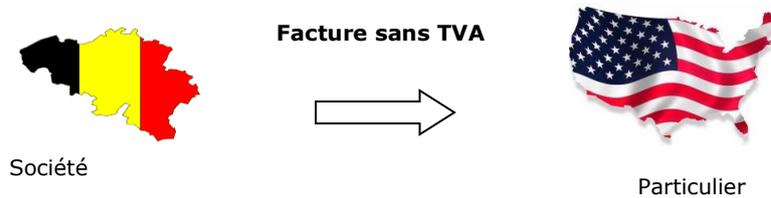


3.4.7. DIVERS SERVICES FOURNIS À UN PRENEUR NON ASSUJETTI ETABLI HORS UE



L'article 59 de la Directive TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2010, prévoit que toute une série de services, lorsqu'ils sont fournis « à une personne non assujettie qui est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle hors de la Communauté » sont localisés à « **l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle** ».

Ceci est transposé à l'article 21bis §2,10° du CTVA.



*Il peut s'agir des prestations d'une entreprise belge à destination d'un client non assujetti aux États-Unis. Dans ce cas, **aucune TVA belge ne sera applicable.***

La règle applicable aux services « B2B » est ici également étendue aux situations « B2C » et ce, afin de rendre plus concurrentiels les prestataires européens.

Exemple

- Un expert-comptable asj en Belgique facture des conseils en matière fiscale à un client américain.

3.4.8. PRESTATIONS DE TRANSPORT

Jusqu'au 31 décembre 1992, les opérations de transport de biens bénéficiaient d'une exemption dans le trafic international, quel que soit le lieu où elles étaient censées se situer pour l'application de la TVA. Cependant, l'abolition des frontières fiscales a remis en cause tout le mécanisme de taxation !

Et avec le VAT Package, des nouvelles règles sont apparues !

Et, en matière de localisation du transport, on distingue plusieurs types de prestations :

- les prestations de transport de passagers ;
- les prestations de transport de biens autres qu'intracommunautaires ;
- les prestations de transport intracommunautaires de biens ;
- les prestations accessoires au transport.

Les modifications enregistrées concernent surtout les transports de biens pour le compte de clients assujettis (situation « *Business to Business* »), qui sont localisées depuis le 1^{er} janvier 2010 **au lieu du preneur**.

🌀 Dans les **relations « B2B »**, les règles de localisation sont identiques pour TOUS les transports de biens.

⇒ Par conséquent, le fait qu'il s'agisse d'un transport national, à l'exportation, à l'importation ou intracommunautaire de biens n'a plus aucune importance puisque la prestation est toujours localisée à l'endroit où ce preneur a établi le siège de son activité économique ! Facile alors ! 😊

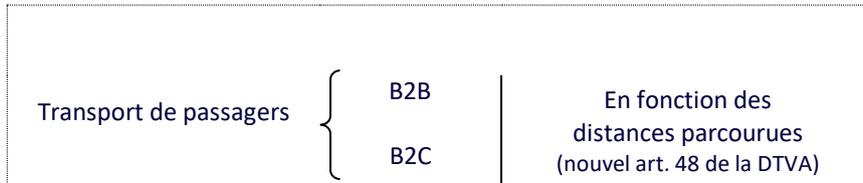
👉 Néanmoins,

SI l'assujetti preneur de services possède un **établissement stable** 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, la prestation de services sera localisée à l'endroit où cet établissement est situé.

« Etablissement stable au bénéfice duquel une prestation de services est effectuée »??

On entend par là un établissement qui présente un degré suffisant de permanence et possède une structure adéquate en termes de moyens humains et techniques qui permettent de recevoir et d'utiliser les services qui lui sont rendus, autrement dit l'établissement doit être capable de recevoir et d'utiliser matériellement les services.

3.4.9. TRANSPORT DE PASSAGERS



B2B	Art. 21	§3,2°
B2C		Bis §2,2°

Que la prestation soit rendue au profit d'un assujetti ou d'un particulier et qu'il s'agisse d'un transport intérieur, intracommunautaire ou extracommunautaire, les prestations de transport de passagers restent localisées à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des **distances parcourues**.

Cette exception existait déjà avant le 1^{er} janvier 2010 et reste donc inchangée.

⇒ Les entreprises autocaristes et les entreprises de chemins de fer continueront, comme par le passé, à « segmenter » les transports dans l'Union européenne et à acquitter les TVA dues correspondantes dans les différents États membres traversés.

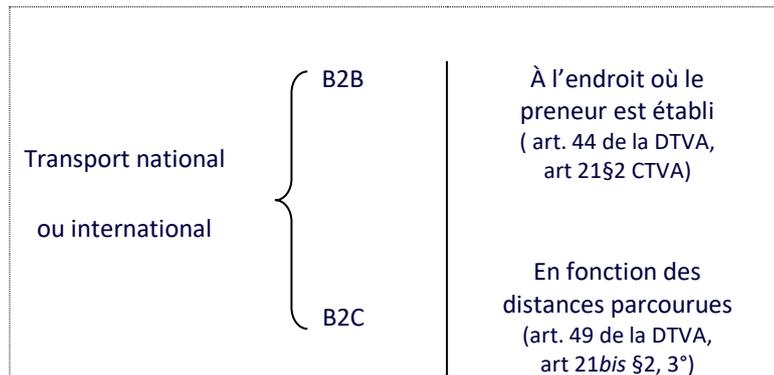
☛ Le transport maritime et le transport aérien international de personnes restent **exemptés** conformément à l'article 41 § 1^{er}, alinéa 1 du Code TVA.

Exemple

Un exploitant de taxis, établi en Belgique, conduit un administrateur de société de Liège à Berlin.



3.4.10. TRANSPORT DE BIENS NON INTRACOMMUNAUTAIRE



On vise ici les transports :

Nationaux	Belgique ⇔ Belgique
Internationaux	Hors UE

Dans le cadre de **relations « B2C »**, la législation TVA prévoit que le lieu des prestations de transport de biens effectuées pour des personnes non assujetties autre que le transport intracommunautaire de biens est « *l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues* ».

Dans les relations entre assujettis (« B2B »), la règle générale de l'article 44 de la Directive TVA localise ces prestations, à l'endroit où le preneur est établi. Art. 21§2. Cependant, l'article 21§4 prévoit, pour certains services, l'instauration de la règle dite « use and enjoyment ».

C'est l'Arrêté royal n°57 qui fixe les règles spécifiques en matière de transport hors UE, il a été modifié au 23/11/2017 pour être en conformité avec l'esprit de la directive TVA qui mentionne que chaque Etat membre de la Communauté peut prendre des mesures visant à éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou des distorsions de concurrence, dans certaines limites.

1. Le transport est réalisé totalement hors UE

Lorsqu'une prestation de transport de biens et les prestations accessoires (chargement, déchargement, manutention des biens, etc) est réalisée totalement en dehors de l'UE, alors la localisation est réputée située en dehors de l'UE.

Exemple

Un transporteur belge transporte des biens de Zurich ⇔ Berne pour un asj belge.

Lieu ? Art. 21§4, 1° et AR 57 : le lieu est réputé situé en Suisse (hors UE)
CAR l'ensemble du trajet est effectué en dehors de la Communauté.
La facture est établie sans la TVA.

2. Le transport est réalisé totalement en Belgique

Lorsqu'une prestation de transport de biens et les prestations accessoires (chargement, déchargement, manutention des biens, etc) est réalisée totalement en Belgique, alors la localisation est réputée située en Belgique.

Exemple

Un transporteur belge transporte des biens de Liège vers Arlon pour un asj suisse.

Lieu ? Art. 21§4, 2° et AR 57 : le lieu est réputé situé en Belgique.

CAR l'ensemble du trajet est effectué en Belgique.

La facture est établie alors avec la TVA belge.

La récupération par le preneur sera réalisée via une demande de restitution en Belgique.

3. Le transport est réalisé en partie en UE et en partie hors UE

Lorsqu'une prestation de transport de biens et les prestations accessoires est réalisée en partie en union européenne et en dehors de l'union, alors la règle de localisation du preneur s'applique (art. 21§2 CTVA) **pour la totalité du trajet** (hors et en UE).

Auparavant, il fallait effectuer une ventilation pour soumettre la partie en UE à la règle du preneur.

Exemple

Un transporteur belge transporte des biens de Zurich ⇔ Berlin pour un asj belge.

Lieu ? Art.21§2 : le lieu est réputé situé en Belgique, endroit du preneur asj.

La facture est établie avec la TVA belge.

Si le preneur est un asj suisse, alors le lieu est réputé se situer en Suisse et la facture établie HTVA.

3.4.11. TRANSPORT INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS



C'est l'article 1 du CTVA qui en donne la définition :

§ 6. Pour l'application du présent Code, on entend par
1° « transport intracommunautaire de biens » : tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de 2 EM différents.
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 2 EM différents »
2° « lieu de départ » le lieu où commence effectivement le transport des biens ;
3° « lieu d'arrivée » le lieu où s'achève effectivement le transport des biens ;

Localisation ?



L'article 50 de la Directive TVA prévoit que « le lieu des prestations de transport intracommunautaire de biens effectuées pour des personnes non assujetties est le **lieu de départ** du transport ». Cette règle est retranscrite dans l'article 21bis § 2, 4° du Code TVA.

⇒ Celle-ci n'est applicable que pour les transports intracommunautaires de biens, c'est-à-dire d'un État membre vers un autre, effectués pour le compte de clients **non assujettis (« B2C »)**.

⇒ Dans le cadre de relations **entre assujettis (« B2B »)**, la règle générale de l'article 44 de la Directive TVA est d'application, de telle sorte que ces prestations sont localisées à l'endroit où le preneur est établi (que ce preneur soit établi à l'intérieur ou en dehors de l'Union européenne).

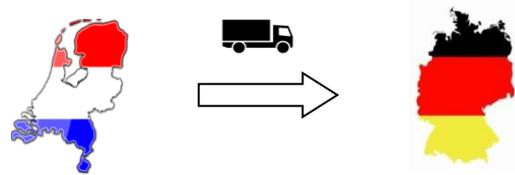
Cette règle s'accompagne d'un report de perception de la TVA dans le chef du preneur assujetti via l'auto-liquidation de la taxe dans sa déclaration périodique si le transporteur n'est pas établi dans l'État membre où est localisée la prestation de transport (article 196 DTVA - cfr. article 51 §2, 1° du CTVA).

Transport intracommunautaire	{	B2B	À l'endroit où le preneur est établi (art. 44 de la DTVA, art. 21 §2)
		B2C	Lieu de départ du transport (art. 50 de la DTVA, art.21 bis §2, 4°

Exemples

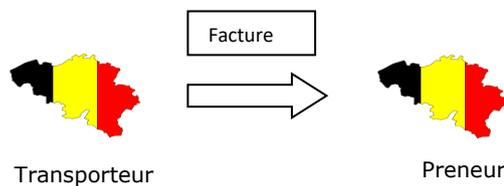
Transport intracommunautaire en B2B

La société d'informatique « Infotech » possédant son siège social à Saint-Vith (Belgique) fait appel au transporteur « Ziegros » situé à Eupen en Belgique, pour le transport de marchandises de Maastricht (Pays-Bas) à Aix-la-Chapelle (Allemagne). Cette prestation de transport coûte 500,00€ hors TVA.



Transport intracommunautaire en B2C

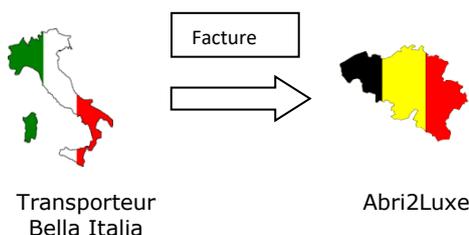
Madame Emma Niaque, non assujettie à la TVA habite dans un petit village non loin de Bastogne (Belgique). Elle charge le transporteur belge « Transportout » d'effectuer le transport de marchandises de Clervaux (Grand-Duché de Luxembourg) à Bastogne (Belgique). Le prix du transport est de 250,00€ HTVA pour une distance de 27 km.



Transport national en B2B

Un assujetti établi en Belgique « Abri2Luxe » charge une entreprise en transport italien « Bella Italia » d'un transport de marchandises de Rome (Italie) à Florence (Italie).

L'entreprise « Bella Italia » ne dispose d'aucun établissement stable en Belgique. Le coût de ce transport est de 1 300,00 € HTVA pour les 285 km séparant les deux villes.



3.4.12. ENTREPOSAGE DE BIENS

L'entreposage de biens est-il considéré comme une prestation de service ou une livraison de biens ? Voici un exemple qui fait la part belle aux mesures de simplification visées par le Paquet TVA.

Jusqu'au 31/12/2009, le stockage de biens était considéré comme un service accessoire au transport et donc taxé en suivant les règles du transport, ce qui signifie qu'en B2B on appliquait la règle générale du preneur.

Au 1/1/2010, le stockage est devenu un service lié à un immeuble et donc taxé à l'endroit où est situé l'immeuble. Cependant, suite à des divergences de vue des différents Etats membres, l'affaire est discutée au sein du Comité TVA (comité consultatif institué par l'article 398 de la DTVA pour favoriser l'application uniforme de la Directive).

Suite à Arrêt Donneley du 27/06/2013 – C 155/12), une mise à disposition d'espaces d'entreposage n'est plus systématiquement liée à l'immeuble. Elle ne doit être localisée en fonction du lieu de l'immeuble qu'à la condition que soit accordée au bénéficiaire un droit d'utilisation expressément déterminé. Ce qui a amené la Décision ET 124 412 dd 2/6/2014 qui prévoit 3 hypothèses :

1. Droit d'utilisation exclusif de l'entreposage

→ Localisation au lieu de l'immeuble

- ▶ Lien suffisamment étroit avec l'immeuble.
- ▶ Conditions :
 - Le droit exclusif perdure toute la durée du contrat
 - Le client a un libre accès à tout moment à ses marchandises
 - L'emplacement exact est prévu au contrat (pas de modification possible sans l'accord du client).

2. Droit d'utilisation non exclusif

→ Localisation selon les règles générales B2B et B2C

- ▶ L'immeuble ne constitue qu'un moyen d'exécution de la prestation.
- ▶ Localisation selon les règles générales en B2B et B2C.
Exemples :
 - Pas de place affectée à l'entreposage
 - Le prestataire décide seul de l'endroit exact du stockage des biens
 - Le preneur n'a pas accès à ses biens

3. Service d'entreposage assorti d'activités complémentaires

→ Localisation selon les règles générales B2B et B2C

- ▶ L'immeuble ne constitue qu'un moyen d'exécution de la prestation.
- ▶ Localisation selon les règles générales en B2B et B2C.
Exemples :
 - Maintien en bon état, emballage, ...
 - Pesage, mesurage, ...
 - Classement, triage, mesurage, expertise, ...

4. LOCATION IMMOBILIERE OPTIONNELLE

C'est la Directive TVA qui permet aux états membres de taxer les locations immobilières en cas d'option. DTVA art. 137§1^{er}, point d.

La Belgique a adopté ce régime optionnel de taxation à la location de biens immobiliers à usage professionnel au **1^{er} janvier 2019** à l'instar de nos voisins européens (Hollande, France, Allemagne et Luxembourg) qui proposent ce régime depuis de nombreuses années déjà.

Objectif de la mesure

- Être concurrentiel par rapport aux pays limitrophes qui accordent déjà l'option en matière de location immobilière ;
- Simplifier la réglementation TVA et éviter des alternatives à l'exemption.

4.1 RÈGLE GÉNÉRALE

La règle de base en matière location de biens immeubles reste l'exemption de TVA (art 44 &3, 2° CTVA), c'est-à-dire la mise à disposition exclusive et passive d'un bien immobilier à un locataire. Ce régime est indépendant des cas de mise à disposition de biens immobiliers dites *actives* (c'est le cas où diverses prestations accompagnent la location comme le nettoyage, etc).

Cependant, il existe bon nombre d'exceptions comme : la mise à disposition d'emplacements pour véhicules, la fourniture de logements meublés, etc.

4.2 NOUVELLE EXCEPTION

La législation a introduit à l'**article 44 § 3 2° d) du CTVA une nouvelle exception à l'exemption générale relative à la location immobilière professionnelle**. Ce régime est optionnel est soumis à plusieurs conditions et conséquences.

L'intérêt du bailleur réside notamment à pouvoir revendiquer le droit à déduction des taxes en amont qui ont grevé la construction, les travaux, etc.

4.3 CONDITIONS DE FOND

L'option pour la taxation de la location immobilière est soumise à 3 conditions de fond :

- 1. La location concerne des bâtiments ou des fractions de bâtiments, y compris le cas échéant le sol y adossé.**

La location peut porter sur :

- La totalité du bâtiment ;
- Mais si le terrain adossé au bâtiment est également loué, l'option s'étant à ce terrain pour éviter que les bailleurs, dans pareils cas, ne doivent exonérer de la TVA une partie du loyer, ce qui entrainerait ceux-ci à devenir des assujettis mixtes ;
- Des fractions de bâtiments : des parties d'immeuble peuvent être données en location avec TVA si elles sont exploitées de manière autonome.

Ceci signifie que ces parties de bâtiments doivent être accessibles depuis l'extérieur dans devoir se rendre dans des espaces utilisés exclusivement à d'autres fins que l'activité économique. Mais il pourrait aussi s'agir d'un bâtiment qui est partiellement utilisé pour l'activité économique et à des fins privées (usage mixte). Dans ce cas, la partie qui accueille l'activité économique peut être donnée en location avec TVA.

Exemple

Un assujetti en personne physique passe en société et donne une partie de l'immeuble d'habitation en location à sa société.

La location pourrait être réalisée avec TVA si toutes les conditions sont remplies et surtout si l'accès à la partie professionnelle est possible de l'extérieur ou via une partie commune (couloir).

2. Le preneur locataire est un assujetti qui utilise l'immeuble exclusivement dans le cadre de son activité économique asj.

On vise ici :

- Les assujettis ordinaires (avec droit à déduction) ;
- Les assujettis sans droit à déduction ;
- Les assujettis mixtes ;
- Les assujettis partiel.

Ainsi, le régime optionnel ne s'applique pas avec les locataires suivants :

- Les particuliers ;
- Les pmna (holdings purs ou autorités publiques sans activité économique) ;
- Les assujettis qui utilisent l'immeuble pour leurs besoins privés ou plus généralement à des fins autres que celles de leur activité économique.

3. L'immeuble doit avoir été construit au plus tôt le 1^{er} octobre 2018.

L'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments (ou parties de bâtiments) pour lesquels la TVA est exigible pour la première fois au plus tôt le 1/10/2018. L'important est la date d'exigibilité des travaux de construction et pas la mise en service de l'immeuble.

On vise les frais de construction matériels proprement dits au sens strict qui se rapportent à l'immeuble (ou parties de l'immeuble) et les services à caractère intellectuel qui précèdent la construction : les frais d'architecte, de géomètre, de coordinateurs de sécurité, etc.)

Attention

Les factures relatives à la construction émises avant le 1/10/2018 ne permettent pas la déductibilité de la TVA. Et le fait qu'une note de crédit soit émise après cette date pour annuler une facture délivrée avant le 1^{er} octobre 2018 pourrait être considérée comme une pratique abusive.

Bâtiments qui deviennent neufs

L'option vise aussi les travaux de transformation d'un immeuble considéré comme neuf aux fins de la TVA.

En effet, un bâtiment qui subit une transformation radicale dans ses éléments essentiels (dans sa nature, sa structure) peut être considéré pour la TVA comme neuf peu importe le coût des travaux .

On vise également les frais liés aux travaux immobiliers effectués au bâtiment ou parties de bâtiment dont le coût hors TVA atteint au moins 60% de la valeur vénale.

Remarque

Les bâtiments à usage résidentiel sont exclus de l'option et restent donc exonérés de la TVA sur base de l'art. 44, &3, 2°.

Attention, la location d'immeubles résidentiels comme les maisons de repos pour personnes âgées, les bâtiments scolaires n'est pas exclue de l'option. D'ailleurs, dans ce cas, le taux de TVA applicable pourra relever d'un taux réduit (12% pour les maisons de repos et 6% pour les bâtiments scolaires).

4.4 CONDITIONS DE FORME : DÉCLARATION PRO FISCO

L'option pour la taxation doit être exercée conjointement par le loueur et le preneur.

→ Il est admis qu'une déclaration spécifique pro fisco dans le contrat de bail, confirmant la volonté des parties d'exercer l'option, suffira à démontrer à l'Administration que l'option a bel et bien été exercée conjointement.

L'option vaut pour toute la durée du contrat de location.

AR n°10 du 7/11/2019 art. 7quater.

Si le loueur et le preneur concluent un nouveau contrat de location, ceux-ci auront à nouveau la liberté d'exercer ou non l'option pour la taxation.

4.5 BASE D'IMPOSITION

La TVA s'applique en principe sur la *contrepartie effective*, soit sur le montant du loyer réclamé, augmenté, le cas échéant des frais mis à charge du preneur (art. 26 CTVA).

Toutefois, la base d'imposition consiste en la valeur normale (art. 32 CTVA), c'est-à-dire la valeur du marché pour une location dans des conditions similaires si :

- La contrepartie est inférieure à la valeur normale ;
- Le preneur ne dispose pas d'un droit à déduction intégral de la TVA ;
- Le preneur est lié avec le loueur sur base d'une liste limitative de liens personnels, financiers ou organisationnels.

Tout ceci pour éviter que certains bailleurs accordent de loyers très bas notamment dans le cas de sociétés liées.

En principe, le taux de TVA de 21% s'applique aux locations immobilières soumises à la taxation optionnelle. Sous certaines conditions, les taux de 6% ou 12% pourraient être d'application (voir les tableaux A et B de l'AR n°20 du 20/07/1970).

Modification en cours de bail

Quid si le bâtiment n'est plus utilisé comme convenu ?

L'option cessera d'avoir effet de plein droit si les conditions pour la taxation optionnelle ne sont plus remplies. La location ne pourra plus être soumise à la VA pour l'année et les TVA déduites antérieurement par le bailleur devront faire l'objet d'une correction appelée révision (voir partie 4).

4.6 ENTREPOSAGE DE BIENS

Des bâtiments ou fractions de bâtiments sont dorénavant considérés comme emplacements utilisés pour l'entreposage de biens s'ils sont utilisés pour au moins 50% à cet effet.

Pour déterminer ces 50%, on tient compte de la superficie ou du volume occupé selon le critère le plus approprié en fonction des circonstances.

En outre, la partie de l'emplacement qui n'est pas utilisée pour l'entreposage de biens ne peut être utilisée comme espace de vente pour plus de 10% de l'emplacement total.

En B2B, les emplacements pour entreposage de biens peuvent être soumis à la taxation optionnelle.

En B2C, en revanche, la taxation reste obligatoire.

4.7 LOCATION DE COURTE DURÉE

Ce qui change au 1^{er} janvier 2019, c'est la taxation obligatoire de la mise à disposition, autrement qu'à des fins de logement, des immeubles par nature pour une période inférieure à 6 mois.

On vise ici :

- La location d'espaces utilisés pour l'entreposage de biens ;
- Les locations de salles de
 - o congrès,
 - o réunion,
 - o séminaires,
 - o fêtes
 - o et les espaces de foires et d'expositions.

Cette mesure a été introduite pour éviter les discussions traditionnelles avec l'administration sur la question d'une mise à disposition passive (en principe exonérée) ou active (avec fourniture de services et donc en principe soumise à TVA).

Les exemptions qui restent

Il existe toujours 4 exceptions à l'assujettissement :

- La location de biens immeubles d'habitation ;
- La location à des personnes physiques qui utilisent ces biens à des fins privées ;
- La mise à disposition à des organisations sans but de lucre ;
- La location à certains organismes dont les activités socioculturelles sont visées à l'article 44 §2 du CTVA.

4.8 FOURNITURE DE LOGEMENTS MEUBLÉS

A dater du 1^{er} juillet 2022, la taxation de la location de logements meublés est modifiée. La location à LT est exonérée de TVA et seules les locations pour une durée de moins de 3 mois doivent encore facturer la TVA. Les *établissements ayant une fonction similaire* relèvent également de la TVA dès qu'ils fournissent des services connexes à l'hébergement. Voyons cela d'un peu plus près !

4.8.1. PRINCIPE

La location de biens immeubles par nature est exemptée de la TVA selon l'article 44, §3, 2° du CTVA. Cependant, de nombreuses exceptions dérogent à ce principe telle que la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants.

Désormais, au 1^{er} juillet 2022, pour la fourniture de logements meublés, 2 critères permettent de réaliser la distinction entre une prestation exemptée ou taxée :

Critères	Quantitatif	Durée < 3 mois
	Qualitatif	Services connexes*

* Services connexes

Il s'agit de services qui sont habituellement fournis par les hôtels / motels. On entend par là

- Assurer une réception physique
- Mettre le linge de maison à disposition au moins une fois par semaine
- Fournir quotidiennement le petit déjeuner.

Dès lors, ce critère est important pour la taxation d'un établissement ayant une fonction similaire à un hôtel.

4.8.2. APPLICATION DES CRITÈRES

Le critère de la durée de la mise à disposition du logement meublé constitue le critère principal.

Ainsi, la taxation est d'application dès que la location ne dépasse pas 3 mois, à contrario, une location à long terme (> ou = à 3 mois) est exemptée de TVA.

Cas 1

Si le délai de trois mois est dépassé à la suite de la conclusion de plusieurs contrats successifs, le contrat au cours duquel le délai est dépassé ne sera plus taxé et il n'y aura pas d'effet rétroactif pour les contrats précédents (pour autant qu'il ne soit pas question de fraude).

Cas 2

Un établissement hôtelier qui habituellement loue des chambres à court terme, met exceptionnellement une chambre à disposition d'un client pour une durée de 100 jours (long terme), la location de ce contrat se fera en exemption de la TVA.

Cas 3

Un exploitant de chambres meublées pour étudiants, qui habituellement met des chambres à disposition pour une longue durée, met pour une durée de 4 semaines, une chambre à disposition d'un étudiant qui séjourne temporairement dans notre pays, cette location reste exemptée de la taxe.

Le critère des services connexes repris ci-dessus vaut pour *les établissements ayant une fonction similaire à celle d'un hôtel ou motel*. Donc, si la durée du séjour ne dépasse pas 3 mois et si l'exploitant ne fournit aucun des services connexes mentionnés cette mise à disposition de logements est exemptée de TVA.

Cas 4

Une location dite *passive*, comme la location d'un appartement à la mer à l'occasion de laquelle le bureau de location se borne à remettre les clés à l'arrivée des visiteurs, rien n'est modifié : l'exemption est toujours d'application.

Cas 5

Une personne met en location une maison de vacances meublée pour une semaine et à l'arrivée, les locataires reçoivent le linge de maison, dans ce cas, le critère qualitatif du linge de maison est rempli et vu que la location < 3 mois, la location est soumise à la TVA.



Pour ne pas être assujéti à la TVA, il "suffit" de **ne pas proposer de prestations de services** (petit-déjeuner, ménage quotidien, linge de lit...). Il faut alors indiquer expressément dans son contrat de location qu'il n'y a pas de prestations de services.



Les propriétaires qui louent leur bien via des plateformes détenant l'agrément d'économie collaborative (ce qui n'est pas le cas de AirBNB) sont exonérés de TVA si les revenus annuels de cette location s'élèvent à maximum 6.340 euros.

4.8.3. TABLEAU RÉCAPITULATIF

Hôtels, motels		Etablissement ayant une fonction similaire		
Durée du séjour				
< 3 mois	≥ 3 mois	< 3 mois		≥ 3 mois
Avec TVA	Sans TVA	Avec service	Sans service	Sans TVA
		Avec TVA	Sans TVA	

PARTIE 3 – ETUDES DE CAS SUR LES OPERATIONS INTRACOM – LB/PS

 Pour vous exercer, voici une série d'opérations. Pour chacune d'entre elles, veillez à préciser les références légales complètes, donner les grilles de la déclaration chez le Belge si celui-ci est un assujetti et motiver vos réponses par un commentaire.

Cas n°1

Le 15/01, un assujetti belge achète des marchandises à un fabricant hollandais.

Ce dernier assure le transport vers le domicile de l'acheteur belge.

Prix de la transaction (transport compris) : 27 500 EUR.

Les marchandises sont transportées et livrées le 25/02.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du vendeur
Formalités de l'acheteur belge



Cas n°2

Le 06/02, Herr Martens résident en Allemagne achète en Belgique une voiture : 30 000 €. Il assure lui-même le transport.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du vendeur belge
Formalités de l'acheteur allemand



Cas n°3

Des particuliers belges achètent des biens en ligne et se les font livrer par le fournisseur. Deux hypothèses sont envisagées :

▶ La société française réalise des ventes à distances intracommunautaires à des particuliers pour plus de 10 000€/an.

▶ La société française ne réalise que des VAD intracommunautaires à des particuliers qu'exceptionnellement (ch. d'affaires inférieur à 10 000€).

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du vendeur
Formalités de l'acheteur belge



Cas n°4

La société belge Nomacorc, fabricant de bouchons, reçoit une facture d'une société luxembourgeoise qui a réalisé une étude de marché en Asie. La facture s'élève à 2 750 €.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du vendeur
Formalités de l'acheteur belge

**Cas n°5**

Le 05/12, le restaurant étoilé d'Arabelle Meirlaen envoie des nappes ainsi que les vestes de travail des cuisiniers et serveurs dans un lavoir spécialisé en Hollande. La marchandise revient par camion 5 jours plus tard, date à laquelle la facture est établie pour un montant de 850 €.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du restaurant belge

**Cas n°6**

La commune de Stavelot achète le 20/01 des fleurs à un horticulteur hollandais pour 50 000 EUR. Le vendeur livre la marchandise à la commune le 15/02 et remet la facture à ce moment.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du vendeur
Formalités de l'acheteur belge

**Cas n° 7**

Le 01/09, un assujetti belge vend « au comptoir » 12000 m2 de revêtement de sol à un hôpital de Caen, celui-ci réalise sa première AIC.

La facture est délivrée le 18/10 pour 77 500 EUR.

C'est à cette date qu'un transporteur de l'hôpital prend possession de la marchandise.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du vendeur belge
Formalités de l'acheteur français

**Cas n°8**

Le 29/12, la société Ecobati reçoit la facture du transporteur PRONTO, identifié en Italie, pour le transport Bruxelles/Milan d'un lot de marchandises : 250 €.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du Belge



Cas n°9

Le 28/02, la margarinerie Aigremont reçoit une facture d'AVIS pour la location d'une voiture en Allemagne, le directeur de production y a visité des clients pendant 15 jours. Prix : 850€.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités de la margarinerie

**Cas n°10**

Le 01/03, la rénovation du hall d'entrée du bâtiment de l'entreprise Joskin vient d'être terminée. La facture de l'entrepreneur français (non identifié en Belgique) mentionne un prix de 15 000 €.

Nature de l'opération et bref commentaire
Localisation
Redevable
Formalités du Belge



PARTIE 4 - TECHNIQUES DE RECTIFICATION DES DEDUCTIONS

1. DROIT A DEDUCTION

1.1 DANS LE CODE

Le mécanisme de la déduction est une caractéristique du système TVA. Ainsi, l'assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable, les taxes qui ont grevé les biens qui lui ont été délivrés et les services qui leur ont été fournis, dans la mesure où il les utilise pour des opérations taxées (ou éventuellement exonérées). Cette déduction est immédiate : on ne doit pas attendre d'avoir revendu ou utilisé les biens et services acquis !

C'est l'art. 45 CTVA qui fixe les règles de déduction : le principe de base ... et les exceptions !! Cependant, ce principe n'était pas très apprécié par les Etats membres de l'U.E. Le législateur européen considère d'ailleurs que ce type de déduction crée un avantage en termes de trésorerie dans le chef des assujettis et particulièrement au niveau des biens immeubles.

Petit à petit, l'idée d'une *déduction liée à la proportion de l'usage professionnel* a fait son chemin ! Et un nouvel article, le 168bis de la DTVA, a été introduit. Le paragraphe 1^{er} vise les biens immeubles faisant partie du patrimoine de l'assujetti et le paragraphe 2 laisse aux Etats membres la possibilité d'appliquer le principe à la TVA sur les dépenses liées à d'autres biens faisant partie du patrimoine de l'entreprise.

L'article 45 §1^{er}, quinquies stipule que la déduction de la **TVA sur les biens d'investissement se base non plus sur l'affectation du bien mais sur son utilisation professionnelle !**



Art. 45§1^{er} quinquies CTVA :

« En ce qui concerne les **biens** immeubles par nature et les autres biens d'investissement et services sujets à révision en vertu de l'article 48, § 2 **qui font partie du patrimoine de l'entreprise de l'assujetti et qui sont utilisés à la fois pour les besoins de son activité économique et pour ses besoins privés ou pour les besoins privés de son personnel ou, plus généralement à des fins étrangères à son activité économique, l'assujetti ne peut déduire la taxe grevant les biens et les services afférents à ces biens qu'à concurrence de leur utilisation pour les besoins de son activité économique.** »



En bref, sont visés :

- les biens (meubles ou immeubles) investis,
- utilisés fins prof. et privé,
- déduction limitée à l'utilisation professionnelle.

Ainsi, l'utilisation privée ne donne plus lieu à un « service assimilé » art. 19§1^{er} avec comme conséquence que l'ATN n'est plus soumis à la TVA. (Nous verrons ce point plus loin)



Art19§1^{er} CTVA :

« Est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'utilisation d'un bien autre qu'un bien visé à l'article 45, § 1^{er} quinquies affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe. »

Circulaire AGFisc 36/2015 du 23/11/2015 (Décision ET 119 650)

Cependant, si cela paraît évident en théorie, dans la pratique, cela a suscité beaucoup de remous et d'interrogations lors de la mise en place. L'Administration a dû mettre en place un régime transitoire pendant lequel elle a tenté d'expliquer le nouveau régime via une Décision Administrative et de nombreux addendum. Ainsi, la première Décision ET 119 650 parue le 20/10/2011 a fait l'objet de plusieurs modifications. Désormais, le régime est applicable au 1/1/2013. Elle a été remplacée par la circulaire AGFisc 36 en 2015.

⇒ On retiendra donc, qu'en matière TVA, le droit à déduction d'un bien d'investissement est déterminé d'une part par la partie affectée au patrimoine professionnel de l'assujetti et, d'autre part, par l'utilisation qui en est faite par l'assujetti.

La notion d'*affectation* ne doit pas être confondue avec la notion d'*utilisation*.

L'affectation est le fait d'intégrer un bien dans la patrimoine de l'assujetti. Le bien doit être acquis par un assujetti agissant en tant que tel pour les besoins de son activité économique. Ce fait est apprécié en fonction du montant repris dans la grille 83 de la déclaration TVA et n'est analysé qu'une seule fois (lors de l'acquisition).

Pour un assujetti personne morale, l'affectation ne peut être que totale.

Un assujetti personne physique dispose d'une liberté d'affectation.

L'utilisation du bien dans le cadre de l'activité économique permet de déterminer, quant à lui, le droit à déduction initial et ensuite les régularisations à effectuer le cas échéant.

La déduction s'opère donc en 2 temps :

1. Estimation de l'utilisation professionnelle lors de l'acquisition
2. Correction en fonction de l'utilisation effective

1.2 PREUVES DE L'UTILISATION PROFESSIONNELLE

L'administration a mis au point 4 méthodes et un forfait pour prouver l'utilisation professionnelle quand un bien d'investissement est utilisé de façon mixte.

La détermination définitive de l'utilisation d'un moyen de transport doit en principe s'appuyer sur des éléments probants.

Il est prévu 2 méthodes tenant compte de l'utilisation de chaque véhicule considéré individuellement (méthodes 1 et 2). Les méthodes 3 et 4 consistent en un forfait.

1.2.1. KMS RESPECTIFS RÉELS

En choisissant cette méthode, les entreprises doivent tenir une *comptabilité du nombre réels* de kms dans un registre des trajets professionnels par saisie manuelle ou automatisée qui reprend par jour les déplacements professionnels et ceci pour chaque moyen de transport.

Il s'agit de conserver les données suivantes :

- date du trajet
- adresse de départ et d'arrivée
- kilomètres parcourus par trajet
- total des kms par jour

→ **% prof** = km prof./ DT (arrondi à l'unité supérieure)

👉 pour la déduction TVA, le résultat ne peut dépasser 50% pour les voitures.

→ on établit ainsi l'utilisation professionnelle effective pour l'année N et elle servira comme estimation de l'utilisation professionnelle pour N+1.

→ registre journalier

→ par véhicule individuellement

1.2.2. SEMI FORFAIT

A titre de simplification, cette méthode permise par l'Administration se base plutôt sur les km privés et par voiture.

→ kms privés/an =
$$\frac{\text{km D/T} \times 2 \times 200 + 6000 \text{ km} \times 100}{\text{Distance totale}}$$

Avec :

« Distance Totale » : distance réelle parcourue au cours d'une année civile cfr compteur km.

« D/T » = distance réelle du domicile au lieu de travail en km.

« 200 » = nombre forfaitaire de jours de travail par an. Il tient compte aussi des jours de vacances, maladies, jours de télétravail etc... . Donc, le nombre effectif de trajets D/T parcourus est sans incidence. Si le domicile coïncide avec le lieu de travail, ce paramètre = 0.

« 6000 » = déplacements privés supplémentaires forfaitaires.

Conditions :

- l'utilisateur du véhicule est fixe
- un seul véhicule par utilisateur

Ces méthodes 1 et 2 sont choisies pour l'année civile en cours et par véhicule individuellement, ce qui signifie que l'assujetti peut opter chaque année pour l'une ou l'autre méthode et ne peut être changé en cours d'année.

✂ Simplification : pourcentage moyen global

L'Administration accepte (ce n'est pas une obligation) qu'un % moyen global de déduction soit fixé pour tous les véhicules de même nature (voitures, camionnettes fiscales, mono volumes, ...).

Comment ?

- 1) Fixation pour chaque véhicule du % professionnel selon la 1^{ère} ou 2^{ème} méthode (éventuellement limité à 50%).
- 2) Calcul de la moyenne de ces %.
- 3) Obtention du % moyen global de déduction pour ces véhicules (arrondi à l'unité supérieure).
- 4) **Calcul à nouveau chaque année du nouveau % moyen global de déduction.**

Exemple

En N, une entreprise achète 5 voitures et 2 camionnettes.

Nature du véhicule	Méthode	% Professionnel	% Déduction
Voiture A	1	38,70%	38,70%
Voiture B	1	69,72%	50,00%
Voiture C	2	55,24%	50,00%
Voiture D	2	25,25%	25,25%
Voiture E	2	23,19%	23,19%
% moyen de déduction			37,43%
Camionnette F	1	81,15%	81,15%
Camionnette G	1	47,75%	47,75%
% moyen de déduction			64,45%

Le % moyen global de déduction (arrondi) est de **38%** pour les voitures et **65%** pour les camionnettes. Ces % valent comme estimation pour l'année N+1 et une révision de la déduction de N devra être effectuée début N+1.

1.2.3. FORFAIT GÉNÉRAL

L'application des méthodes 1 et 2 représente une charge administrative importante, ainsi, à titre d'essai, l'Administration a prévu une limitation forfaitaire de 35% à appliquer à tous les véhicules. On ne peut donc combiner cette méthode 3 avec une autre méthode et elle doit s'appliquer à tous les véhicules pour une période de 4 années civiles au moins.

- 35%
- définitif et non révisable
- à appliquer au moins durant 4 années civiles

👉 Notons que la déduction ne peut malgré tout dépasser 50%. Art.45§2.

1.2.4. FORFAIT GÉNÉRAL POUR CAMIONNETTES FISCALES

Il existe également un régime distinct permettant de déterminer l'utilisation professionnelle des *camionnettes fiscales* dont la définition est reprise depuis le 17/07/2016 dans le CTVA à l'article 45§2, al. 3. :

- les véhicules type pick-up avec cabine unique ou cabine double réservée aux passagers indépendante du plateau de chargement ;
- les véhicules type fourgonnette avec une seule rangée de sièges ;
- les véhicules type fourgonnette avec deux rangées de sièges.

👉 Fourgonnette ?

Il s'agit de véhicules qui doivent être formés simultanément d'une **espace réservé aux passagers** (c'est-à-dire une place pour le conducteur et 2 ou 6 places max. pour les autres passagers) **et** d'un **espace de chargement** séparé, dont la distance entre la cloison de séparation située derrière la dernière rangée de sièges et le bord arrière de l'espace de chargement atteint au moins 50% de la longueur de l'empattement (= distance entre les essieux).

En matière TVA, on se base sur un forfait de 85%, en cas d'utilisation mixte, qui peut être appliqué aux camionnettes (masse maximale autorisée < 3500kg) utilisées de façon prépondérante (c'est-à-dire au moins 50% des déplacements professionnels) pour transporter des biens dans le cadre de l'activité économique.

On parle de *méthode 4-85%*

Ainsi, on tiendra compte de l'ensemble des circonstances dans lesquelles l'activité économique est exercée, spécialement :

- le fait de transporter des choses doit être un élément caractéristique de la nature de l'activité ;
- le type de camionnette : plateau de chargement ouvert, espace de rangement séparé... ;
- l'utilisateur du véhicule (sa fonction, ses tâches).

► Si les conditions ne sont pas satisfaites, alors le forfait de 85% ne peut s'appliquer !

Cependant, pour les camionnettes qui ne répondent pas aux conditions ci-avant, l'utilisation professionnelle doit être déterminée par le forfait de 35% (méthode 4-35%)!

Exemple

Une esthéticienne indépendante utilise un véhicule de type pick-up pour se rendre chez ses clients une fois par semaine.

→ Dans ce cas, le transport de choses n'est pas un élément caractéristique de son activité, le forfait de 85% n'est pas applicable !

1.2.5. VÉHICULES VISÉS

Les méthodes ci-dessus concernent les véhicules destinés au transport par route de personnes et ou de marchandises achetés ou pris en location, c'est-à-dire :

- Voitures et voitures *breaks* et mono volumes
- Camionnettes fiscales et motos

Les véhicules techniquement destinés à un usage professionnel exclusif ne sont, quant à eux, pas visés par les méthodes, la TVA est alors déductible totalement. Il s'agit des véhicules visés à l'article 45§2, al.2 a) à k) du CTVA.

Principalement, sont concernés les :

- camions (>3500 kg)
- autobus et autocars
- ambulances, fourgons cellulaires, corbillards

De plus, on retiendra que les méthodes ne sont pas applicables au moyens de transport utilisés exclusivement à des fins professionnelles : ex : certains véhicules agricoles, véhicules utilisés exclusivement pour la visite de chantiers.

D'ailleurs, on ne tiendra pas compte d'un usage *insignifiant* (occasionnel ou fortuit) à des fins étrangères à l'activité économique. C'est une question de fait qui sera analysée par l'Administration au cas par cas !

Exemples

- Un employé utilise un véhicule personnel pour se rendre au siège de l'entreprise et utilise une voiture de société uniquement dans le cadre de l'activité économique ;
- Utilisation professionnelle exclusive est très vraisemblable : par ex. une camionnette fiscale de type pick-up chargée de matériaux et d'outillage.

1.2.6. ENCORE QUELQUES PRECISIONS

Les éléments ci-après sont issus de la Circ. AGFisc 36/2015 (Directive ET 119 650/4 du 9/9/2013) .

Trajet Do/LT

L'utilisation privée d'un moyen de transport couvre aussi le trajet domicile-lieu de travail de l'assujetti ou de tout autre utilisateur.

Il doit être défini en matière TVA comme *le trajet que l'utilisateur d'un moyen de transport effectue pour se rendre de son domicile à son lieu de travail (ex. : un employé).*

Lorsque le déplacement depuis ou vers un lieu de travail se déroule à partir d'un lieu autre que le domicile, ce lieu de résidence doit servir de référence pour la détermination du trajet domicile-lieu de travail.

Exemple

Une société établie à Liège met une voiture à la disposition d'un membre du personnel résidant à Anvers avec sa famille. Afin de limiter les déplacements journaliers depuis et vers son lieu de travail (la distance Anvers-Liège s'élève à 130 km), le membre du personnel loue un studio à Tirlemont où il séjourne du lundi au vendredi (la distance Tirlemont-Liège s'élève à 60 km).

*Lors de la détermination de la distance domicile-lieu de travail, il doit bien entendu être tenu compte, selon la **méthode 1**, du déplacement réel depuis Anvers le lundi matin et vers Anvers le vendredi soir.*

*En ce qui concerne la **méthode 2**, le paramètre " Distance domicile-lieu de travail" est évalué comme suit : Distance domicile-lieu de travail = 130 km x 2/10 + 60 km x 8/10 = 74 km*

Seul le siège social de l'assujetti ou **l'un de ses établissements** (une succursale) est pris en considération, en ce qui concerne l'application de la TVA, en tant que lieu de travail ou en tant que lieu où l'activité économique est exercée, ou à partir duquel elle est exercée.

→ Un chantier, l'adresse d'un client ou d'un fournisseur, etc., ne sont pas considérés comme un lieu de travail ou comme l'endroit où l'activité économique est exercée, ou à partir duquel elle est exercée.

Plusieurs situations particulières peuvent se présenter :

1. Secteur de la construction : il est courant que les travailleurs se rendent de leur domicile vers un point de ralliement situé au siège social (ou auprès d'une succursale de l'assujetti) où ils se rassemblent avant de prendre la route ensemble vers un chantier spécifique.

→ Pour l'application du présent régime, ce point de ralliement doit être considéré comme le lieu de travail et le trajet parcouru depuis le point de ralliement jusqu'au chantier doit être considéré comme un trajet professionnel.

Dans le cas où le trajet du domicile vers le point de ralliement est parcouru au moyen d'un véhicule mis à la disposition de son personnel par l'assujetti, la distance parcourue entre le domicile et le point de ralliement (le siège social ou une succursale de l'assujetti) est considérée comme un déplacement entre le domicile et le lieu de travail.

Cependant, lorsque les travailleurs se rendent de leur domicile vers un point de ralliement qui se situe en un autre lieu que celui où se trouve le siège social (ou une succursale), à la suite de quoi ils prennent ensemble la route vers un chantier spécifique, l'intégralité du trajet est considérée comme un déplacement professionnel.

2. Lorsqu'un travailleur se rend de son domicile vers un point de ralliement afin d'y prendre en charge ses collègues dans sa voiture (de covoiturage) et de poursuivre ensemble la route vers leur lieu de travail (le siège social ou une succursale de l'assujetti), l'intégralité du trajet parcouru par ce travailleur est considérée comme un trajet domicile-lieu de travail.

Méthode 2 : le semi forfait

- La détermination forfaitaire du nombre de jours de travail prestés par année civile (200) reste inchangée. Ce facteur tient déjà compte des jours de vacances, des jours de maladie, des jours de télétravail, du travail à temps partiel, etc.

Exemple

Une personne dispose d'une voiture qu'elle utilise tant à des fins professionnelles que privées. En 2018, elle prend un congé sans solde au mois d'août.

Le facteur 200 n'est pas réduit. L'utilisation exclusivement privée du moyen de transport au mois d'août n'influence pas davantage l'utilisation privée non liée au trajet domicile-lieu de travail forfaitairement déterminée par année civile (6.000 km).

- Le nombre effectif de trajets domicile-lieu de travail parcourus avec le véhicule est également sans incidence.

Exemple

Un employé résidant à Alost se rend en général directement chez les clients depuis son domicile. Habituellement, il travaille 2 jours par semaine (92 jours au cours de 2013) dans son bureau au siège social de Wavre (la distance Alost-Wavre s'é lève à 64 km).

Le bureau de Wavre est considéré comme le lieu de travail de l'employé.

L'assujetti (employeur) qui opte pour l'application de la méthode 2, doit tenir compte, pour la détermination de l'usage professionnel du véhicule par l'employé, d'une « Distance domicile-lieu de travail » = 64 km.

La circonstance que le trajet n'a été parcouru que 92 jours au cours de l'année 2013 n'a bien entendu pas pour conséquence que le paramètre 200 du forfait puisse être diminué.

- Lorsque le domicile (ou la résidence) coïncide avec le lieu de travail, le lieu où est exercée l'activité économique ou à partir duquel elle est exercée, le paramètre "Distance domicile-lieu de travail" a une valeur de "0".

Exemple

Un représentant de commerce indépendant réside à Durbuy. Il a établi le siège de son activité économique à cette adresse, à partir de laquelle il effectue tous ses déplacements professionnels.

Etant donné que le domicile coïncide avec le lieu à partir duquel est exercée l'activité économique, le paramètre " Distance domicile-lieu de travail" a une valeur de "0".

- La formule doit cependant être adaptée si, au cours d'une année civile, un changement survient dans l'utilisation du véhicule automobile.

C'est le cas lorsqu'un assujetti met le moyen de transport en service au cours d'une année civile : les paramètres " 200" et "6.000 km" doivent alors être diminués en conséquence.

Exemples**1. Une société achète une Audi utilisée gratuitement pour les besoins privés du gérant**

Prix achat HTVA	40 000,00
TVA	8 400,00
Affectation prof	100%
Utilisation prof (cfr méthodes)	37%
Total km	30 000
Km prof	11 000
Utilisation privée gérant	63%

2. Une société achète une Audi utilisée gratuitement pour les besoins privés du gérant

Prix achat HTVA	20 000,00
TVA	4 200,00
Affectation prof	100%
Utilisation prof	76%
Total km	30 000
Km prof	22 600
Utilisation privée gérant	24%

1.3 DÉDUCTIBILITÉ TVA LORS ACHAT AUTRE BIEN

1.3.1. ACHAT D'UN BIEN MEUBLE

En ce qui concerne les biens meubles autres que les moyens de transport : GSM, ordinateur portable, tablette, ...) qui sont utilisés tant pour l'activité économique qu'à d'autres fins, la proportion entre l'utilisation privée et professionnelle doit également être fixée en vue de déterminer le droit à déduction.

Tout comme pour les voitures, il convient de procéder en 2 étapes (estimation puis correction). A titre d'essai, un forfait général d'usage professionnel est prévu par l'Administration.

Le forfait est fixé à 75%, ainsi, 25% de la TVA ne pourra être déduite. Il faut s'avoir que ce forfait n'est pas obligatoire....

1.3.2. ACHAT D'UN BIEN IMMEUBLE

Le rapport d'utilisation prof/privé doit être établi sur base de circonstances de fait et sous le contrôle de l'administration.

Il n'y a donc pas de forfait prévu !

1.4 DÉDUCTION DE LA TVA DANS LES CHÂÎNES D'OPÉRATIONS FRAUDULEUSES

Notons que l'assujetti ne peut porter en déduction la TVA qu'il a acquittée si l'opération sur laquelle son droit à déduction est basé constitue une pratique abusive !

On fait référence ici aux **carrousels TVA** !

1.4.1. PRINCIPE FRAUDE CARROUSEL

La fraude dite « carrousel » est un système de fraude à la TVA sophistiqué qui est apparu dans le courant des années 1970 dans les mouvements de marchandises au sein du *Benelux* où la simplification des formalités douanières à l'importation et à l'exportation facilitait sa mise en application.

Mais il s'est développé dans l'ensemble de l'Union européenne à partir de 1993 lorsque le traité de Maastricht a supprimé les frontières fiscales et, de ce fait, les contrôles douaniers qui y étaient associés aux frontières internes de la Communauté.

*Ce système de fraude fiscale consiste à détourner une TVA encaissée qui ne sera jamais acquittée au Trésor par un mécanisme de facturation fictive d'achats et de ventes de biens, et ceci dans le but d'encaisser cette TVA.*⁶

Le fraudeur s'appuie sur le principe même du fonctionnement de la TVA (restitution par l'Etat de la TVA financée en amont par l'assujetti) mais également sur les spécificités du régime intracommunautaire !

Carrousel ?

Le terme fait référence aux manèges des fêtes foraines où les mobiles tournent sans cesse en rond... tout comme les biens qui effectuent plusieurs fois le parcours dans le système.

⁶ Spreutels, J., « La Cellule de traitements des informations financières et la prévention du blanchiment de capitaux en Belgique », 2003, p.239

1.4.2. DROIT À DÉDUCTION

Dans notre pays, tout comme dans la plupart des pays de l'Union Européenne, on dispose de différentes organisations ou cellules spécifiques de lutte contre la fraude.

On peut citer :

- Les offices de contrôle classiques
- Les centres de contrôle de l'Administration de la fiscalité
- L'Administration générale de lutte contre la fraude fiscale
- L'office central de lutte contre la délinquance économique
- La Cellule de Traitement des informations financières
- ...

Le Code TVA reprend également des « outils » de lutte contre la fraude. Il faut donc savoir que si une opération effectuée par un assujetti aux seules fins d'en tirer un avantage fiscal constitue néanmoins une LB ou une PS, elle est donc bien soumise à la TVA !

Par contre, l'assujetti ne peut porter en déduction la TVA qu'il a acquittée si l'opération sur laquelle son droit à déduction est basé constitue une pratique abusive !

Article 79, §2, al. 1^{ier}, du CTVA

Dès le 01/01/2007, suite aux mesures anti-fraude introduites par la Loi programme du 20 juillet 2006, les articles 79 et 51bis ont été modifiés :



Art. 79, §2, du CTVA

« La personne qui a opéré la déduction de la taxe (...) doit reverser à l'Etat les sommes ainsi déduites si au moment où elle a effectué cette opération, elle savait ou devait savoir que la taxe due, dans la chaîne des opérations, n'est pas versée ou ne sera pas versée à l'Etat dans l'intention d'éluder la taxe. »



L'article 51 bis §4 prévoit désormais une solidarité dans le paiement de la TVA !

§ 4. 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, 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 l'intention d'éluder la taxe.

→ Ces modifications ont été inspirées par la jurisprudence de la CJCE (notamment le 6 juillet 2006 : affaires Kittel et Recolta Recycling).

Ainsi, selon l'exposé des motifs de la loi-programme :

« un assujetti qui savait ou aurait dû savoir, que par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude TVA, doit être considéré comme participant à cette fraude et devient alors complice de celle-ci ».

⇒ **Fraude carrousel : pas de déduction en cas de fraude ou de complicité**

Toutefois,

« Lorsque l'assujetti ignore qu'il se trouve placé dans une opération plus vaste, destinée à échapper à une obligation fiscale, son droit à déduction n'est pas affecté ».

⇒ **Fraude carrousel : droit à la déduction admis en cas de bonne foi**

La collaboration à une fraude : perte du bénéfice des droits à déduction et à exonération La Lettre TVA n° 2015/03

Selon la Cour de justice de l'Union européenne, les autorités nationales peuvent, sur base de la législation communautaire, refuser l'application du taux zéro à une livraison intracommunautaire, le droit à déduction de la TVA ou encore le remboursement de la TVA, dès lors qu'un assujetti avait ou aurait dû avoir connaissance de la fraude à la TVA, même si la législation nationale n'offre aucun fondement en vue d'un tel refus. Le fait que la fraude à la TVA ait eu lieu dans un autre Etat membre, où cette fraude est également punie et où la TVA non payée est recouvrée, et le fait que l'assujetti ait respecté toutes les conditions formelles imposées dans son Etat membre, sont sans influence sur l'obligation des autorités nationales d'appliquer un tel refus (Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof, C-131/13, 18 décembre 2014).

Faits – Fraude à la TVA de type carrousel?

Italmoda est une société néerlandaise active dans le commerce de chaussures. Italmoda avait acquis des biens aux Pays-Bas et en Allemagne qu'elle a vendus et livrés à des clients assujettis à la TVA en Italie.

Les biens en provenance d'Allemagne ont été achetés sous un numéro d'identification à la TVA néerlandais, mais ils ont été transportés directement vers l'Italie. Ces biens en provenance d'Allemagne n'ont fait l'objet d'aucune déclaration. Les clients italiens, de leur côté, n'ont déclaré aucune acquisition intracommunautaire et n'ont pas payé la TVA. Les autorités fiscales italiennes ont refusé, à ces clients, le droit à déduction et ont procédé au recouvrement de la taxe due. Les autorités fiscales néerlandaises, estimant qu'Italmoda avait participé consciemment à une fraude destinée à éluder la TVA en Italie, ont refusé à Italmoda le droit à l'exonération au titre des livraisons intracommunautaires effectuées dans cet Etat membre, le droit à la déduction de la taxe acquittée en amont aux Pays-Bas, ainsi que le droit au remboursement de la taxe payée. La Gerechtshof d'Amsterdam (Cour d'appel d'Amsterdam) a jugé que la fraude avait eu lieu, non pas aux Pays-Bas, mais en Italie, et qu'aux Pays-Bas, Italmoda avait respecté toutes les conditions formelles que les dispositions légales

nationales imposent en vue de l'exonération. L'administration néerlandaise a interjeté appel de ce jugement.

Avant de renvoyer l'affaire devant la Cour européenne, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême néerlandaise) a fait observer qu'au moment des faits, la législation TVA néerlandaise ne contenait aucune disposition qui subordonnerait le droit à exonération ou à déduction à la condition que l'assujetti n'ait pas été sciemment impliqué dans une opération d'évasion fiscale ou de fraude à la TVA. La question s'est par conséquent posée de savoir si, dans le cas d'une fraude à la TVA – où un assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il y avait participé – les autorités nationales doivent refuser l'application d'une exemption à une livraison intracommunautaire, le droit à déduction ou à remboursement de la taxe, dans le cas où la réglementation nationale ne contient aucune disposition justifiant un tel refus en pareilles circonstances, même si l'assujetti a respecté toutes les conditions formelles imposées par la législation nationale en la matière. La question a également été posée à la Cour de justice de l'Union européenne de savoir si les autorités nationales peuvent également refuser l'application de tels droits, si l'évasion fiscale a lieu dans un autre Etat membre.

Jurisprudence constante de la Cour – Lutte contre la fraude et les abus

La Cour rappelle, à titre liminaire, que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la Directive TVA. La Cour en a déduit, dans le cadre d'une jurisprudence constante, qu'il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice des droits consacrés par la directive s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, qu'il est invoqué frauduleusement ou abusivement (C-255/02, Halifax; C-439/04 Kittel, C-440/04 Recolta Recycling). Cela vaut également à l'égard du droit à déduction, à exonération ou à remboursement de la taxe afférente à une livraison intracommunautaire. Cela vaut, non seulement lorsque l'assujetti lui-même s'est rendu coupable de fraude fiscale, mais également lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération

à laquelle il a participé était impliquée dans une fraude à la TVA commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne d'opérations. La Cour fait également remarquer qu'il incombe au juge national d'interpréter le droit national, dans toute la mesure possible, à la lumière du texte et de la finalité de la Directive TVA et qu'à cet égard, il doit prendre en considération l'ensemble du droit interne. Il appartient, par conséquent, à la juridiction de renvoi d'établir s'il existe, dans le droit interne, une disposition ou un principe général selon lequel l'abus de droit est prohibé ou d'autres dispositions relatives à la fraude ou à l'évasion fiscale qui pourraient être interprétées conformément aux exigences du droit de l'Union. L'absence de telles règles dans le droit national n'empêche pas pour autant les autorités nationales de refuser à l'assujetti l'application de ses droits. Bien qu'une directive ne puisse en principe pas, par elle-même, créer d'obligations dans le chef d'un particulier et ne puisse donc pas être invoquée en tant que telle par l'Etat membre à l'encontre d'un particulier, le refus des droits ne peut se fonder sur le principe qu'en cas d'abus ou de fraude, un assujetti ne peut se prévaloir du droit de l'Union. Selon la Cour, le fait que la fraude à la TVA ait eu lieu dans un autre Etat membre que l'Etat autorisé à refuser l'application des droits susmentionnés, que la fraude à la TVA soit également punie dans cet Etat membre, que la TVA non payée soit recouvrée et que l'assujetti ait respecté toutes les conditions formelles, n'influence pas la possibilité des autorités nationales d'appliquer un tel refus.

La fraude à la TVA de type carrousel mise en œuvre dans le cadre de livraisons intracommunautaires se caractérise en effet par le fait que les conditions requises pour invoquer un droit en matière de TVA, comme par exemple un droit à déduction ou un droit à exonération, semblent satisfaites du point de vue d'un Etat membre considéré de manière isolée. C'est précisément de la combinaison spécifique de transactions effectuées dans plusieurs Etats membres que résulte le caractère frauduleux de ces opérations prises dans leur ensemble.

Impact de l'arrêt

Ce jugement montre une fois de plus combien, dans un contexte de commerce international, les entrepreneurs doivent être prudents. Dès lors qu'ils 'auraient dû avoir connaissance' de la fraude à la TVA qui a été commise en amont ou en aval de la chaîne d'opérations, ils peuvent se voir refuser le droit de déduire la TVA ou d'appliquer l'exonération pour livraisons intracommunautaires. Ils sont alors indirectement responsables de la TVA que le fraudeur n'a pas payée et qui peut être la TVA d'un autre Etat membre.

Suite aux arrêts retentissants de la Cour en matière de fraude (les arrêts Halifax, Kittel et Recolta), une responsabilité solidaire a été introduite, en 2006, dans le Code de la TVA belge, pour les assujettis indirectement impliqués dans une fraude ou un abus. L'article 51bis, §4 CTVA dispose que « tout assujetti est solidairement tenu d'acquitter la taxe avec la personne qui en est redevable, 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 l'intention d'éluder la taxe ». L'article 1er, §10 CTVA dispose également qu'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 Code et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage.

La responsabilité indirecte qui résulte de l'arrêt de la Cour va toutefois plus loin que la responsabilité solidaire prévue par la législation belge, puisqu'il peut s'agir de la TVA d'un autre Etat membre, que le recouvrement dans le chef du fraudeur effectif dans son Etat membre n'affecte en rien l'obligation de payer dans le chef de celui qui avait ou devait avoir connaissance de la fraude, et que le refus du droit à déduction et/ou de l'application de l'exonération peut entraîner l'exigibilité d'un montant de TVA supérieur à la taxe effectivement éludée.

2. DELAI D'EXERCICE DE LA DEDUCTION

Le droit à la récupération de la TVA naît lorsque la TVA devient exigible c'est-à-dire lors de :

- la livraison des biens
- la prestation du service
- la date de la facture si antérieure.

Par contre, ce droit s'éteint à la fin de la troisième année qui suit celle où la TVA est devenue exigible.



Plusieurs législations se sont succédé à ce sujet, mais à partir du 7 juillet 2003, l'AR n°3 en son article 4 prévoit ce délai :

« Le droit à déduction de l'assujetti doit être exercé avant la fin de la 3^{ème} année civile qui suit celle de la naissance du droit à déduction. »

Exemple

Un expert fiscal indépendant, déposant trimestriel, achète de la documentation fiscale le 25 janvier N et reçoit la facture courant février de la même année.

- ▶ ▶ Il peut déduire la TVA lors du dépôt de la déclaration du 1^{er} trim. N et au plus tard 31/12/N+3.

👉 Au cas où la TVA a été facturée à tort par le fournisseur, le délai pour lui réclamer la TVA payée est de 10 ans. On peut aussi faire établir une note de crédit.

3. CORRECTION DES DEDUCTIONS

Tout assujetti peut déduire la TVA qui a grevé des biens ou services destinés à son activité économique et dans les limitations prévues par le Code (Art 45).

Toutefois, lorsque ces biens et/ou services changent de destination, la déduction qui a été faite doit être corrigée.

Deux façons existent pour la correction de la déduction : selon les circonstances et les opérations. Chacune des méthodes a son champ d'application respectif. Il s'agit de :



Taxation à soi-même du prélèvement : art 12 et 19 CTVA
Révision de la déduction : art 48 et 49 CTVA et AR n°3.

⚡ D'une manière générale, les prélèvements de biens et de services sont des opérations à la sortie qui constituent du chiffre d'affaires.

Quant aux révisions, elles sont des régularisations d'une déduction initiale.

3.1 LES PRÉLÈVEMENTS DE BIENS (ART 12)

Les prélèvements de biens supposent des affectations définitives à des fins privées ou étrangères à l'activité qui a ouvert la déduction. Ils sont considérés comme des livraisons à titre onéreux en vertu de l'article 12 §1^{er} du Code qui règle le statut des opérations et le principe de leur taxation.

Pour soumettre ces opérations à la taxe,

l'assujetti doit établir un **document interne**, l'enregistrer dans le facturier de sortie ainsi qu'en porter le montant dans sa déclaration en grilles 03/02/ 01 et 54.

Pour quelle valeur ?

On parle ici de base imposable et c'est l'article 33 du Code qui nous éclaire à ce sujet ! Dans certaines situations, la TVA versée peut à nouveau être déductible.

Cas visés

1. Prélèvement d'un bien à usage privé

Art 12 §1^{er} 1^o : ... prélèvement par un asj d'un bien meuble de son entreprise pour ses besoins privés ou pour les besoins privés de son personnel et à des fins étrangères à son activité économique lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe

Exemple : M. PERIER, négociant en vin, prélève 6 bouteilles de champagne dans le stock professionnel qu'il destine à une soirée entre amis. PA : 13.00 € HTVA, PV : 23.00€ HTVA.

2. Prélèvement d'un bien pour une transmission gratuite

Art 12 § 1^e 2^o :... prélèvement par un asj d'un bien de son entreprise pour le transmettre à titre gratuit, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe ; à l'exception des prélèvements qui sont effectués en vue de...

Les transmissions gratuites de biens de l'entreprise sont traitées comme des livraisons de biens et sont donc taxables ... dans la mesure où la TVA en amont a été déduite.

Exemple : M. ELDI, négociant en électroménager, offre un lave-vaisselle à un de ses employés à l'occasion de son mariage.

◀ Exceptions

Certains *dons* ne sont, en revanche pas, taxables. Désormais (dernière modification en date du 28/05/2019) on compte 3 exceptions et c'est l'AR n°59 du 18/05/2020 qui fixe les conditions d'application (à partir du 1^{er} juillet 2020).

1. Distribution gratuite d'échantillons commerciaux et cadeaux de faible valeur

Les notions d'échantillon et de cadeau peuvent se superposer. Mais le fait de prélever des biens et de les distribuer gratuitement à ce titre, ne donne pas lieu à une rectification de la TVA : il n'y a donc pas de TVA due. Les conditions suivantes doivent être satisfaites :

- Le bien est remis dans le cadre de relations commerciales ;
- Le bien ne peut être revendu par le bénéficiaire dans le cadre d'une activité économique ;
- Le prix d'achat ou la valeur normale du bien doit être inférieure à 50 € HTVA ;
- Un seul cadeau doit être remis par relation commerciale et par année civile.

2. Dons alimentaires

Lorsqu'un assujetti distribue gratuitement des excédents alimentaires à des personnes nécessiteuses, cette opération n'est plus assimilée à une LB à titre onéreux.

Vu le but humanitaire de l'opération, la volonté du secteur alimentaire et surtout le nombre de questions parlementaires posées aux ministres des finances successifs, l'Administration de la TVA a décidé de renoncer à la perception de la taxe sur de tels prélèvements (Décisions E.T. 124.417 du 31/07/2013 et E.T. 127. 958 dd 21/05/2015). L'exonération se retrouve à l'article 12§2, 2^o, b).

Il doit s'agir de biens alimentaires, y compris des boissons autres que spiritueuses, qui sont destinés à la consommation humaine et sont encore aptes à la consommation et peu importe le taux de TVA applicable.

3. Dons de biens non alimentaires

Selon l'asbl *Goods to Give*, près de 100 millions d'euros de produits neufs non alimentaires de consommation courante ne trouvent pas preneur dans la sphère commerciale classique. Ils pourraient profiter aux plus démunis !

Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, un assujetti fait don de biens de première nécessité à des fins caritatives, ce don ne donne lieu ni à une révision de la déduction, ni à une taxation au titre de prélèvement. Ce point représentait une tolérance supplémentaire à la taxation par le biais de la circulaire 2017/32.

Au 25/05/2019, ce type de dons est repris dans le code TVA à l'article 12, §1^{ier}, 2°, c).

Quels sont les biens visés ?

« biens de première nécessité à des fins caritatives » indique qu'il doit s'agir de biens pouvant réellement améliorer la qualité de vie de personnes vivant dans la pauvreté. A titre indicatif, on peut citer :

- Les produits d'hygiène de première nécessité
- Les produits de beauté et de soin basiques
- Les produits médicaux de base
- Produits d'entretien domestiques
- Matériel scolaire et de bureau
- Les jeux et jouets
- Les vêtements et les chaussures
- Les ustensiles de cuisine
- Etc.

Selon l'AR n°59, il doit s'agir de biens dont :

- la date de péremption est inférieure à 15 jours après le prélèvement ;
- l'emballage est détérioré
- la période de commercialisation habituelle est dépassée ;
- etc.

Les dons doivent être effectués à des organismes comme :

- une banque alimentaire ;
- une administration ou autorité locale, communale, etc ;
- un organismes caritatif reconnu par une autorité comme par exemple la Croix Rouge, MSF, etc.

3. Utilisation d'une marchandise comme bien d'investissement

Art 12 § 1^{er}3^o : ... l'utilisation par un asj, comme bien d'investissement, d'un bien qu'il a construit, fait construire, fabriqué, ... autrement que comme bien d'investissement lorsque ce bien a ouvert droit à la déduction complète ou partielle.

Exemple : Mme CLAVIER exploite un magasin de matériel informatique et prélève dans son stock un ordinateur pour les travaux administratifs du bureau. PA 950,00 € HTVA.

4. Utilisation d'un bien meuble fabriqué

Art 12 § 1^{er}4^o : ... l'utilisation par un asj, pour effectuer des opérations ne permettant pas la déduction de la taxe, d'un bien meuble autre qu'un bien d'investissement, qu'il a fabriqué et dont les éléments ont ouvert droit à une déduction TVA

Exemple : Mme HASARD exploite une maison d'édition et imprime elle-même tous ses documents administratifs. Elle participe à une action humanitaire et utilise 1000 enveloppes pour l'annoncer à son entourage.

5. **Détention d'un bien en cas de cessation d'activité**

Art 12§1^{er}5^o : ... la détention d'un bien par un asj ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique, ... Cette disposition de s'applique pas en cas de continuation par les ayants droit de l'activité d'asj dans les conditions de l'article 11.

Cette situation s'apprécie lorsque l'asj renonce à vendre des biens provenant de son activité ayant ouvert droit à déduction.

Le prélèvement ne porte alors que sur les biens meubles corporels encore détenus à ce moment. Notons toutefois que la détention s'inscrit en dehors **d'une cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité qui est, elle, visée par l'article 11 du Code TVA.**

De même, lorsque l'asj est décédé et dans la mesure où les héritiers poursuivent l'activité, le prélèvement est écarté.

Pour l'application du prélèvement, la simple détention suffit !

Exemples

- Lors de la perte de sa qualité d'asj, un détaillant en textiles détient encore quelques articles passés de mode et décolorés par le soleil. Valeur à l'achat : 250,00 € HTVA.

- Un architecte prend sa retraite et cesse ses activités au cours de 2020. Il détient encore sa table de dessin acquise en 2010 et amortie en 5 ans.

- Un expert-comptable arrête ses activités professionnelles mais décide de conserver son mobilier de bureau de grand luxe, acquis l'année précédente, auprès d'un antiquaire ayant appliqué le régime de la taxation de la marge bénéficiaire.

3.2 PRÉLÈVEMENT DE SERVICES (ART 19)

Ces prélèvements concernent soit des biens mis à disposition à titre gratuit lorsqu'ils ont ouvert la déduction totale ou partielle, soit des travaux immobiliers qui sont réalisés par l'assujetti pour son activité économique ou pour ses besoins privés.

Comme pour les prélèvements de biens, le Code de la TVA assimile ses opérations à des prestations de services à titre onéreux et elles constituent également du chiffre d'affaires imposable.



Art 19 § 1^{er}

*Est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'utilisation d'un bien **autre qu'un bien visé à l'article 45§1^{er} quinquies** affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe.*

Cet article vise des **misés à disposition** gratuite de biens **meubles** et immeubles utilisés dans l'entreprise mais non visés par art. 45§1^{er} q..

Donc, il s'agit des biens dont la déductibilité n'a pas été limitée à l'entrée.

Effectivement, il arrive souvent que des employeurs mettent à disposition de certains membres de leur personnel des biens de leur entreprise. Le cas le plus fréquent et le plus connu est celui de la mise à disposition d'un véhicule automobile.

► **Si cette mise à disposition se fait entièrement à titre gratuit**, donc pas d'opération imposable, pour éviter la possibilité d'une évasion fiscale et garantir l'égalité des consommateurs devant la taxe, la Directive TVA a prévu un mécanisme compensateur qui permet d'imposer cette opération.

Cette disposition est transposée chez nous dans l'article 19§1^{er}.

Base imposable ? Dépenses engagées

→ PA x % utilisation priv.

5

Pour une voiture :

→ PA x % utilisation priv.>50%

5

► **Si une contrepartie est acquittée**, celle-ci constitue la base imposable à la TVA (cfr arrêt *Scandic*) et donc l'opération ne peut être considérée comme un prélèvement ou une opération assimilée à une prestation de services.

Cependant, pour parer aux effets pervers de cet *arrêt Scandic*, les articles 32 et 33 CTVA ont été modifiés pour instaurer une base d'imposition minimum = à la valeur normale. Effectivement, il s'agissait d'endiguer les pratiques consistant à ne soumettre à la TVA que le prix demandé, prix souvent très inférieur à la valeur réelle de l'opération. Ces taxations se rencontraient principalement en matière d'ATN.

On parle désormais de valeur normale à l'article 32, c'est-à-dire le prix que devrait payer le preneur pour pareil bien ou service dans des conditions de pleine concurrence...

S'il est impossible de se référer à une transaction comparable, l'alinéa 2 de l'article 32 souligne alors que la valeur normale pour les LB (prix d'achat ou prix de revient) ou les dépenses engagées pour les PS doivent être prises en considération.

Base imposable ? Contrepartie (art. 26 CTVA)

.... MAIS art. 33§2 : base imposable min
= Valeur normale
telle que définie dans art. 32 CTVA.

Pour une voiture :

→ (PA HTVA/5 + frais d'utilisation HTVA) x (50% - % utilisation prof)

Avec :

* **% prof.** = proportion d'utilisation prof. selon méthode

* **frais** = montant annuel des autres dépenses grevées de TVA (sauf taxes de circulation et assurances)

Exemple

Une société achète une voiture : 40 000 € HTVA. Elle est mise à disposition du gérant moyennant une intervention via son compte courant de 150 € TVA C/mois (= 1 800 €).

⇒ A combien s'élève la VN ?

Quid si l'intervention s'élève à 2 400 € TVAC ?

⇒ HOTEL SCANDIC

Histoire...

Scandic exploite un hôtel et un restaurant en Suède. L'hôtel fournit à son personnel des repas de midi dans une cantine aménagée spécialement à cet effet.

Le prix payé par le personnel excède le coût exposé par la société... Qui décide dorénavant de fournir les repas à un prix inférieur à leur coût !

Scandic interroge la commission du ruling suédoise afin de savoir si la base d'imposition peut être limitée au prix payé effectivement par le travailleur.

La commission estima que la TVA devait se calculer sur les dépenses effectuées par l'employeur.

Mais Scandic contesta cet avis et introduisit un recours judiciaire.

Le tribunal a soumis l'affaire à la CJCE.

Arrêt de la CJCE du 20/01/2005

Selon la Cour, la base d'imposition est la contrepartie réellement reçue de l'asj même si le prix est symbolique !

Est donc contraire à la Directive TVA une réglementation nationale qui considère des opérations pour lesquelles une contrepartie réelle est acquittée comme le prélèvement d'un bien ou la prestation de services pour les besoins privés... même si cette contrepartie est inférieure au prix de revient du bien ou service fourni.

Base d'imposition minimum

Modification des art. 32 et 33 du CTVA

Le gouvernement belge avait sollicité en mai 2005 auprès de la Commission des C.E. l'introduction d'une mesure dérogatoire.. tout comme d'autres EM !

Entre temps, la Directive TVA a été modifiée par le Conseil de l'UE le 24/07/2006

(directive 2006/69/CE) de sorte que la demande du gouvernement est devenue sans objet !

Le Code TVA belge a été adapté sur base de la loi programme le 27/12/2006 modifiant les articles 32 et 33.

Objet de la mesure

Instaurer une base d'imposition minimum = valeur normale lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- la contrepartie inférieure à la valeur normale
- le bénéficiaire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA
- le bénéficiaire est lié avec le fournisseur (en raison d'un contrat d'emploi ou en tant qu'associé)

**Art 19 § 2**

§ 2. Est également assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'exécution par un assujetti d'un travail immobilier :

1° pour les besoins de son activité économique, lorsque l'exécution de tels travaux par un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la taxe ;

2° à titre gratuit, pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son activité économique.

Par dérogation à l'alinéa 1er, 1°, ne sont pas assimilés à une prestation de services effectuée à titre onéreux, les travaux de construction d'un bâtiment effectués par un assujetti visé à l'article 12, § 2, ainsi que les travaux de réparation, d'entretien et de nettoyage.

Pour l'application du présent Code, 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.

Sont visés l'exécution de travaux immobiliers par un assujetti qu'il soit une personne physique ou morale.

Pour l'application de l'alinéa 1er 1° de cet article, tous les travaux immobiliers exécutés par un assujetti pour les besoins de son activité économique sont visés, **sans** qu'il soit besoin de se demander si ces travaux relèvent de l'activité habituelle ou non.

Le but de cette disposition est de mettre sur le même pied l'assujetti qui exécute lui-même un travail immobilier et celui qui fait appel à un tiers pour réaliser ces mêmes travaux.

Sont toutefois exclus de l'application de cet article 19§2 1° les travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage, lorsque l'exécution de tels travaux par un autre assujetti ouvrirait droit à déduction complète.

Cette dérogation découle du fait que ces travaux ne sont pas constitutifs d'un bien d'investissement et que la déduction TVA sur ces travaux serait acquise définitivement puisque aucune révision ne devrait s'effectuer !



Au 16/12/2017, les travaux immobiliers réalisés par un assujetti pour les besoins de son activité économique sont **taxables seulement s'il n'a pas droit à la déduction complète de la taxe.**

Ainsi, l'assujetti concerné ne sera pas considéré, au moment de l'achèvement des travaux, comme ayant effectué une opération assimilée à une prestation de services à titre onéreux. Il ne devra donc pas établir un document spécifique (document de prélèvement-facture) qui constate cette opération imposable et ne devra pas acquitter la TVA sur une telle opération.

Auparavant, ces travaux étaient taxables par le biais de l'assimilation à une prestation de service sur base de la valeur normale des travaux, conformément à l'article 33 & 1^{er}, 3° CTVA.

Cependant, la Commission européenne a particulièrement critiqué la compatibilité l'article 19, § 2, alinéa 1^{er}, 1°, tel qu'il était d'application jusqu'à sa modification par la loi du 29.11.2017, avec la réglementation européenne.

Cette disposition s'appliquait à l'exécution d'un travail immobilier par un assujetti, même dans le cas où celui-ci aurait ouvert un droit à la déduction totale de la taxe s'il avait été exécuté par un autre assujetti.

- Un menuisier assujetti ordinaire à 100% agrandit son atelier.
→ L'opération n'est plus assimilée à une PS à titre onéreux, il n'y a donc pas de TVA à déclarer.

Le bâtiment demeure, cependant, toujours un bien d'investissement et soumis à la révision. La TVA relative aux dépenses encourues pour la construction du bâtiment et qui a été entièrement déduite sera soumise à révision pendant une période de 15 ans.

En pratique, ces éléments devront être repris dans le tableau des biens d'investissement !

La différence essentielle entre l'ancienne et la nouvelle réglementation au regard de l'obligation de révision des déductions consiste en la détermination du montant de TVA qui est soumis à révision en cas de modification complète ou partielle de la destination du bâtiment à des fins qui n'ouvrent aucun droit à déduction.

En vertu de l'ancienne réglementation, le montant de TVA, relatif à la construction d'un bâtiment, qui est soumis à révision, était en effet le montant total de TVA porté en déduction qui était dû sur l'opération assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux. Ce montant était calculé sur base de la valeur normale de cette opération.

Selon la nouvelle réglementation, le montant de TVA susceptible de révision est au contraire limité au montant total de TVA porté en déduction qui était dû sur les dépenses qui ont été engagées pour la construction du bâtiment.

- Un menuisier assujetti mixte agrandit son atelier.
→ L'opération est assimilée à une PS à titre onéreux. L'article 19§2, 1^o CTVA s'applique, l'opération est taxable, car si les travaux étaient effectués par un autre asj, la TVA serait portée en compte sur la facture et il n'aurait droit qu'à une déduction limitée.

👏 Si l'asj mixte exerce son droit à déduction suivant la méthode du prorata général, l'article 19§2 s'applique (l'opération est taxable). Dans le cas de l'utilisation de la méthode de l'affectation réelle, l'opération ne sera pas taxable seulement si elle relève entièrement et exclusivement de l'activité qui confère le droit à déduction.

Obligations en cas de taxation

- Un document qui constate l'opération doit être établi pour le 15 du mois qui suit l'achèvement des travaux (= FG).
- La TVA doit être acquittée via un relevé de régularisation ou la déclaration spéciale à la TVA n° 629.
- La base imposable est constituée de la valeur normale (art. 33 CTVA).

Exemples : Taxable ou pas ?

- ▶ Un boulanger réalise l'installation d'un nouveau chauffage dans son atelier.

- ▶ Un assureur indépendant entreprend des travaux d'aménagement de son bureau professionnel pendant son congé.

- ▶ Un entrepreneur demande à ses ouvriers de procéder au démoussage et nettoyage de la toiture du bâtiment professionnel.

- ▶ Le gérant de la société de construction PIRON réalise lui-même des travaux dans sa villa utilisée exclusivement à des fins privées.

- ▶ Une école technique construit avec l'aide du personnel un nouveau bâtiment scolaire sur le campus.

3.3 RÉVISIONS

Les révisions de déductions supposent davantage une modification dans l'utilisation ou la destination des biens et des services qui ont fait l'objet de la déduction.

Elles se calculent sur le montant de TVA déduite initialement et se reversent au moment de la cause de révision, soit même annuellement au plus tard en avril de l'année qui suit.

3.3.1. RÉVISION DES DÉDUCTIONS TVA POUR LES BIENS AUTRES QUE LES INVESTISSEMENTS (ART. 5 AR 3)

(1) *TVA À RÉGULARISER : GRILLES 61 ET 62 DE LA DÉCLARATION PÉRIODIQUE*

➤ *Déduction initiale supérieure ou inférieure à celle invoquée*

Sont visées ici, les erreurs purement matérielles, les affectations privées et professionnelles excessives ou insuffisantes,...

La révision entraîne, soit une déduction complémentaire en grille 62, soit un reversement de la TVA alors en grille 61 et la rectification s'opère dans la déclaration périodique (mensuelle ou trimestrielle) normale couvrant la période pendant laquelle l'excès ou l'insuffisance de déduction est apparue.

Exemple

Au cours d'une analyse approfondie de sa comptabilité, JARDINEX SA constate qu'au cours du 2^{ème} trimestre un montant de 520,00€ TVA comprise concernant un achat de boissons non alcoolisées, a été comptabilisé par erreur au taux de 21% dans le journal des achats. Le taux était en fait de 6%.

●¹⁰ Si trop peu de TVA a été déclarée (6% au lieu de 21%), il faut également déclarer les intérêts dus. Article 91 §1CTVA.

➤ *Variation des éléments pris en considération pour le calcul de la TVA déduite antérieurement*

Cette situation se rencontre notamment lors de l'utilisation de prorata provisoires et définitifs par les assujettis partiels ou lors du passage d'un bien d'un secteur de déduction à un autre secteur sans droit à déduction.

Voir page suivante.

Exemples

1. Un assujetti mixte reçoit une facture CD INFO pour la maintenance de son équipement informatique en mars N : 150,00 + 31,50 TVA. Prorata provisoire 45% et prorata définitif 30%.

2. Finalement, il achète un équipement informatique en septembre N pour 1 500,00 € HTVA 21%. Il applique la déduction en fonction du prorata provisoire : 45%. En février N+1, le prorata définitif de N-1 s'élève à 30%.

(2) TVA À RÉGULARISER : GRILLES 63 ET 64 DE LA DÉCLARATION PÉRIODIQUE

Ne pas confondre : la TVA mentionnée sur une note de crédit que l'on délivre doit toujours être mentionnée en grille 64 et non pas 62 ! De même, la TVA sur une note de crédit que l'on reçoit doit, le cas échéant, être remboursée par le biais d'une inscription à la grille 63 (et non pas 61).

Assujettis mixtes et déduction via prorata

1. Principe

La règle du prorata général est une méthode de déduction qui est réservée aux assujettis "mixtes", c'est-à-dire aux personnes physiques ou morales qui exercent à la fois une activité avec droit à déduction et une activité sans droit à déduction, ou aux assujettis « partiels ».



Article 46, § 1 du Code TVA

Exemples d'asj mixtes

assureur / comptable
banques
avocats

La règle du prorata général vise à déterminer le pourcentage de déduction admissible à la TVA en le calculant par une fraction.

Au numérateur

Il reprend les opérations soumises à TVA (en ce compris les opérations exemptées pour cause de livraisons intracommunautaires ou d'exportations)

Au dénominateur

On y trouvera toutes les opérations à la sortie, c'est-à-dire tout le chiffre d'affaires réalisé.

Opérations à exclure du calcul

Certaines opérations sont à écarter tant au numérateur qu'au dénominateur car elles pourraient fausser le pourcentage :

- les ventes de biens d'investissement (véhicules, bâtiments, etc.),
- les revenus et produits des opérations immobilières et financières ne relevant pas d'une activité économique spécifique à caractère immobilier ou financier.

Le résultat de la fraction donne le pourcentage de la déduction à la TVA que l'assujetti mixte peut appliquer sur toutes les factures qui lui sont adressées.

$$\Rightarrow PG = \frac{\text{CA annuel HTVA de l'activité imposable} \times 100}{\text{CA annuel total des activités}}$$

Le pourcentage peut être arrondi à l'unité supérieure.

2. Fonctionnement

Pour chaque année civile, l'assujetti effectue **provisoirement la déduction** suivant un prorata déterminé selon le montant des opérations qui ont été effectuées dans le courant de l'année précédente (AR n°3, art. 15, premier alinéa).

Le prorata définitif est déterminé à l'aide du montant réel des opérations effectuées au cours de l'an passé. Il doit être déterminé au plus tard le 20 avril de l'année suivante.

Le prorata définitif pour une année donnée est en principe le prorata provisoire pour l'année suivante.

3.3.2. RÉVISION DES DÉDUCTIONS TVA POUR LES BIENS D'INVESTISSEMENT (ART. 6 AR 3)

Celle-ci est motivée par le fait qu'au cours de son utilisation assez longue, le bien d'investissement peut être modifié ou même disparaître de l'entreprise, alors qu'il a fait l'objet d'une déduction. Le législateur a donc prévu une **surveillance de la déduction pendant une certaine période**.

⌘ Bien d'investissement ?

En TVA, la notion de « bien d'investissement » ne correspond pas forcément à la position adoptée en compta par une entreprise assujettie. C'est l'article 6 de l'A.R. 3 qui reprend une définition du bien d'investissement et qui est utile pour l'application des articles 12 §1^{er} (prélèvement) et 48§2 du Code. Voyons plutôt :

Par bien d'investissement, on vise les biens corporels, les droits réels et les services destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation (AR 3, art. 6§1^{er}).

C'est donc une notion qui s'applique principalement :

- aux bâtiments, constructions, installations relevant de l'activité économiques,
- au matériel d'exploitation, machines et outillage (mais pas le petit outillage)
- au matériel de transport
- au mobilier et matériel de bureau
- aux immobilisations incorporelles amortissables
- aux travaux immobiliers effectués par les locataires de biens immeubles.

Un bien d'investissement est un bien qui est affecté durablement comme moyen d'exploitation ou instrument de travail. Il se distingue notamment des biens qui se consomment dès leur premier usage : carburant, électricité, ...

⌘ Tous les biens d'investissement ?

La révision ne s'applique toutefois pas pour les emballages, le petit matériel, les fournitures de bureau dont le montant n'atteint pas au moins 1 000 € HTVA ni pour la réparation ou l'entretien de biens d'investissement.

Ainsi, une imprimante achetée pour un prix inférieur à 1 000 € HTVA ne sera pas considérée **pour la TVA** comme un bien d'investissement et aucune révision ne devra être opérée si au cours de la période ce bien n'était plus affecté à une activité soumise à la TVA.

⌘ Réparation et entretien des biens d'investissement

Les dépenses telles que la réparation ou l'entretien de biens d'investissement de même que l'achat de pièces de rechange ne font pas l'objet de révision car, cette notion de réparation ou entretien implique le maintien en usage du bien et non l'amélioration de sa valeur.

3.3.3. DÉLAIS DE RÉVISION (ART. 9 AR 3)

Trois délais de révision sont en principe en vigueur pour les biens d'investissement :

- ✓ **Délai de 5 ans (Révision quinquennale)**
Il vise toutes les taxes déductibles sur les biens d'investissements meubles et sur les travaux immobiliers de transformation et d'amélioration.
- ✓ **Délai de 15 ans (Révision quindécennale)**
Il vise toutes les taxes déductibles grevant les biens immobiliers qui ont fait l'objet d'un acquisition ou d'une construction avec application de la taxe.
- ✓ **Délai de 25 ans**
Le délai de 25 ans a vu le jour au 1^{er} janvier 2019, il concerne les immeubles qui sont donnés en location dans le cadre du régime optionnel de taxation.

A partir de quand ?

Jusqu'au 31/12/2018, une différence était d'application en fonction du bien : meuble ou immeuble.

Pour les biens meubles, la période de révision commençait à courir au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction avait pris naissance.

Pour les biens immeubles, une dérogation prévoyait comme point de départ le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les biens avaient été mis en service.

Pour assurer la sécurité juridique, il a été décidé que le point de départ de la révision est désormais **fixé au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les biens d'investissement ont été mis en service** tant pour les biens immobiliers que mobiliers. *AR n°3, art.9 §1er.*

Cette règle est applicable au 1/1/2019.

→ La période de révision se termine alors à l'expiration de la 4^{ième}, 14^{ième} ou 24^{ième} année qui suit celle au cours de laquelle les biens ont été mis en service au 31/12 à minuit !

Conservation de documents

Il faut noter que l'assujetti doit conserver durant 15 ans, voire 25 ans, les livres, documents, extraits de compte et autres documents mentionnés à l'art. 60 du CTVA en vue d'un contrôle de la révision éventuelle de la déduction.

3.3.4. COMPTABILISATION DES RÉVISIONS

L'article 3:14 de l'AR du 29/04/2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations souligne que le prix d'acquisition d'une immobilisation corporelle comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires tels que les impôts non récupérables et les frais de transport.

Par contre, quand la TVA sur le bien d'investissement subi une correction via la technique de la révision, il n'y a pas lieu d'ajuster la valeur d'acquisition.

La commission des normes comptables, dans son avis n° 2013/9 du 8 mai 2013, préconise de comptabiliser la TVA corrigée lors d'une révision en faveur ou défaveur via les comptes :

- 64 Charges fiscales d'exploitation
- 74 Produits d'exploitation divers.

Si la révision résulte de conditions exceptionnelles, un compte de résultat exceptionnel (66 ou 76) sera utilisé.

3.3.5. CAS DE RÉVISIONS (AR 3 ART. 10 ET 11)

Les cas de révision sont repris à l'article 10 de l'AR 3 et il faut se référer à l'article 11 de cet AR 3 concernant la façon de corriger : par année ou en une fois. Ci-après, nous reprenons les différents cas avec un exemple.

1. **Affectation partielle d'un immeuble**



AR 3, art 10§1^{ier}, 1° et art 11§1^{ier}, 1°

Lorsque le bien d'investissement -immeuble- est utilisé en partie seulement à un usage privé ou à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction ou qui ouvrent droit à déduction dans une mesure autre que celle qui a servi de base à la déduction initiale, la révision est effectuée à concurrence d'un quinzième pour chaque année au cours de laquelle intervient un changement d'affectation.

► **TVA acquittée x (différence d'utilisation prof. X 1/15)**

Exemple

Une société achète un immeuble neuf en 2020 pour 500 000 € HTVA 21% qu'elle occupe en mars pour la première fois. Elle déduit la totalité de la TVA.

En juin 2023, le bâtiment est affecté à 60% à un usage privé.

2. **Affectation partielle d'un bien meuble**



AR 3, art 10§1^{er}, 1° et art 11§1^{er}, 1°

Lorsque le bien d'investissement -meuble- est utilisé en partie seulement à un usage privé ou à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction ou qui ouvrent droit à déduction dans une mesure autre que celle qui a servi de base à la déduction initiale, la révision est effectuée à concurrence d'un cinquième pour chaque année au cours de laquelle intervient un changement d'affectation.

► **TVA acquittée x (différence d'utilisation prof. X 1/5)**

Exemple 1

Une société achète un équipement informatique dans le courant de l'année 2020 : 3500,00 € HTVA et il est affecté à 100% à l'activité professionnelle. En N+3, le gérant l'utilise à des fins privées et l'affectation professionnelle n'est plus que de 50%.

Exemple 2

En 2017, une société achète une voiture utilisée par le directeur commercial.
Prix d'achat : 30 000,00€ HTVA, affectation professionnelle totale (c'est une société).
L'utilisation professionnelle est lors de l'achat estimée à 42%.
Début de l'année suivante, l'utilisation professionnelle réelle se chiffre à 30%.

3. **Affectation totale d'un immeuble**



AR 3, art 10§1^{er}, 1° et art 11§1^{er}, 1°

Lorsque le bien d'investissement -immeuble- est utilisé en totalité à un usage privé ou à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la révision s'opère en une fois sur le montant des taxes initialement déduites tant pour l'année au cours de laquelle le changement est intervenu que pour les années restant à courir.

► **TVA déduite x (nombre d'années restant y compris l'année du changement) /15**

Exemple

Une société achète un immeuble neuf en 2020 pour 500 000 € HTVA 21% qu'elle occupe en mars pour la première fois. Elle déduit la totalité de la TVA.

En juin 2025, le bâtiment est affecté totalement à un usage privé.

4. Affectation totale d'un meuble

 **AR 3, art 10§1^{ier}, 1°**

La révision n'est toutefois pas applicable lorsque l'affectation totale à un usage privé donne lieu à une livraison imposable au sens de l'article 12 §1^{ier}, 1° ou 2°.

En effet, en cas de régularisation d'un bien mobilier, c'est le mécanisme des prélèvements taxables qui s'appliquera compte tenu de l'affectation totale et de manière définitive à un usage privé.

Exemple

Une société achète un ordinateur portable dans le courant de l'année 2020 : 2 500,00 € HTVA. On applique le forfait pour la déduction de la TVA (75%).

En juin N+3, le gérant utilise totalement et définitivement l'ordinateur pour ses besoins privés.

5. Immeuble donné en location

Le mode de calcul dans ce cas spécifique se trouve notamment dans la circulaire 2019/C/134 du 17/12/2019.

En bref :

La révision s'applique dès que les conditions de taxation optionnelle ne sont plus remplies, l'option cesse d'avoir effet de plein droit, et donc, la location ne peut plus être soumise à la TVA. Dès lors, c'est l'exemption qui sera d'application. Cependant, la TVA déduite pour cette période devra faire l'objet d'une révision.

Le loueur devra procéder à la révision de la TVA déduite initialement sur le coût des opérations pour la durée du bail restante.

La révision sera également d'application si le contrat de location initial vient à expiration dans le délai de révision.

Exemple

En octobre 2019, un assujetti achète un bâtiment à usage de bureau, les travaux sont terminés en décembre 2020. La facture est reçue 300 000 HTVA. La TVA due est totalement déduite.

A compter du 15/03/2021, le bâtiment est utilisé pour la 1^{ère} fois.

A partir du 01/09/2026, l'immeuble est donné en location avec TVA sous le régime optionnel pour une durée de 3 ans.

Comment et quand s'opère la révision de déduction de la TVA ayant grevé l'achat ?

6. Utilisation totale d'un immeuble à un usage totalement déductible



AR 3, art 10§1ier, 3° et art 11§3

Il y a une révision en faveur de l'assujetti lorsque le bien d'investissement fait l'objet d'une opération 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 CTVA.

C'est le cas où le bien (meuble ou immeuble) était initialement utilisé pour des opérations n'ouvrant pas droit à déduction est utilisé en totalité à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

La révision s'opère alors en une fois selon l'art. 11 §3.

Ce principe découle de la circulaire 2019/C/134 FAQ du 17/12/2019.

► **TVA non déduite x (nombre d'années restant y compris l'année du changement) /15 (ou 5)**

Exemple

Une société achète un immeuble neuf en 2020 pour 300 000 € HTVA 21% qui est donné en location dès le départ.

En N+4, la société utilise le bâtiment totalement pour ses activités taxables.

Cas des avocats au 1/1/2014

Les avocats (tout comme les notaires et huissiers au 1/1/2012) sont soumis au régime ordinaire de TVA dès l'année 2014, ce qui implique que les prestations réalisées par les assujettis bénéficiant du titre d'avocat en Belgique sont soumises à la TVA.

L'article 44, §1^{er}, 1^o du Code TVA a été abrogé. Il permettait aux avocats de ne pas appliquer de la TVA sur leurs prestations de services et empêchait donc de déduire la TVA sur les dépenses professionnelles.... La Belgique était le dernier Etat membre de l'UE à ne pas soumettre les prestations d'avocats à la TVA.

Assujettis visés : le cabinet d'avocats, l'associé, le collaborateur et le stagiaire

Notons que la notion d'avocat recouvre plusieurs catégories d'assujettis et l'administration a défini ces catégories !

Il est important de souligner que certaines prestations ne sont pas soumises à la TVA (voir circulaire du 20/11/2013 – AGFisc n° 47/2013, ET 124.411 qui commente et explique les règles particulières à suivre).

Déduction de la TVA

En tant qu'assujettis, les avocats peuvent désormais déduire la TVA grevant les frais supportés dans le cadre de leur activité professionnelle selon les règles normales de déduction ... compte tenu de leur statut TVA : asj ordinaire, asj mixte. Le droit à déduction devra être déterminé le cas échéant selon les règles du prorata général ou de l'affectation réelle. Il faut pour cela être en possession de factures conformes !

Quid pour le passé ?

Les avocats ont la possibilité d'exercer leur droit à déduction via une régularisation pour :

- les biens et services non encore utilisés au 1/1/2014
- les biens d'investissement qui subsistent au 1/1/2014 pour autant qu'ils soient encore utilisables et que le délai de 5 ans (biens meubles) ou 15 ans (biens immeubles) ne soit pas encore expiré.

Modalités pratiques de régularisation des TVA historiques

La récupération de la TVA historique se fera sur base d'un inventaire des biens et services (en double exemplaire dont un pour l'Office de contrôle).

La régularisation s'effectue par imputation sur le montant de la TVA due à l'Etat (grille 71) à due concurrence.

On reprendra alors le montant de la régularisation en grille 62 à concurrence du montant dû à l'Etat... et ainsi on indiquera 0,00 en case 71.

Cette procédure doit être répétée jusqu'à ce que soit récupérée la totalité du montant de la TVA historique auquel l'avocat a droit.

7. Biens cessant d'exister dans l'entreprise



AR 3, art 10§1ier, 4° et art 11§3

Lorsque, durant la période de révision, un bien d'investissement cesse d'exister dans l'entreprise, la révision doit s'opérer en une fois sur le montant des taxes déduites, pour l'année au cours de laquelle intervient la modification que pour les années qui restent à courir.

Exception : la révision ne s'appliquera donc pas s'il est prouvé que le bien a été :

- détruit ou volé
- cédé ou prélevé avec TVA
- cédé dans les prévisions de l'art. 11 CTVA

Donc, si cette preuve est apportée, aucune révision ne doit intervenir.

Dans le cas contraire, la révision s'opère en une fois pour l'année au cours de laquelle intervient la cause de révision et les années restant à courir à concurrence d'un cinquième ou quinzième.

Exemple 1

En 2020, un assujetti achète une machine pour 25 000,00 € HTVA. En 2022, la machine « disparaît »
....

Exemple 2

En juillet 2020, une société achète un immeuble neuf de 2 étages à usage de bureaux.

En mars N+3, seul le rez de chaussée est encore utilisé dans le cadre de l'activité économique, le premier étage est temporairement inutilisé.

Exemple 3

Cour d'Appel de Liège, Arrêt du 9 juin 2006.

La révision de la TVA concernant les travaux de rénovation effectués par le locataire

La TVA déductible sur les travaux de transformation effectués par une société locataire assujettie à la TVA, doit être revue à l'expiration du bail initial même si la société locataire continue à exploiter le fonds de commerce.

Les faits

Une société, locataire d'un bâtiment et assujettie à la TVA, a exercé son droit à déduction de la TVA portée en compte suite à la réalisation de travaux de rénovation effectués dans le bâtiment, pris en location le 6 juillet 1987. Ce dernier était en état de ruine et avait dû être rénové à grands frais.

Ce bâtiment a d'abord appartenu à des propriétaires étrangers à la société exploitante et a ensuite été vendu, le 1er juin 1989, à un associé non actif de cette société. A la suite de cette vente, le contrat de bail initial a pris fin et la propriété des transformations a été transférée, sans indemnisation du locataire, au nouveau bailleur.

Le 30 octobre 1989, un nouveau bail a été conclu pour un loyer plus élevé. En 1991, l'associé non actif a cédé l'ensemble des parts, en s'engageant vis-à-vis des autres associés, de vendre le bien immobilier pour un prix beaucoup plus élevé.

Lors d'un contrôle, l'administration de la TVA a réclamé la révision de la TVA déduite par le locataire au motif que la propriété des transformations avait été transférée au bailleur à l'expiration du contrat de location initial, et que la société locataire ne disposait plus que d'un droit de location sur le bâtiment.

Dans ce cas d'espèce, l'administration n'avait pas été suivie par le tribunal de première instance et par conséquent, la TVA déduite n'avait pas fait l'objet d'une révision.

Arrêt de la Cour d'Appel de Liège du 9 juin 2006

La Cour d'Appel constate que la société locataire a effectivement, à l'expiration du bail initial, perdu tout droit réel sur les travaux de transformation effectués.

Par conséquent, la Cour est d'avis que l'article 10, 4^o de l'arrêté royal n° 3 pris en exécution du Code TVA est, dans le cas d'espèce, entièrement applicable, étant donné que le bien est sorti de l'entreprise pour passer dans les mains du nouveau propriétaire de la maison, qui n'est pas assujetti à la TVA.

Bulletin TVA n° 21 | semaines 49-50 2006

GLOBALVATONLINE

www.GlobalVatOnLine.com

L'article 10, 4^o de l'arrêté royal n° 3 stipule, en effet, qu'une révision doit avoir lieu si le bien cesse d'exister dans l'entreprise, à moins qu'il ne soit démontré qu'il a fait l'objet d'une livraison avec droit à déduction ou qu'il ait été détruit ou volé.

A cet égard, le fait que la société locataire ait continué à exploiter le fonds de commerce est sans importance.

La Cour d'Appel de Liège a ainsi annulé le jugement du Tribunal de Première Instance de Liège et a donc confirmé que l'administration est en droit de réclamer la révision de la TVA.

Source: Cour d'Appel de Liège, Arrêt du 9 juin, 2006

Joke Bouquillon, Consultant

8. Perte de la qualité d'assujetti



AR 3, art 10§1^{ier}, 5° et art 11§3

La révision doit être réalisée pour les biens immeubles lorsqu'un asj perd cette qualité ou n'effectue plus que des opérations sans droit à déduction.

La révision s'opère en une fois.

Pour les biens meubles, l'article 12 §1^{er}, 5° du Code reste d'application.

Exemple

Un négociant en vin cesse son activité en 2020 et conserve son immeuble professionnel construit en 2017 pour une valeur de 400 000,00 € HTVA ainsi que du mobilier d'une valeur de 10 500,00€ HTVA acquis en 2017.

Dans ce cas, l'activité cesse.

Exemple

Un expert-comptable agréé ITAA devient assureur en 2020. De son activité précédente subsistent :

- du matériel informatique acheté en 2017 pour 4 000,00 € HTVA
- une voiture acquise en 2019 pour 17 500,00 € HTVA
- un immeuble professionnel à 100% construit en 2016 pour 200 000,00€ HTVA

Dans ce cas, la cessation de l'activité économique ne se produit pas : il s'agit d'un changement de la nature de l'activité professionnelle : l'asj n'effectue plus que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

Exemple 2

Un asj en personne physique revend un bien immeuble qui a été affecté en partie au patrimoine économique, la TVA ne sera due qu'à concurrence de la partie professionnelle.

Cependant, la revente d'un immeuble par un asj n'est pas automatiquement soumise à la TVA !!

Si l'immeuble est toujours considéré comme *neuf* alors, l'asj *peut* opter pour la revente sous le régime de la TVA, comme n'importe quel personne d'ailleurs ! Voir art. 8,§1^{er} du CTVA.

Si l'immeuble n'est plus considéré comme neuf, il est alors soumis aux droits d'enregistrement (supportés par l'acheteur, versés au notaire) et ainsi, aucune TVA ne sera due sur l'opération de revente... alors que la TVA a été déduite lors de l'acquisition. Si la période de révision n'est pas terminée, une TVA va devoir être reversée à l'Etat via une révision en une fois, pour l'année de la revente et le nombre d'années qui restent pour terminer la période de révision, en tenant compte de l'affectation au patrimoine professionnel.

Application de l'AR n°3 art. 10,3° et art. 11,§3,1°.

En 2020, un assujetti achète un immeuble : 200 000,00€ HTVA affecté à 80% à son activité économique. En 2024, il revend son immeuble pour 220 000,00€ sous le régime des droits d'enregistrement (pas de TVA car le bâtiment n'est plus considéré comme neuf).

10. Revente d'un véhicule de société

Dans sa Circulaire AGFisc 36/2015, l'Administration a prévu une adaptation de la base imposable lors de la revente d'un véhicule (art. 45§2 CTVA). Ainsi, elle admet que la TVA ne soit due qu'à concurrence de 50% du montant réclamé sans tenir compte de la limitation de la déductibilité initiale.

L'application de cette tolérance s'avère donc facultative, seul l'asj décide d'en bénéficier ou non. Sur la facture, il appliquera alors la mention « Base d'imposition spéciale, application de la Circulaire AGFisc 36/2015 ».

Au niveau de la déclaration, 3 cases vont intervenir :

03	50% du PV
54	TVA sur la base imposable (= 50% du PV)
00	50% du PV non soumis à la TVA

Notons également qu'une révision pourra s'appliquer en faveur de l'asj ! AR 3, art. 10§1^{er}.

Exemple

En 2020, une société asj revend une voiture TOYOTA pour 20 000,00 HTVA. La voiture avait été acquise en 2018 pour 30 000€ HTVA et la TVA déduite à concurrence du forfait général de 35%.

3.3.6. CESSION D'UNE UNIVERSALITÉ DE BIENS

Selon le Code TVA, les cessions de fonds de commerce, les opérations de liquidation d'une société, les réalisations des biens par le curateur d'un asj en faillite, ... etc, sont considérées comme des livraisons de biens et prestations de services et donc passibles de TVA !

Cependant, l'article 11 prévoit des situations dans lesquelles la **TVA n'est pas applicable**.



Article 11

« N'est pas considérée comme une livraison, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant. »

La cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité est considérée comme une prestation de services (art. 18 § 3 Code) et **échappe à la perception de la TVA**.

Cette disposition permet de faciliter les transferts d'entreprises, ou de parties d'entreprises, en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale démesurée qu'il aurait récupérée ultérieurement !



Universalité de biens ? Branche d'activité ?

Conséquences

- ❖ **L'application de l'article 11 n'est pas une faculté** : c'est une disposition obligatoire !
Et donc, si le cédant venait à porter une TVA en compte, celle-ci serait non déductible dans le chef du cessionnaire ! Vigilance donc !
- ❖ **Le cessionnaire, par fiction juridique, est censé continuer la personne du cédant** dont il reprend les droits et les obligations.
Ainsi, le cessionnaire s'identifie au cédant, comme si aucune cession n'était intervenue. Les biens cédés entrent dans le patrimoine du cessionnaire sous le même régime TVA que celui appliqué au cédant.

De plus, il faut

- ❖ qu'il y ait réellement cession d'une branche d'activité,
→ c'est-à-dire la cession d'un ensemble de biens qui sont dits investis,
- ❖ que la mention suivante soit inscrite sur la facture rédigée par le cédant :
« Pas de TVA – application des articles 11 et 18§3 du Code ».

☰ En raison de ce régime particulier, cette cession doit être reprise à la grille 00 de la déclaration TVA.

Universalité de biens ? Branche d'activité ?

⇒ **Notion d'universalité totale ou partielle de biens + conditions d'application de l'article 11 du Code.**

Quid en Belgique ?

Les commentaires administratifs belges antérieurs définissaient l'universalité de biens comme *l'ensemble du patrimoine, tant actif que passif, d'une société absorbée ou fusionnée, ou bien encore comme la totalité des éléments composant le fonds de commerce d'une personne physique ou d'une société en liquidation.*

De même, la branche d'activité se définissait comme *l'ensemble des biens investis dans une division de l'entreprise et qui constituent, au point de vue technique, une exploitation indépendante capable de fonctionner par ses propres moyens.*

En dehors de ces définitions, et sans vouloir se montrer exhaustif, on pouvait considérer que ce point de vue reposait essentiellement sur les trois éléments suivants :

- les notions d'universalité de biens et de branche d'activité devaient être examinées dans le chef du cédant (v. notamment décision n° E.T. 18.638 du 16 octobre 1974) ;
- la cession de l'immeuble dans lequel était exercée l'activité économique cédée ou la cession des droits que possédait le cédant sur cet immeuble, constituait un élément essentiel pour déterminer si l'article 11 était ou non applicable ;
- lorsqu'il s'agit de personnes physiques, l'administration se montrait plus tolérante en ce qui concerne les éléments qui doivent nécessairement faire l'objet de la cession pour que celle-ci puisse bénéficier de l'article 11 du Code.

Quid dans la Directive TVA ?

 Les notions d'universalité totale ou partielle de biens constituent des notions autonomes de droit communautaire et doivent donc faire l'objet d'une interprétation identique dans tous les Etats membres. Un **arrêt particulièrement important de la Cour de justice des Communautés européennes du 27 novembre 2003 dans l'affaire C- 497/01, Zita Modes Sarl, est venu remettre en cause le point de vue administratif belge.**

La Cour y dit que l'article 19, alinéa 1^{er} Dir. 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que cette règle de non-livraison s'applique à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome.

→ *Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis, et donc non simplement l'intention de liquider immédiatement l'activité concernée et, le cas échéant, de vendre le stock.*

Ainsi, la Cour n'exige pas que tous les éléments de l'entreprise ou de la division de l'entreprise soient cédés. Il suffit, selon elle, qu'un ensemble d'éléments ou qu'une combinaison d'éléments permettant la poursuite d'une activité économique autonome soit cédé.

Il convient d'apprécier la notion d'universalité totale ou partielle de biens dans le chef du cessionnaire (et non pas dans celui du cédant).

⇒ Il apparaît donc que l'article 11 du Code de la TVA est aussi susceptible de s'appliquer lorsque le cédant conserve certains actifs de l'universalité de biens ou de la branche d'activité cédée, à condition que cela n'empêche pas le cessionnaire d'exercer une activité économique autonome au moyen des éléments cédés.

En outre, l'intention du cessionnaire de poursuivre une activité économique autonome constitue en principe un élément essentiel pour autoriser l'application de cette disposition.

Il n'est toutefois pas exigé que l'activité économique qui sera poursuivie par le cessionnaire soit strictement identique à celle que poursuivait le cédant. De même, il importe peu qu'avant la cession, le bénéficiaire exerce déjà le même type d'activité économique que le cédant (v. point 45 de l'arrêt précité).

❖ Conséquences chez le cédant

En principe, lorsqu'elle est couverte par l'article 11 du Code de la TVA, la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité comprenant des immeubles et d'autres biens d'investissement, n'entraîne, en tant que telle, aucune révision des déductions dans le chef du cédant.

❖ Conséquences chez le cessionnaire

La fiction de l'article 11 du Code de la TVA, qui prévoit que le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant, implique que le cessionnaire doit procéder lui-même à une révision des taxes initialement déduites par le cédant lorsque, au moment de la reprise de l'activité cédée ou postérieurement à cette reprise, il se trouve dans une des situations prévues par l'article 10 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Par ailleurs, comme la période de révision trouve son point de départ chez le cédant, il convient qu'en vue d'une révision éventuelle, le cessionnaire obtienne du cédant, lors de la cession, la communication de tous les éléments (factures, tableau des biens d'investissement, ...) qui lui permettront de procéder à cette éventuelle révision.

Source : Manuel TVA

Exemples

- Passage en société d'une personne physique

- Quid si le bâtiment n'est pas cédé mais donné en location ?

BULLETIN TVA contenu

Cession d'universalité et de
branche d'activité : la
Belgique en ligne avec la
C.J.C.E.1

Assujettis partiels : pas de
déduction de la TVA sur la
base du prorata général
prévu à l'article 46 § 1^{er}, du
Code de la TVA2

Organisme de droit public non
assujetti ou facturant à perte :
distorsion de concurrence ?3



a Wolters Kluwer business



Numéro 13 | semaines 32 et 33
Année 8 | Bimensuel | Ne paraît pas en juillet
Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 | P2A9397

2006

Cession d'universalité et de branche d'activité : la Belgique en ligne avec la C.J.C.E.

En réponse à une question parlementaire récente, le ministre des Finances a expressément fait référence à l'arrêt Zita Modes du 23 novembre 2003 de la C.J.C.E. Dans cet arrêt traitant de la cession d'une universalité ou d'une branche d'activité, la position de la C.J.C.E. diffère de la position de l'administration de la TVA sur certains points importants.

Les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA prévoient en substance que la cession d'une universalité ou d'une branche d'activité n'est pas soumise à la TVA, moyennant le respect de plusieurs conditions. Ces dispositions ont notamment pour objectif d'éviter au cessionnaire le préfinancement de la TVA et ainsi de faciliter les transferts d'entreprises.

L'administration reconnaît qu'il existe une certaine difficulté d'appréciation pour l'application de ces dispositions. Cette difficulté provient principalement de la notion de branche d'activité et des actifs à inclure dans le transfert.

Le ministre des Finances précise que : « ... dans l'arrêt qu'elle a rendu le 27 novembre 2003 dans l'affaire C-497/01, Zita Modes SARL, la C.J.C.E. a posé le principe selon lequel il convient d'apprécier la notion d'universalité totale ou partielle de biens dans le chef du cessionnaire et non pas dans celui du cédant.

Les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA s'appliquent donc dès lors que sont cédés des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise permettant au cessionnaire de poursuivre une activité économique autonome. »

Notion de branche d'activité

L'administration de la TVA considère que la question de savoir si une cession a pour objet une branche d'activité au sens de l'article 11 du Code de la TVA est une question de fait qui doit être tranchée dans le chef du cédant (décision E.T. 18638).

Il y a donc ici

une différence essentielle avec la position du ministre qui se rallie à celle de la C.J.C.E.

En pratique, l'analyse de la notion de branche d'activité dans le chef du cédant ou dans celle du cessionnaire pourra donner un résultat différent lorsque le cédant conserve certains éléments de sa branche d'activité sans empêcher le cessionnaire de poursuivre une activité autonome. Il s'agit par exemple de la situation où le transfert n'inclurait pas l'immeuble.

Cession de la clientèle

Selon l'administration, la cession de la clientèle constitue un élément essentiel lors de la cession d'une universalité ou d'une branche d'activité. A notre sens, l'arrêt Zita Modes permet de tempérer cette position. En effet, selon la C.J.C.E., les éléments transférés doivent permettre au cessionnaire de poursuivre une activité autonome. Dans ce cadre, il n'est pas requis que le cessionnaire exerce la même activité que le cédant. Par conséquent, le cédant pourrait conserver sa clientèle et ne conclure aucune

avoir l'intention de cesser toute activité juste après le transfert.

Il n'est pas certain que la réponse du Ministre des Finances permettra de faciliter l'appréciation de l'application ou non des articles 11 et 18, §3 du Code de la TVA. En effet, d'une part, les assujettis pouvaient déjà se prévaloir de l'arrêt Zita Modes et d'autre part, les commentaires administratifs existants n'ont pas été adaptés.

En cas d'application à tort des articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA, les assujettis pourront utilement se référer à la Question n° 651 du représentant Michel 29 novembre 1996 dans laquelle le ministre des Finances a prévu la possibilité de limiter à une amende réduite les pénalités imposées.

Source : Question n° 1266 de M. Wathelet du 3 mai 2006
Questions et Réponses, Chambre, 2005-2006, n° 122,
p. 23804-23805

Lionel Wilemans, Manager

Cas d'application : Arrêt CJCE
Arrêt Mailat C 17/18 du 19/12/2018

Résumé des faits

La société roumaine Apcom Select est gérée par Mr et Mme Mailat qui exploitent un restaurant. À la suite de travaux de transformation sur l'immeuble en mai 2007, la TVA est totalement déduite. En décembre 2007, le fonds de commerce est revendu sans application de la TVA (art 11 CTVA belge) et l'immeuble est donné en location au nouveau gestionnaire. L'exploitation continue à cet endroit. Lors de la conclusion du contrat, Mr et Mme Mailat n'ont pas procédé à la régularisation de la TVA pour les travaux effectués, cependant, en vertu de la réglementation nationale, ils avaient l'obligation de le faire. Le contrôleur a donc appliqué la révision en défaveur.

Cette opération peut-elle tomber sous le régime de la cession d'universalité de biens ?

La Lettre TVA n° 2023/03, mars 2023

Le transfert d'un centre commercial peut constituer une cession d'universalité ou de branche d'activité non soumise à la TVA

La Cour de justice de l'Union européenne (ci-après, « CJUE ») a récemment décidé que la vente d'un centre commercial pouvait être considérée comme une cession d'universalité ou de branche d'activité tombant en dehors du champ d'application de la TVA (CJUE, 16 janvier 2023, C-729/21). Par son ordonnance, la CJUE précise le champ d'application de la règle de non-livraison applicable à la cession d'universalité ou de branche d'activité.

Les faits

La requérante, W., est une entreprise de droit polonais et a acquis un centre commercial en Pologne. Il ressort du contrat de vente que le vendeur a transféré à W. un bien immeuble, comprenant un terrain, un bâtiment et tous les accessoires et constructions situés sur ce terrain. En outre, W. a repris les contrats de bail relatifs aux locaux présents au sein du centre commercial qui avaient été conclus avant la vente et s'est vu céder les droits et obligations y afférents. Enfin, le contrat de vente prévoyait également le transfert des droits de propriété intellectuelle liés à l'exploitation du centre commercial et des sites Internet. Les contrats de gestion et d'assurance n'ont quant à eux pas été transférés. A la suite de cette vente, W. a continué d'exploiter le centre commercial. Du point de vue de la TVA, les parties au contrat ont considéré que la vente devait être qualifiée de livraison de biens effectuée à titre onéreux, ouvrant un droit à déduction au profit de l'acquéreur. Les parties ont en effet usé de la faculté, reconnue par le droit polonais, d'opter pour l'imposition de l'opération, même si, en principe, la vente d'un immeuble bâti est exonérée de TVA.

L'administration fiscale polonaise a cependant refusé à W. le droit de déduire la TVA afférente à l'opération, au motif que cette dernière consistait en la cession d'une universalité de biens qui tombe en dehors du champ d'application de la TVA. W. a contesté cette décision et c'est dans ce contexte que la Cour suprême administrative polonaise a interrogé la CJUE quant à la distinction entre une cession d'universalité non soumise à la TVA et une livraison de biens imposable.

Notions d'universalité de biens et branche d'activité

L'article 19, § 1^{er}, de la directive 2006/112/CE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, « **Directive TVA** ») permet aux Etats membres de considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, *d'une*

universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant. L'article 29 de la Directive TVA dispose quant à lui que l'article 19, § 1^{er}, précité s'applique *mutatis mutandis* aux prestations de services.

Les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA belge, qui transposent les articles 19, § 1^{er}, et 29 de la Directive TVA, prévoient en substance que, ne sont respectivement pas considérées comme une livraison de biens, ni comme une prestation de services, la cession ou les opérations effectuées lors de cette cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, *d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité*, et ce, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant. La CJUE précise également que cette fiction de continuation de la personne du cédant est bien une conséquence, et non une condition, du mécanisme de non-livraison.

Même si les termes utilisés par la législation européenne et celles des Etats membres diffèrent quelque peu, il n'en demeure pas moins que les notions d'universalité de biens et de branche d'activité constituent des notions autonomes de droit communautaire et qu'elles doivent donc faire l'objet d'une interprétation identique dans tous les Etats membres.

Selon une jurisprudence constante de la CJUE, cette règle de non-livraison s'applique à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome (CJUE, 10 novembre 2011, *Schriever*, C-444/10). Le cessionnaire doit cependant avoir l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise

ainsi transmis, et donc non simplement l'intention de liquider immédiatement l'activité concernée et, le cas échéant, de vendre le stock (CJCE, 27 novembre 2003, *Zita Modes*, C-497/01).

Il découle également de la jurisprudence européenne précitée que le régime de non-livraison applicable aux cessions d'universalité et de branches d'activité n'exige pas que tous les éléments de l'entreprise ou de partie de l'entreprise soient cédés. Ainsi, au terme d'une appréciation factuelle au cas par cas, il faut mais il suffit, selon la CJUE, qu'un ensemble d'éléments ou qu'une combinaison d'éléments permettant la poursuite d'une activité économique autonome, soit cédé pour pouvoir appliquer le régime de non-livraison.

Pour la CJUE, les points de droit et de fait semblent clairs

En l'espèce, la CJUE estime que la réponse à la question peut être clairement déduite de la jurisprudence ou ne laisse place à aucun doute raisonnable. Elle statue donc par voie de simple ordonnance (et non d'arrêt) et admet que la vente d'un centre commercial peut constituer une cession d'universalité non soumise à la TVA à condition que l'ensemble des éléments transmis soit suffisant pour permettre au cessionnaire la poursuite d'une activité économique autonome.

Elle précise cependant qu'en l'occurrence, l'intention des parties, corroborée par les éléments objectifs, est claire : les éléments corporels et incorporels transmis à W. lui ont permis de continuer l'exploitation de l'entreprise qu'il a acquise et cela même en

l'absence de transfert de certains éléments incorporels.

Quid du côté belge ?

Cette ordonnance confirme la position de l'administration belge qui a admis, à plusieurs reprises, que le transfert d'un ou de plusieurs immeubles et des contrats qui les concernent pouvait constituer une cession d'universalité ou de branche d'activité non soumise à la TVA. L'administration a par exemple admis que la cession d'une activité de location-financement immobilière constituait une cession d'universalité ou de branche d'activité (décision anticipée 2018.1048 du 29 juillet 2019). Le transfert portait en l'espèce sur quatre bâtiments neufs, les dettes concernant le financement de leur construction, le droit de superficie sur le terrain sur lequel ils sont construits et les conventions de location-financement, en ce compris les droits et obligations y attachés. De même, l'administration a admis que le transfert, dans le cadre d'une fusion, d'un seul bien immobilier et du contrat de location-financement correspondant pouvait constituer une cession d'universalité ou de branche d'activité (décision anticipée 2020.1540 du 26 octobre 2020). On peut le déplorer vu les montants en jeu, mais force est de constater que la notion de cession d'universalité ou de branche d'activité demeure éminemment factuelle, voire économique et doit être analysée à la lumière des circonstances de fait propres à chaque cas d'espèce. À titre de contre-exemple, l'administration belge refuse régulièrement d'appliquer le régime de non-livraison en cas de transfert d'immeubles et des contrats y afférents...

3.4 CARACTÉRISTIQUES ESSENTIELLES DU PRÉLÈVEMENT ET DE LA RÉVISION

Délais

Les taxations du prélèvement ne sont pas limitées dans le temps par rapport aux déductions initiales.

Les révisions propres aux BI peuvent se situer dans une période de 5, 15 ou 25 ans selon les circonstances. Passé le délai, elles ne sont plus applicables.

Elles sont reprises dans la déclaration TVA à déposer au plus tard au mois d'avril de l'année qui suit l'année au cours de laquelle intervient le changement (grille 61 ou 62).

Base imposable

Le prélèvement est taxable sur le prix d'achat des biens au moment où s'effectuent ces opérations.

La révision est par contre basée sur la TVA qui a été déduite.

Taux

Le taux de TVA applicable au prélèvement est celui en vigueur à ce moment.

En matière de révision, la déduction initiale reste la base et le taux de TVA grevant le bien au moment de son acquisition.

- Dans certains cas, la révision propre aux BI peut se trouver en concours avec le prélèvement visé par l'art. 12 du CTVA. Comme il est impossible de cumuler les 2 techniques simultanément pour la même opération, on applique le prélèvement. Celui-ci prime en effet sur la révision.

⌘ La déduction ne naît pas d'une révision !

Si un bien est acheté sans déduction TVA et utilisé par la suite dans une activité économique assujettie, la révision n'est pas possible !

⇒⇒ **Arrêts LENNARTZ & W.Z.V.**

Quels sont les enseignements retenus suite à l'**arrêt LENNARTZ**
(CJCE, 11 juillet 1991)

Les faits (en bref)

Un particulier assujetti, Mr LENNARTZ, achète une voiture en 1985 à des fins privées (non intégration dans le patrimoine professionnel) et, par la suite en 1986, l'ayant utilisée à titre professionnel, en tant qu'expert comptable !!, tente de déduire la TVA.

Conclusion

Seule la qualité en laquelle un particulier a agi au moment de l'achat du bien peut déterminer l'existence d'un droit à déduction.

Pour la CJCE, le droit à déduction a posteriori n'est pas possible : l'article 20 de la Directive TVA ne comporte aucune disposition relative à la naissance du droit à déduction et n'a pas vocation à « transformer la taxe acquittée par un assujetti en relation avec ses opérations non taxées en une taxe déductible ».

Arrêt WZV (raisonnement par analogie)

Un organisme public (c'est le cas de WZV) n'ayant pas, au moment de l'achat, agi en qualité d'assujetti, ne dispose pas non plus d'un droit à déduire la TVA qu'il a acquittée sur ce bien.

La qualité d'assujetti s'apprécie au moment de l'acquisition du bien (moment du fait générateur).

Une régularisation de la déduction *pro rata temporis* pour les biens d'investissement, sur base de l'article 20 de la Directive TVA, n'est pas possible à partir de l'année où l'organisme public acquiert la qualité d'assujetti !

**DECISION ET110412 dd. 20.12.2005**

Révision des déductions pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement - Biens d'investissement acquis en qualité de non-assujetti

Affaire WZV

Dans l'arrêt qu'elle a rendu le **2 juin 2005** dans l'affaire **C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen c. Staatssecretaris van Financiën, la Cour de justice des Communautés européennes** a confirmé une position qu'elle avait déjà adoptée dans l'arrêt rendu le 11 juillet **1991** dans l'affaire C-97/90, Hansgeorg Lennartz c. Finanzamt München III.

Dans ces arrêts, la Cour a estimé que l'article 17 de la sixième directive (comp. **article 45 du Code et articles 1er et 2 de l'A.R. n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions**) détermine le moment où prend naissance le droit à déduction et qu'il ressort de cette disposition que seule la qualité en laquelle la personne concernée a agi au moment de l'achat du bien peut déterminer l'existence d'un droit à déduction.

En outre, elle a relevé que l'article 20 de cette directive (comp. **articles 48, § 2 et 49, 3°, du Code et articles 6 à 11 de l'A.R. n° 3** précité) ne comporte, en revanche, **aucune disposition relative à la naissance du droit à déduction mais qu'il se borne à établir le mécanisme permettant de calculer les régularisations de la déduction initiale** et qu'il 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 déductible au sens dudit article 17.

⇒ Il ressort donc clairement de cette jurisprudence que *lorsqu'une personne physique ou morale a acheté un bien en qualité de non-assujetti, que cette personne*

acquiert par la suite la qualité d'assujetti et qu'elle utilise ce bien comme bien d'investissement pour les besoins de son activité économique, cette personne n'est pas autorisée à déduire tout ou partie de la taxe ayant grevé l'acquisition de ce bien.

Compte tenu de ce qui précède, la décision n° E.T. 18.235 du 10 novembre 1976, qui prévoit la possibilité pour un assujetti de déduire une partie des taxes ayant grevé un bien d'investissement acquis alors qu'il n'avait pas encore la qualité d'assujetti, est rapportée à compter du 1er juillet 2005. Il en va évidemment de même des autres commentaires publiés par l'administration et, notamment, de la réponse à la question parlementaire n° 25 du 26 janvier 1982 de Mr le sénateur Jorissen (Bull. Q. & R., 1981-1982, Sénat, n° 5, p. 115-116).

Afin d'éviter tout malentendu, il convient de préciser que la présente décision est évidemment tout à fait étrangère à la situation d'une personne qui, bien que non encore identifiée à la TVA, expose des frais dans le cadre d'actes qui sont indubitablement préparatoires à l'exercice d'une activité économique. Dans une telle hypothèse, cette personne a, en raison de ces actes préparatoires, la qualité d'assujetti à la TVA et elle est par conséquent autorisée à déduire les taxes ayant grevé les biens et les services qu'elle a acquis, même si ceux-ci l'ont été avant son identification à la TVA (v. arrêt de la CJCE du 14 février 1985, affaire 268/83, Rompelman).

4. APPLICATIONS

- 1) Le gérant de la société BRANTANO puise 10 paires de chaussures dans le stock pour les offrir à ses petits enfants à l'occasion de la St Nicolas. PA Unitaire 55,50 € HTVA. PV : 92,70 TVAC.

- 2) Une esthéticienne assujettie dépositaire trimestrielle à la TVA, achète en N un meuble de rangement pour son activité. Valeur : 7 381,00 € TVAC. Deux ans plus tard en N+2, le meuble est affecté totalement à sa nouvelle activité de kinésithérapeute.

- 3) En 2016, un assujetti ordinaire achète un immeuble 250 000,00 HTVA. Il est affecté totalement à l'activité professionnelle. Dès 2017, l'immeuble est occupé à 60 % par la famille de l'assujetti. En 2020, l'immeuble est de nouveau consacré totalement à l'activité économique.

- 4) Un horticulteur, assujetti ordinaire, cesse son activité économique en 2019 mais il décide de garder un motoculteur acquis pour 5 000,00 HTVA en 2015 et son hangar professionnel construit en 2012 pour 50 000,00€.

- 5) Un fabricant de meubles de bureau prélève des armoires de rangement destinées à la revente, pour le classement de ses documents comptables. Coût de revient : 700,00€.

- 6) Un avocat achète du mobilier de bureau le 01/04/2013 pour une valeur de 3 400,00€ TVA comprise. Au 01/01/2014, il devient un asj ordinaire.

- 7) Une société asj achète au 15 avril 2020 une nouvelle voiture pour le responsable commercial : 35 000,00 HTVA. Utilisation mixte avec une estimation de l'usage professionnel à 40%. L'entreprise utilise la méthode du semi forfait et au 31/12, on relève 27 840 km au compteur. Il habite à 28 km lieu travail.

En 2023, la voiture est revendue pour 9 500,00 € HTVA. Quelles sont les grilles de la déclaration concernées lors de la vente ?

PARTIE 5 - REGIMES D'ASSUJETTISSEMENT

L'étude de la classification des assujettis est essentielle. En effet, la connaissance précise du statut de la personne contractante détermine dans bien des cas le régime de taxation à adopter. Nous n'aborderons dans cette partie que certains régimes.

1. ASSUJETTISSEMENT OCCASIONNEL

1.1 ASJ POUR LIC D'UN MTN



Article 8bis

§ 1er. Est également considérée comme un assujetti toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison à titre onéreux d'un moyen de transport neuf, dans les conditions prévues à l'article 39bis.

§ 2. Pour l'application du présent article:

1° sont considérés comme moyens de transport : les bateaux ..., les aéronefs ... et les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts, destinés au transport de personnes ou de marchandises, ...

2° sont considérés comme moyens de transport neufs, les moyens de transport visés au 1° lorsque :

- s'il s'agit de véhicules terrestres, leur livraison est effectuée dans les 6 mois suivant la date de leur première mise en service ou qu'ils n'ont pas parcouru plus de 6000kms ;

- ...

La personne qui réalise occasionnellement une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf est un asj d'office pour cette opération occasionnelle.

Ainsi, aucune TVA n'est due lors de la vente et elle a droit à déduction de la TVA qui a grevé l'achat du moyen de transport neuf livré.

C'est l'acquéreur, situé dans un autre Etat membre, qui sera tenu de déclarer et payer la TVA dans son pays.

Ce régime intracommunautaire particulier a été instauré pour s'assurer que la TVA revienne à l'Etat membre de destination.

L'assujetti occasionnel doit avertir le bureau central TVA et remplir le **formulaire 447** (voir ci-après) qui lui permettra de réaliser sa demande de remboursement.

La déductibilité est limitée à concurrence du montant de la taxe qui serait exigible en raison de la livraison intra si elle n'était pas exemptée.

Casus Vente d'un moyen de transport toujours neuf

DONNÉES

Le 19 novembre 2004, Monsieur STASSE achète une BMW série 3 chez DELBROUKE MOTOR à Hannut au prix de 36300.00 € TVA comprise. Il utilise ce véhicule à titre personnel. Huit semaines plus tard, il revend la voiture au prix de 27000.00 € à son cousin établi en Espagne.

SOLUTION

Acquisition intracommunautaire avec paiement dans une déclaration spéciale des acquisitions intracommunautaires

Trimestre et année de la déclaration spéciale :

Importation en provenance d'un pays tiers

Date et référence du document d'importation (4) :

T.V.A. perçue lors de l'achat :	6.300,00 EUR	Taux appliqué :	21,0 %
Base d'imposition de la présente livraison : (= A) (5)	27.000,00 EUR	Taux applicable : (= B)	21,0 %
Taxe déductible : A x B) (6)	5.670,00 EUR		

Je souhaite que le montant de la taxe déductible à restituer par l'Etat me soit versé

à mon compte n° (7) : 853-8497505-46

par assignation postale (7)

Certifié sincère et véritable

Fait à Hannut, le 18/01/2005

Signature



A ne compléter que lorsque l'intéressé est identifié à la T.V.A. Le cadre du pays doit toujours être indiqué.

Les moyens de transport suivants, destinés au transport de personnes ou de marchandises :

- les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 cc ou d'une puissance de plus de 7,2 kW;
- les bateaux d'une longueur de plus de 7,5 m;
- les aéronefs dont le poids total au décollage excède 1.550 kg;

à l'exception :

- des bateaux de haute mer, destinés au trafic rémunéré de passagers ou de marchandises, à une activité de pêche ou, plus généralement, à l'exercice de toute activité industrielle ou commerciale;
- des bateaux de sauvetage et d'assistance en mer;
- des avions, hydravions, hélicoptères et engins analogues, destinés à être utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré de personnes ou de marchandises.

La facture doit comporter les mentions visées à l'article 5, § 1^{er}, 7^o de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992; à défaut, celle-ci doit être complétée afin de comporter ces mentions :

(...) les données visées à l'article 8bis, du Code pour les livraisons de moyens de transport neufs, ainsi que la marque, le modèle, le millésime, la cylindrée, la puissance du moteur, le modèle de la carrosserie et le numéro de châssis pour la livraison de voitures ou de voitures mixtes neuves ou d'occasion, et la date de la première mise en circulation (...). Les données visées à l'article 8bis, § 2, sont énumérées sous le n° 2 ci-avant.

Il est obligatoire de joindre l'original de ce document à la déclaration.

Total du prix et des autres montants éventuels qui, en vertu de l'article 26 du Code de la T.V.A., constitue la base d'imposition.

La taxe est déductible dans la limite ou à concurrence du montant obtenu en appliquant à la base d'imposition de la livraison (A) le taux applicable au moment de la livraison du moyen de transport (B). Ce montant ne peut excéder la T.V.A. perçue lors de l'achat.

Marquer d'une croix la case correspondant au mode de paiement choisi.

1.2 POUR LA LIVRAISON D'UN BÂTIMENT NEUF

La livraison de biens immeubles ne tombe pas automatiquement sous le champ d'application de la TVA. En effet, les droits d'enregistrement sont dus lors de la revente d'un immeuble par nature pour autant qu'il ne soit plus neuf. Le Code de la TVA prévoit cependant la possibilité de soumettre la vente avec TVA sous certaines conditions.



Article 8

§ 1er. La personne qui, autrement que dans l'exercice d'une activité économique, a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe, un bâtiment qu'elle cède à titre onéreux, en tout ou en partie, soit avant son érection, soit en cours d'érection, soit après son érection mais au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ce bâtiment, a, pour cette cession, la qualité d'assujetti lorsqu'elle a manifesté, dans la forme et de la manière déterminées par le Roi, l'intention de céder le bâtiment avec application de la taxe.

1.2.1. ASJ NON PROMOTEURS IMMOBILIERS

Les personnes qui ne sont pas des promoteurs immobiliers, peuvent opter pour la cession occasionnelle, sous régime TVA, d'un bâtiment neuf qu'elles ont construit ou acquis avec TVA. Effectivement, alors que le promoteur immobilier est un asj d'office pour la vente de pareils biens, les asj exerçant leur activité dans un autre secteur économique doivent impérativement opter pour soumettre à TVA la vente d'un bâtiment neuf investi. A défaut d'option, c'est le régime des droits d'enregistrement qui est d'application.

Cette option est particulièrement importante, non seulement lorsque le bien est encore neuf, mais également toujours soumis à la période des révisions des déductions !

1.2.2. AUTRES PERSONNES

L'option pour l'assujettissement occasionnel peut aussi être levée par un non assujetti (particulier ou PMNA). L'intérêt est de pouvoir placer l'opération sous le régime de la TVA

1.2.3. CONDITIONS DE L'OPTION (AR N° 14 DU 03/06/1970)

La personne pouvant opter est soit un asj ordinaire (mais pas un promoteur immobilier), soit un asj exempté par art 44, soit un particulier ou toute autre personne non asj. Cette option procure la possibilité de vendre un bâtiment neuf avec application de la TVA et de récupérer la TVA qu'elle a dû acquitter lors de la construction ou l'acquisition de ce bâtiment.

Un formulaire spécial (modèle 104) est à remplir à cet effet. Le cédant doit le déposer dans le mois de la date d'exigibilité, il doit également verser la TVA due sur la livraison après déduction de la TVA déductible. En aucun cas le cédant, s'il est asj ordinaire, ne peut reprendre cette opération dans sa déclaration périodique.

1.2.4. REMARQUE

Le secteur immobilier a la particularité de rencontrer plusieurs catégories d'asj à la TVA. Outre l'asj occasionnel, on trouve :

➤ **Asj ordinaire**

On retrouve ici les personnes qui professionnellement construisent des bâtiments pour les revendre. On les appelle les constructeurs professionnels. On trouve également des personnes dont l'activité économique consiste à vendre des bâtiments neufs : promoteurs immobiliers. Cette activité leur est habituelle et sont donc asj de plein droit et, à ce niveau, ils ne se distinguent pas des autres asj ordinaires.

➤ **Asj mixte ou partiel**

Ce sont des asj dont une partie de l'activité économique est soumise à la TVA et dont l'autre ne l'est pas. Ce sont notamment les personnes qui, tout en vendant des bâtiments neufs - soumis à la TVA -, vendent également des terrains, des bâtiments soumis au droit d'enregistrement ou encore donnent en location certains immeubles (opérations non soumises à la TVA).

Vente d'un immeuble neuf

Jusqu'au 31/12/2010, seule la vente d'un bâtiment neuf pouvait être soumise à la TVA.

A partir du 01/01/2011, la livraison du terrain attenant est également soumise à la TVA, pour autant que les 2 ventes soient réalisées simultanément et par la même personne.

Ce régime s'applique aussi bien aux constructeurs professionnels qu'aux vendeurs occasionnels.

En outre, il s'applique également sans restriction à une « fraction d'un bâtiment neuf » ce qui est le cas lorsqu'un nouvel appartement avec terrain attenant est vendu.

→ Décision ET 119.318 du 28 octobre 2010.

Casus Prélèvement

DONNÉES

En mars N, un promoteur immobilier fait construire un immeuble dans le cadre de son activité économique : 300 000.00 € + 63 000.00€ TVA.

En janvier N+1, le bâtiment est utilisé comme maison témoin.

SOLUTION

2. ASSUJETTISSEMENT DE PERSONNES ETABLIES A L'ETRANGER

2.1 NOTIONS

L'article 4 du Code de la TVA définit l'asj, mais n'impose aucune obligation de domicile ou de siège social : une personne qui réalise une activité économique qui consiste à dégager des recettes ayant un caractère de permanence est assujettie dans le pays même si elle n'y est pas établie. C'est donc la **localisation des opérations** qui va déterminer les obligations de cette personne.

Ainsi, toute personne physique ou morale, établie à l'étranger, dès qu'elle réalise des opérations passibles de la TVA en Belgique, est soumise à la réglementation belge pour les opérations effectuées dans notre pays, quelle que soit sa nationalité !

Voir l'article 55 du Code.

Cette personne est dénommée « assujetti étranger ».

Le régime TVA diffère selon que l'asj établi à l'étranger dispose ou non d'un établissement stable en Belgique.

2.2 ASSUJETTI ÉTRANGER AVEC ÉTABLISSEMENT STABLE EN BELGIQUE

On entend par cette notion d' « établissement stable » un siège de direction, d'une succursale, d'une usine, d'un atelier, d'une agence, etc... géré par une personne apte à engager l'assujetti envers les fournisseurs et les clients.

Cet asj « étranger », qui dispose d'un établissement stable en Belgique, est traité comme tout assujetti belge. Il doit solliciter un numéro d'identification individuel auprès de l'office TVA compétent.

2.3 ASSUJETTI ÉTRANGER SANS ÉTABLISSEMENT STABLE EN BELGIQUE

Lorsqu'un asj accomplit des opérations passibles de la TVA en Belgique, il doit le faire sous le couvert d'un numéro d'identification.

Cependant, **si l'asj « étranger » est établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne**, il peut disposer directement *un numéro d'identification* sans pour autant recourir à l'agrément d'un représentant responsable, et ce depuis le 1^{er} janvier 2002.

Par contre, **l'asj non établi en Union européenne** doit, comme avant janvier 2002, faire préalablement agréer un représentant responsable pour l'exécution de ses opérations fiscales en Belgique, c'est lui qui va alors remplir toutes les formalités TVA en lieu et place de l'entreprise étrangère. Le représentant responsable (RR) peut-être individuel ou global !

Le **RR individuel** est subrogé dans les obligations et droits de la société étrangère. Il s'occupe ainsi d'établir les factures et de tenir une comptabilité *TVA* et de déposer les déclarations périodiques.

Le **représentant global** peut intervenir sous le couvert d'un numéro d'identification 796.5 ou 796.6... ceci dépend du type d'opération à effectuer !

796.5 ou 796.6 ?

Le numéro global 796.5 est utilisé quand l'assujetti étranger réalise en Belgique une importation de biens, qui ne sont pas placés sous le régime de l'entrepôt *TVA*, en vue de faire l'objet d'une livraison intra des mêmes biens.

Le numéro global 796.6 est applicable notamment pour le placement de biens sous le régime de l'entrepôt *TVA* suite à une importation, AIC ou achat en Belgique, mais aussi lors de la sortie des biens du régime de l'entrepôt.

Un expéditeur en douane ou toute autre personne établie en Belgique qui représente au moins 2 asj étrangers non établis peut être désigné par exemple comme **RR global**.

2.4 REPORT DE PAIEMENT GENERALISÉ

Suite à l'introduction de l'**article 51§2,5° CTVA**, les assujettis non établis en Belgique ne devront plus avoir de numéro de *TVA* « BE » dans plusieurs cas !

C'est donc au preneur à acquitter la taxe mais pour autant que les conditions mentionnées soient remplies de manière cumulatives !

- le fournisseur ou prestataire n'est pas établi en Belgique
- le cocontractant est établi en Belgique et est tenu au dépôt de déclarations périodiques, ou
- le cocontractant n'est pas établi en Belgique mais a désigné un **RR**
- la transaction est une livraison ou un service qui est réputée avoir lieu en BE et qui n'est pas exemptée par les articles 39 à 44bis du *CTVA*
- la transaction n'est pas visée par l'article 51§2,1° (= service visé à l'article 21§)
- l'opération n'est pas déjà visée par l'article 51§2,2° *CTVA* (= opération triangulaire Simplifiée EM C)

3. ASSUJETTISSEMENT AU REGIME DE LA MARGE

3.1 CADRE LÉGAL

Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, émane de la Directive TVA (directive 94/5/CE) et donc applicable à tous les Etats membres, est prévu lorsque dans le cadre d'une activité économique, un assujetti achète en vue de la revente des biens dits d'occasion.

En droit belge, ce régime a été transcrit par l'article 58 §4 du CTVA et l'arrêté royal n°53 du 23 décembre 1994.

Article 58

§ 4. Un régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire réalisée par les assujettis-revendeurs s'applique aux livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'ils effectuent conformément aux dispositions suivantes :

1° on entend par assujetti-revendeur, l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente;

5° les assujettis ne sont pas autorisés à déduire de la taxe dont ils sont redevables la taxe due ou acquittée par les biens qui leur sont ou leur seront livrés par un assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison de ces biens par l'assujetti-revendeur est soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire;

...

8° l'assujetti-revendeur ne peut pas faire apparaître séparément sur la facture qu'il délivre, sur tout autre document en tenant lieu ou sur tout document rectificatif, la taxe afférente aux livraisons de biens qu'il soumet au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire;

...

11° lorsque l'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire entraîne comme résultat la réalisation d'une marge négative, celle-ci ne fait naître aucun droit au remboursement de la taxe;

....

3.2 PRINCIPE

Le régime de la marge a pour but de ne pas soumettre une nouvelle fois à la TVA un bien qui a déjà fait l'objet d'une taxation définitive lors de sa mise en consommation à titre de bien neuf. Dans ce cas, l'acheteur n'a pas pu déduire, même partiellement, la TVA.

Ainsi, lors de la vente ultérieure, la TVA ne sera plus calculée sur le prix de vente comme dans le régime normal, mais en fonction de la marge bénéficiaire dégagée sur l'opération par le revendeur. Autrement dit, la base d'imposition est constituée par la marge bénéficiaire (différence entre le prix d'achat et le prix de vente) et celle-ci est considérée TVA comprise.

3.3 TYPES DE BIENS

Biens visés	Biens exclus
<ul style="list-style-type: none">- Biens d'occasion- Objets d'art, d'antiquité ou de collection- Moyens de transport d'occasion	<ul style="list-style-type: none">- Biens neufs- Métaux précieux, pierres précieuses, perles, ...- Biens susceptibles d'être réemployés comme tels : chiffons, ficelle, corde sous forme de déchets et articles hors d'usage

3.4 CHAMP D'APPLICATION

Pour que ce régime d'imposition de la marge soit d'application, il faut que la livraison soit effectuée par :

- une personne non assujettie
- un assujetti franchisé
- un assujetti exonéré par l'article 44 (§2 13°) du CTVA qui n'a pas pu déduire la TVA
- un autre assujetti revendeur et que ce bien soit soumis à la marge

... c'est-à-dire que le vendeur ait été le consommateur final car il a acquitté la TVA sans exercer le droit à déduction !

3.5 FORMALITÉS

L'application du régime de la marge nécessite la tenue d'une comptabilité spécifique qui doit permettre au négociant de dissocier les opérations soumises au régime de la marge des autres opérations. Ces données viennent s'ajouter à la comptabilité habituelle et donc ne s'y substituent pas !

L'asj-revendeur doit tenir les documents spécifiques suivants :

❖ Registre des achats

Ce registre reprend seulement les achats de biens d'occasion qui entrent en ligne de compte pour être revendus en application du régime particulier.

Il remplace le facturier des entrées. L'administration admet cependant d'inscrire les achats dans ce facturier pour autant que toutes mentions qui doivent figurer dans le registre des achats y soient renseignées de manière bien distincte.

❖ Bordereau d'achat

Dans le cas d'un achat auprès d'un non assujetti ou d'un assujetti exempté, c'est le revendeur assujetti qui établit un document « bordereau d'achat » en 2 exemplaires sur lequel il mentionne la date, le nom des parties concernées, son n° d'identification TVA, les données nécessaires pour décrire l'opération ainsi que le prix d'achat.

Ce bordereau est transcrit dans le registre des achats sous le régime de la marge.

❖ Facturier des sorties ou journal des recettes

On y inscrit dans une colonne distincte les ventes de biens d'occasion, soumis au régime particulier, pour le prix de vente TVA comprise.

Lors de la facturation de la vente, l'asj-revendeur doit indiquer la mention spécifique suivante : « **Régime particulier – Biens d'occasion** ».

Il ne peut donc pas mentionner distinctement la TVA sur la vente.

❖ Registre de comparaison

Ce registre est un registre centralisateur qui permet à la fin de chaque période de déclaration de déterminer la taxe due par le revendeur assujéti sur les ventes qu'il a effectuées, et ceci au départ des registres de sorties et des achats. Il permet donc de reconstituer la base d'imposition globale de la période et la taxe due incluse.

❖ Clôture périodique

A la fin de chaque période de déclaration, l'asj-revendeur réalise les totaux des registres des achats et ventes et les reporte au registre de comparaison. **La différence constitue ainsi le montant imposable taxe comprise** des opérations effectuées sous le régime de la marge au cours de la période concernée.

Lorsque le montant reporté du registre des achats est supérieur à celui du facturier de sortie, ce qui entraîne un solde négatif du registre de comparaison, ce montant doit être reporté avec le signe « + » à la période suivante. Par contre, lors de la dernière période de l'année, la différence est négative, celle-ci ne peut être reportée sur l'année suivante !

❖ Opérations réalisées avec d'autres pays

Les biens placés sous le régime de la marge et inscrits dans le registre des achats entrent donc en ligne de compte pour le calcul de la marge bénéficiaire.

Cependant, si un bien fait l'objet d'une vente dans un autre pays de l'Union européenne et que le prix est intégré dans le registre des ventes, la TVA belge sera acquittée à l'Etat. Et l'acheteur ne soumettra pas le bien à la TVA de son pays.

Il est possible de faire sortir le bien du régime particulier de taxation en corrigeant le registre des achats lors du passage au régime normal. Ainsi, l'exonération pourra s'appliquer et les formalités spécifiques remplies : déclaration TVA dans la grille prévue (46) et l'inscription dans le relevé trimestriel intracom.

Précisons que s'il est possible de sortir du régime de la marge pour accéder au régime normal, l'inverse n'est pas faisable !

Si le bien est revendu dans un pays hors Union européenne, il peut également sortir du régime de la marge et l'exemption prévue à l'article 39 du Code TVA peut être revendiquée mais n'oublions pas les formalités spécifiques à réaliser.

Dans la pratique, par mesure de prudence au niveau des formalités douanières accomplies par l'acheteur, les revendeurs peuvent décider de laisser le bien sous le régime de la marge et ne prennent pas le risque de revendiquer l'exemption prévue à l'article 39 du CTVA.



REMARQUE

L'application du régime aux moyens de transport d'occasion a fait l'objet d'une circulaire spécifique, il s'agit de la circulaire TVA n°2 du 2 janvier 1995.

Ce régime concerne les véhicules d'occasion vendus à des « assujettis-revendeurs » par des particuliers, des assujettis sans droit à déduction ou par d'autres marchands soumis au même régime de la marge.

CASUS**DONNÉES**

Monsieur *SERRON*, assujetti-revendeur de véhicules d'occasion, a effectué des opérations d'achats et ventes de véhicules en 2016 résumées à l'aide du tableau ci-après.

Il s'agit d'établir la déclaration à la TVA lors de chaque trimestre de l'année et de compléter le registre de comparaison.

Récapitulatif des achats et ventes de véhicules d'occasion**Achats****Ventes**

Stock 1/1 = 0

Trimestre 1	Régime TVA	PA
Ford Galxy 2010	TTC	6.000,00
Opel Corsa 2010	TTC	2.800,00
Opel Astra 2008	TTC	2.500,00
VW Polo	Normal	4.000,00

Trimestre 1	Régime TVA	PV
Ford Galxy 2010	TTC	8.000,00
Opel Astra 2008	TTC	3.800,00
VW Polo	Normal	6.000,00

Trimestre 2	Régime TVA	PA
Renault Scénic 2012	TTC	5.500,00
Renault Mégane 2009	TTC	2.200,00
Volvo	TTC	1.200,00
Mercedes 2009	TTC	8.000,00

Trimestre 2	Régime TVA	PV
Opel Corsa 2010	TTC	3.500,00
Renault Mégane 2009	TTC	2.500,00
Volvo	LIC	2.000,00

Trimestre 3	Régime TVA	PA
Audi A1 2012	TTC	7.500,00
VW Polo 2010	TTC	4.400,00
Opel Astra 2008	TTC	3.000,00

Trimestre 3	Régime TVA	PV
Audi A1 2012	TTC	11.000,00
Mercedes 2009	TTC	12.500,00
Opel Astra 2008	LIC	4.500,00

Trimestre 4	Régime TVA	PA
VW Golf 2009	TTC	4.120,00
Renault Clio 2008	TTC	2.500,00
Ford K 2007	TTC	3.300,00
Opel Zafira 2011	TTC	4.500,00

Trimestre 4	Régime TVA	PV
Renault Scénic 2012	TTC	5.700,00
Renault Clio 2008	TTC	3.500,00
Opel Zafira 2011	TTC	6.000,00

Exemples de documents

Registre des achats

N° inscription	Date achat	Nom fournisseur	Nature du bien	PA moyens transport sous régime mage
1	10/01/2016	Tant'Alberte	Ford Galaxy 2010	6 000,00
....
TOTAL	(Grille 81)			

Facturier des sorties (registre des ventes)

N° inscription	Date	Nom client	Nature du bien	PV moyens transport sous régime mage
1	25/01/2016	Oncl'Jules	Ford Galaxy 2010	8 000,00
....
TOTAL				

Registre de comparaison

Période de déclaration	Registres reportés	Prix TVA C.
1 ^{ier} trimestre 2016	Facturier des sorties	+ 8 000,00
	Registre des achats	- 6 000,00
	Différence imposable	= 2 000,00

Déclaration

CASUS Mr Serron

Registre des achats

Trimestre	N° inscription	Date achat	Nom fournisseur	Nature du bien	PA moyens transport sous régime mage
TRIM 1	1	10/01/2016	Tant'Alberte	Ford Galaxy 2010	6 000,00
				TOTAL	
TRIM 2					
				TOTAL	
TRIM 3					
				TOTAL	
TRIM 4					
				TOTAL	
TOTAL	Année				

Facturier des sorties (registre des ventes)

TRIMESTRE	N° inscription	Date	Nom client	Nature du bien	PV moyens transport sous régime mage
<i>TRIM 1</i>	<i>1</i>	<i>25/01/2016</i>	<i>Oncle Jules</i>	<i>Ford Galaxy 2010</i>	<i>8 000,00</i>
				<i>TOTAL</i>	
<i>TRIM 2</i>					
				<i>TOTAL</i>	
<i>TRIM 3</i>					
				<i>TOTAL</i>	
<i>TRIM 4</i>					
				<i>TOTAL</i>	
TOTAL	ANNEE			<i>TOTAL</i>	

Registre de comparaison (Récapitulatif)

Période 2016	<i>1^{er} trimestre Stock_au 01/01</i>	<i>2^{ème} trimestre + report</i>	<i>3^{ème} trimestre + report</i>	<i>4^{ème} trimestre + report Stock_au 31/12</i>
Facturier des sorties				
Registre des achats				
Différence imposable				
Report au registre des achats				
Total				

Déclarations

Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4

Un cheval peut-il être revendu comme bien d'occasion ?

En vue d'éviter les cas de double imposition, la sixième directive prévoit un régime particulier d'imposition sur la marge bénéficiaire pour les ventes de biens d'occasion effectuées par certains assujettis. La Cour de Justice des Communautés européennes vient de préciser que ce régime s'applique également aux animaux dès lors que les conditions pour son application sont remplies.

Biens d'occasion

Le Code de la TVA prévoit un régime particulier d'imposition sur la marge bénéficiaire pour les livraisons de biens d'occasion effectuées par les assujettis-revendeurs, c'est-à-dire les assujettis dont l'activité habituelle consiste notamment à acquérir des biens d'occasion pour les revendre.

Ce régime vise essentiellement les biens meubles d'occasion achetés par un assujetti-revendeur auprès de particuliers ou d'autres personnes qui n'ont pas pu exercer leur droit à déduction au moment de l'achat du bien. L'absence d'exercice du droit à déduction par l'acheteur initial implique qu'au moment de sa revente par ce dernier, le prix du bien se

trouve grevé d'une TVA rémanente que l'acheteur revendeur ne pourra pas davantage déduire.

C'est pour éviter qu'au moment de la revente par l'assujetti-revendeur qu'une TVA soit à nouveau calculée sur cette TVA rémanente, induisant ainsi une double imposition, qu'a été instauré le régime d'imposition sur la marge bénéficiaire de l'assujetti-revendeur. En effet, prévoyant que seule la marge bénéficiaire de l'assujetti-revendeur sera taxée, le régime permet d'assurer qu'au moment de la revente par ce dernier, le bien ne subisse pas d'imposition supérieure à celle qu'il aurait subie s'il avait pu bénéficier d'un droit à déduction intégral lors de son achat initial.

PRICEWATERHOUSECOOPERS

3

Ce régime s'applique à tous les biens meubles, quelle que soit leur nature, ainsi que l'a confirmé la Cour de Justice des Communautés européennes dans un arrêt du 1er avril 2004.

En l'occurrence, l'affaire concernait un dresseur de chevaux suédois qui achetait de jeunes chevaux auprès de particuliers pour en faire des chevaux de selle. Le dressage achevé, les chevaux étaient revendus. L'administration suédoise considérait que la qualité de bien d'occasion ne pouvait être reconnue à ces chevaux, notamment en raison du fait qu'ils acquièrent des aptitudes – par dressage ou simplement en raison de leur croissance biologique – qu'ils n'avaient pas au moment de leur acquisition par le dresseur.

La Cour de Justice a toutefois rejeté ce raisonnement au motif que l'exclusion de ces livraisons du régime particulier irait à l'encontre de l'intention expresse du législateur d'éviter la double taxation.

La Cour conclut donc que l'article 26bis de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les animaux vivants peuvent être considérés comme des biens d'occasion au sens de cette disposition.

Source : article 26bis de la sixième directive; article 58, § 4 du Code de la TVA; CJCE, arrêt du 1er avril 2004, affaire C-320/02 – Förvaltnings AB Stenholmen.

Katleen Dirckx, Consultant

EXTRAIT : Bulletin MA - Avril 2004

4. L'UNITE TVA

4.1 INTRODUCTION

Depuis le 1^{er} janvier 1993, l'article 4, § 2, du Code de la T.V.A. permet de 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 de la T.V.A.

Cette fiction légale s'appelle l'unité T.V.A.

Le système prévu par l'art. 11 de la Directive TVA 2006 a été transposé dans notre pays en 2007 par l'AR n°55 du 9 mars et l'entrée en vigueur de l'UTVA a été réalisée le 1^{er} avril de cette année-là.

Il est important de signaler que l'unité T.V.A. n'a cours qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Toutes les autres disciplines restent intactes : le Code des Sociétés, le Code des Impôts sur les Revenus, le Code civil, la loi relative à la comptabilité, etc.

4.2 NOTIONS

De nombreux opérateurs économiques adoptent des stratégies de rationalisation et d'optimisation des coûts. Dans ce cadre, ils peuvent mettre en place des structures ou des fonctions « communes » de support administratif, informatique, back office, call center, etc.

Avant l'unité T.V.A., le régime régissant ces opérations pouvait conduire à des obstacles importants en générant, entre autres, des taxes dues et non déductibles, par exemple, en raison du personnel, du matériel, des bâtiments, etc. appartenant à une personne, et mis à la disposition d'autres personnes, étroitement liées sur les plans financier, organisationnel et économique.

D'aucuns estiment que ce régime concerne exclusivement les grands groupes financiers, bancaires, d'assurances, etc. Ce point de vues est cependant trop restrictif. En effet, l'unité T.V.A. s'adresse aussi à des entreprises plus petites.

L'idée de l'unité T.V.A. revient à considérer tous les membres comme une seule personne mais, les membres restent juridiquement indépendants les uns des autres.

Dans le cadre d'une unité T.V.A., les opérations effectuées entre les membres échappent normalement à cette taxe.

Ce régime s'apprécie exclusivement au niveau de la T.V.A. belge.

Pour cette raison, notamment, il est exigé que tous les membres de l'unité T.V.A. disposent d'un établissement stable en Belgique.

L'unité T.V.A. étant un assujetti unique, formé par ses membres, elle se substitue à ceux-ci pour l'application des droits et obligations en la matière. Ainsi, l'unité T.V.A. reçoit un numéro d'identification propre.

Puisque l'unité T.V.A. se substitue aux membres, en toute logique, chaque membre ne peut faire partie que d'une seule unité.

👉 Les membres sont solidairement responsables de toutes les dettes T.V.A. de cette unité.

4.3 DÉFINITION



L'article 4 § 2 du code TVA prévoit la définition de l'unité TVA :

« Dans les cas qu'il détermine et selon les modalités qu'il fixe, 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 financiers, économiques et de l'organisation, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du présent Code. »

⇒ On peut donc définir une unité TVA comme un groupe d'assujettis à la TVA, des personnes établies en Belgique, qui juridiquement sont indépendantes les uns des autres. Cependant, sur le plan financier, organisationnel et économique, ils sont étroitement liés et forment donc un seul et unique assujetti à la TVA.

4.4 POURQUOI CRÉER UNE UNITÉ TVA ?

La création d'une unité TVA poursuit plusieurs objectifs, comme:

Limiter la charge de TVA non récupérable

La mise en place d'une unité TVA permet d'optimiser la charge de TVA en la rendant totalement déductible pour les assujettis (sans droit à déduction ou avec un droit à déduction mais limitée).

Éviter le préfinancement de la TVA

Nous parlons de préfinancement de la TVA étant donné que les délais de paiement et de remboursement de la TVA sont différents.

Même si le préfinancement est plus rare, il est parfois rencontré dans les sociétés qui font essentiellement de l'export, en effet, elles ont un droit à déduction à l'entrée, mais elles n'ont pas de TVA à la sortie et se retrouvent donc souvent avec un crédit TVA.

Pour tempérer ce préfinancement, la mise en place d'une unité TVA est une excellente solution.

Bénéficier d'un meilleur Cash-Flow

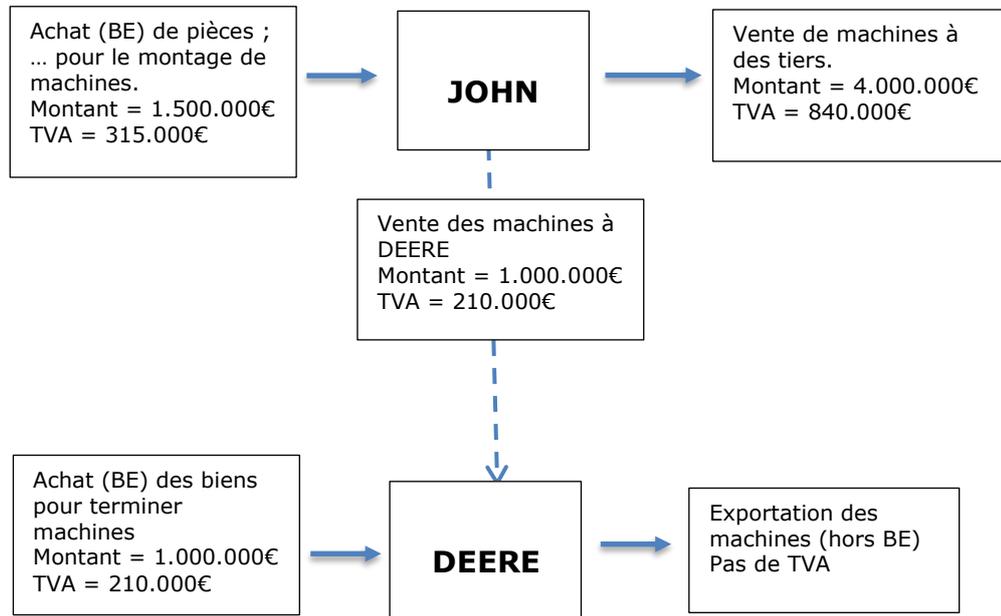
Étant donné que la mise en place d'une unité TVA limite le préfinancement de la TVA, les sociétés profiteront d'un meilleur Cash-Flow.

Illustration

La société JOHN achète des pièces pour réaliser des machines qu'elle vend à des tiers et également à la société DEERE.

La société DEERE vend des machines uniquement à l'étranger.

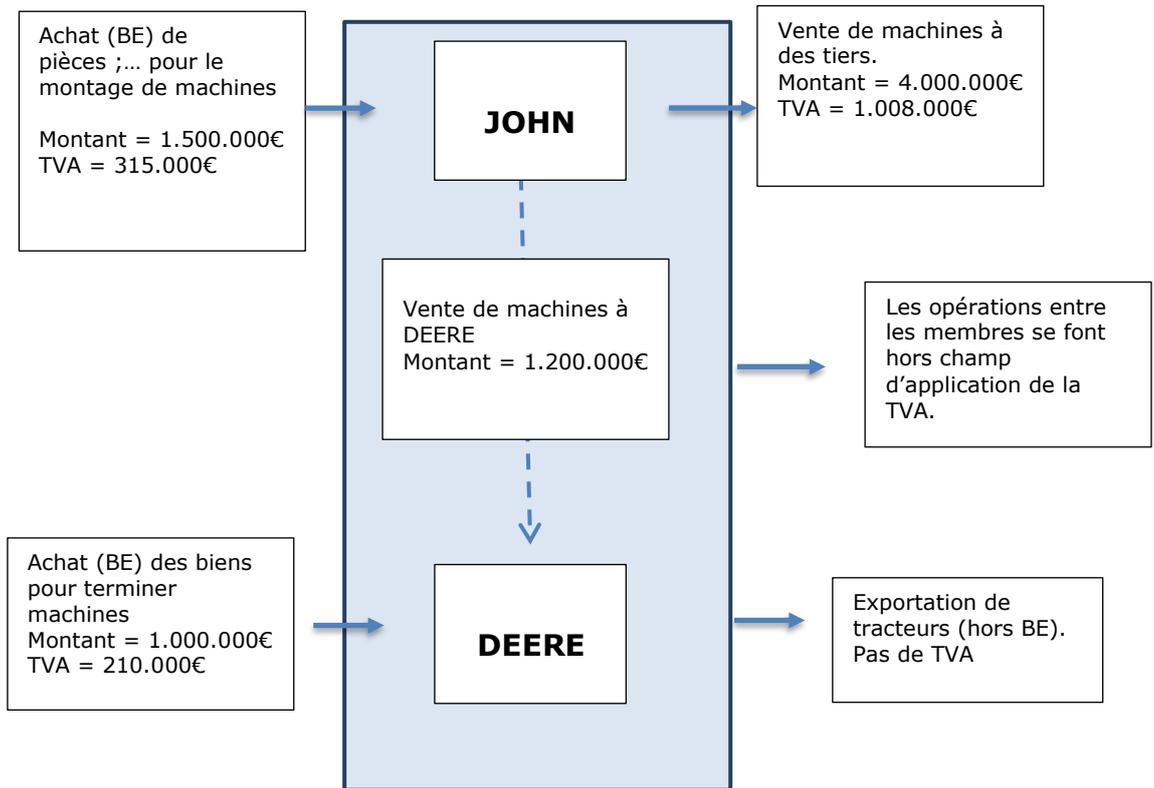
Ces 2 sociétés décident de former une unité TVA dans l'objectif d'éviter un préfinancement de TVA.



JOHN	
TVA déd	315 000
TVA due	1 050 000
Solde TVA à payer	735 000

DEERE	
TVA déd	210 000
TVA due	0
Solde TVA à récupérer	210 000

Création d'une unité TVA JD



Unité TVA JD

TVA déductible	525 000
TVA due	840 000
Solde TVA à payer	315 000

⇒ Nous constatons une optimisation grâce à la mise en place de l'unité TVA. En effet, le montant de TVA entre les 2 membres disparaît, car les opérations internes se font sans application de la TVA.

4.5 QUI PEUT FAIRE PARTIE D'UNE UNITÉ TVA

AR n° 55 du 09 mars 2007 article 1 § 3 :

« Dans la mesure où ils sont établis en Belgique, peuvent être considérés comme un seul asj, conformément ... »

Donc, dans la mesure où ils sont établis en Belgique, les assujettis au sens de l'article 4, § 1^{er}, du Code de la T.V.A. peuvent être considérés comme un assujetti unique, lorsqu'ils sont étroitement liés au niveau :

- financier (actionnariat, actifs principaux en main d'une même personne, etc.) ;
- organisationnel (direction commune, en concertation, etc.) ;
- économique (activités de même nature, complémentaires, liées, etc.).

👉 Il s'agit de conditions cumulatives : financières, organisationnelles et économiques.

Seuls les assujettis à la T.V.A. sont visés.

Il est sans importance qu'ils disposent d'un droit à la déduction complète de la taxe, ou que ce droit soit limité, ou encore qu'aucune déductibilité ne leur soit reconnue, comme les assujettis entièrement exonérés par l'article 44 du Code.

En principe, les Pouvoirs publics et les holdings purement financiers appartiennent à la catégorie des non assujettis.

Lien financier ?

L'Administration considère que des entités juridiques sont étroitement liées à partir du moment où l'une d'entre elles détient une participation min de 10%, directe ou indirecte, en droit ou en fait avec lesquelles elle souhaite constituer une unité TVA.

Le lien financier doit être jugé selon la manière « Top-down ».

On distingue 3 types de contrôles :

Contrôle de droit

Selon [le titre 4, chapitre 1^{er}, article 1 :14 § 2](#) du C.S.A. :

- ❖ lorsqu'il résulte de la détention de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des actions, parts ou autres titres de la société en cause ;
- ❖ lorsqu'un associé a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des administrateurs ou gérants ;
- ❖ lorsqu'un associé dispose du pouvoir de contrôle en vertu des statuts de la société en cause ou de conventions conclues avec celle-ci ;
- ❖ lorsque, par l'effet de conventions conclues avec d'autres associés de la société en cause, un associé dispose de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des actions, parts ou autres titres de celle-ci ;
- ❖ en cas de contrôle conjoint. »

C'est ainsi qu'il y a un contrôle de droit, lorsqu'une société détient un pourcentage de contrôle supérieur à 50% dans une autre société.

Contrôle de fait

Selon *le titre 4, chapitre 1^{er}, article 1 :14 § 3* du C.S.A. :

« Un associé est, sauf preuve contraire, présumé disposer d'un contrôle de fait sur la société :

- si à l'avant dernière et à la dernière assemblée générale de cette société, il a exercé des droits de vote représentant la majorité des voix attachées aux actions, parts ou autres titres représentés à ces assemblées ;
- pour les autres éléments que ceux cités pour le contrôle de droit. »

Il peut y avoir un contrôle de fait quand un associé détient un droit de vote minoritaire et qui se trouve face à une multitude de petits porteurs non représentés à l'AG.

Influence notable

Selon *le titre 4, chapitre 3, article 1 :21* du C.S.A. :

« L'influence notable est présumée, sauf preuve contraire, si les droits de vote attachés à cette participation représentent un cinquième ou plus des droits de vote des actionnaires ou associés de cette société. »

En d'autres termes, lorsque une société possède au moins 20% des droits de vote.

Lien organisationnel ?

Cela signifie que les membres peuvent être sous une direction commune, directement ou indirectement.

Ou, qu'ils organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ou même sous le contrôle d'une seule personne.

Lien économique ?

L'article 1^{er}, § 1^{er}, 3^o, de l'arrêté royal n° 55 prévoit que pour bénéficier du régime de l'unité TVA, les membres doivent être étroitement liés sur le plan économique.

Cette condition est dans tous les cas remplie 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 ;
- l'activité d'un assujetti est exercée en totalité ou en partie au profit des autres.

Ce lien s'apprécie au niveau des activités. Il peut résulter d'activités de même nature, dans le même secteur, s'inscrivant dans un objectif commun, au profit d'un ou plusieurs autres membres, etc.

Exemples

Les membres appartiennent au secteur médical.

Un membre cultive du café, l'autre le commercialise et le dernier s'occupe de la torréfaction.

4.6 QUI DOIT FAIRE PARTIE D'UNE UTVA ?

En principe, l'unité TVA est un choix et non une obligation.

Mais il est possible que des membres soient obligés d'appartenir à une unité TVA.

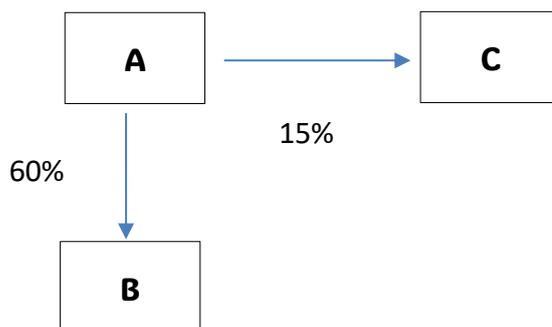
Ce cas ne vise que les personnes morales. Dès qu'une société, membre d'une unité TVA, détient une participation directe de plus 50% dans une autre société, elle devient directement membre obligatoire de l'unité.

On peut alors dire que les 3 conditions cumulatives de participation sont remplies.

Cette présomption reste cependant réfragable, pour rappel, cela veut dire que l'on peut prouver le contraire.

Par exemple, on pourrait démontrer l'exclusion d'une société par le fait que celle-ci vise des activités fort différentes de celles des autres membres.

Exemple



A forme une unité TVA avec C. Vu que A détient plus de 50% de B, B doit également faire partie de l'unité.

4.7 PROCÉDURE DE CONSTITUTION

Pour constituer une unité TVA, une demande motivée doit être introduite par le représentant de la TVA et adressée à l'administration au nom et pour compte de tous les membres. Ensuite, le formulaire 606 A doit être complété par le représentant. Ce document reprend toute une série d'informations qui permettra à l'administration de donner son feu vert : adresse des assujettis de l'unité, la description de leurs activités, l'explication des liens financiers, organisationnels et économiques, un organigramme de l'entière du groupe, les procurations précisant qu'il a été désigné comme représentant par les autres membres, le chiffre d'affaires annuels présumé des opérations externes..

Il faudra également annexer la liste de tous les biens d'investissement pour calculer les révisions des TVA déduites.

Si les critères sont respectés et que l'administration accepte la demande, l'unité TVA peut être créée.

4.8 CONSÉQUENCES DE LA CRÉATION

Numéro de TVA unique

L'unité TVA est considérée comme un seul assujetti, un numéro d'identification lui est attribué. C'est ce numéro qui vaut pour tous les contacts avec l'administration :

- le dépôt de la déclaration périodique
- dépôt du listing clients
- ...

Les membres ne peuvent communiquer ce numéro.

Numéro de TVA individuel

Cependant, chaque membre conserve son numéro de TVA propre (on l'appelle alors le « sous numéro ») qui est utilisé avec les tiers, clients et fournisseurs. Il est repris sur les documents commerciaux et les factures.

4.9 FONCTIONNEMENT D'UNE UNITÉ TVA

Le fonctionnement général de l'unité repose principalement sur la distinction entre les opérations internes (entre les membres) et les externes (avec les tiers).

Opérations internes

Il s'agit des ventes et achats réalisés entre les membres d'une unité TVA. Ces opérations sortent du champ d'application de la TVA, elles ne nécessitent pas de factures mais bien de l'établissement d'un document pour justifier la transaction.

En effet,, les LB et PS réalisées entre les différents membres de l'unité ne sont pas soumises à la TVA vu que l'unité constitue un seul asj.

Ces opérations internes n'entrent pas en ligne de compte pour qualifier le droit à déduction de l'unité.

Opérations externes

On vise ici les achats et ventes réalisés par les membres de l'unité avec des personnes étrangères à l'unité.

Ces opérations entrent dans le champ d'application de la TVA et elles sont prises en compte pour déterminer le droit à déduction des taxes engagées en amont par les membres.

Droit à déduction

Pour déterminer la qualité d'assujetti de l'unité : asj ordinaire, mixte, exempté, on examine uniquement les ventes réalisées par les membres en externes.

Ce sont ces opérations qui détermineront le droit à déduction.

Si les opérations en externes sont composées uniquement de livraisons de biens et prestations de services donnant droit à déduction, l'unité est considérée comme un asj ouvrant droit à déduction totale.

Si par contre, les opérations effectuées par les membres sont des opérations avec droit et sans droit à déduction, l'unité sera considérée comme un asj avec droit à déduction partielle.

Prorata général

Pour connaître le taux de déductibilité, on utilise le régime du prorata général.

Exemple 1

A est un professionnel de la compta et réalise son chiffre d'affaires uniquement avec des tiers.

B est consultant en informatique et consacre 40% de ses ventes à A, le reste est facturé à des clients extérieurs.

C est une société patrimoniale possédant des bâtiments donnés en location à A et B exclusivement.

A, B et C forment une unité TVA.

Pour déterminer le droit à déduction de l'unité, on ne prend en compte que les opérations dites externes. Dans ce cas, le droit à déduction est complet.

Ce qui signifie que tous les membres pourront bénéficier d'une déductibilité totale lors des achats en amont... même la société C !

Exemple 2

A est une maison de repos (asj exempté) forme une unité TVA avec B une société qui réalise des repas tant pour la maison de repos que pour des clients externes.

Chiffre d'affaires

A	1 000 000 € facturés aux résidents
B	500 000 € facturés à A
	1 200 000 € avec des tiers

Pour déterminer le droit à déduction de l'unité, on tient compte des opérations réalisées en externes. La règle du prorata général est prise en compte :

$$\text{Numérateur} \quad \frac{\text{Opérations externes du chiffre d'aff. ouvrant droit à déduction}}{\text{Total des ventes réalisées par les membres}} \quad \times \quad 100$$

Déduction TVA : $2\,200\,000 \text{ €} / 2\,700\,000 \text{ €} \times 100 = 81,48\%$ arrondi à 82%

Affectation réelle

Si l'application du prorata entraîne des inégalités dans la déduction de la TVA, le représentant de l'unité peut introduire une demande pour utiliser le régime de l'affectation réelle.

On opère ainsi la déduction sur base de l'affectation des biens et services de façon hiérarchique :

- Par membre
- Par secteur
- Par types d'opérations (internes ou externes)
- En fonction de l'utilisation faite par les autres membres.

Cette façon de procéder impose à l'unité de connaître l'utilisation finale des biens et services des différents membres. Depuis le 1/1/2023, la procédure de notification de l'affectation a été modifiée.

4.10 RÉVISION DES DÉDUCTIONS

4.10.1. PRINCIPE

A titre de simplification, on peut assimiler

- l'entrée dans une unité à une cessation d'activité à titre personnel
- la naissance de l'unité à un commencement d'activité pour celle-ci.

A l'inverse, la sortie d'un membre produit des effets similaires, mais en sens contraire :

- la cessation d'activité du membre dans le cadre de l'unité ;
- le commencement d'activité du membre à titre personnel.

4.10.2. RÉVISION DÉFAVORABLE

Au moment où un membre accède à une unité T.V.A., il doit revoir la déduction initialement opérée sur les biens d'investissement encore révisables, et utilisés dans le cadre de l'unité.

Seuls les biens d'investissement sont visés.

Les marchandises, les frais non constitutifs d'un investissement, etc. ne font l'objet d'aucune régularisation.

Exemple

Dans le courant de l'année 2016, un assujetti a opéré, à bon droit, la déduction totale de la T.V.A. grevant de l'investissement informatique.

En 2015, il avait fait ériger un bâtiment, entièrement à usage de bureau, et pour lequel la T.V.A. avait été entièrement déduite, dans le respect des règles en la matière.

L'année 2014, il avait investi dans des douches pour son personnel. A juste titre, la T.V.A. y relative avait aussi été récupérée en totalité.

L'assujetti est devenu membre d'une unité T.V.A. dans le courant de l'année 2017.

A titre personnel, cet assujetti doit revoir la déduction de la taxe initialement déduite sur ces biens d'investissements à concurrence de :

- 4/5 sur le matériel informatique ;
- 13/15 sur le bâtiment ;
- 2/5 sur les douches.

La régularisation doit figurer dans la dernière déclaration périodique déposée par le membre, à titre individuel.

4.10.3. RÉVISION FAVORABLE

A l'inverse des membres, l'unité T.V.A. va pouvoir bénéficier d'une révision des déductions en sa faveur, à concurrence des cinquièmes, des quinzièmes ou vingt-cinquièmes non échus, pour les biens d'investissement qui sont affectés, par les membres, à des opérations externes, à la sortie, ouvrant droit à la déduction des taxes à l'entrée.

Exemple

En reprenant les données de l'exemple précédent, dans la première déclaration périodique à la T.V.A. que l'unité doit déposer, en son nom, la révision favorable est invoquée à concurrence de :

- 4/5 sur le matériel informatique ;
- 13/15 sur le bâtiment ;
- 2/5 sur les douches.

👉 Notons que la révision favorable suppose que le droit à déduction des taxes en amont soit total, si elle est limitée, la révision subit aussi cette limitation.

4.10.4. RÉVISION : ABSENCE DÉDUCTION INITIALE

Il arrive qu'un membre, avant son entrée dans une unité T.V.A., ne bénéficie d'aucun droit à déduction sur ses biens d'investissement.

La question se pose alors de savoir si l'unité peut invoquer la révision favorable, dans l'hypothèse où les opérations externes ouvrent pareil droit ?

La réponse est affirmative, dans la mesure où le membre disposait déjà de la qualité d'assujetti au moment de l'acquisition du bien d'investissement.

Exemple

Dans le courant de l'année 2014, A société de patrimoine fait construire des bâtiments qu'elle donne en location à des tiers qui exploitent des bureaux comptables et fiscaux. Vu que la société est considérée comme un asj exempté par l'art. 44 du Code, une déduction n'a été opérée.

En 2017, la société de patrimoine fonde une unité T.V.A. avec les locataires, qui poursuivent l'activité économique de professionnels de la comptabilité.

Comme les opérations externes, réalisées par les membres, ouvrent droit à la déduction de la taxe en amont (prestations de comptabilité et de fiscalité), et dans la mesure où les bâtiments restent affectés à l'activité comptable et fiscale, l'unité T.V.A. peut revendiquer la révision favorable de 12/15 de la taxe non déduite initialement par la société de patrimoine.

👉 Par contre, si le bien d'investissement a été acquis en tant que non assujetti, toute déduction ou révision ultérieure est totalement exclue.

4.10.5. RÉVISION : SORTIE MEMBRE

Lorsqu'un membre sort d'une unité, les révisions peuvent s'appliquer :

- Pour l'unité : paiement de la T.V.A. déduite sur les biens d'investissement acquis par le membre sortant, à concurrence des cinquièmes, des quinziesmes ou vingt-cinquièmes non échus;
- Pour le membre sortant : récupération favorable.

PARTIE 6 - LE TRAFIC EXTRA COMMUNAUTAIRE DE BIENS

Sont analysées dans cette partie les exportations et importations de biens, à savoir les cas où un bien est transporté depuis un Etat membre de la Communauté européenne à destination d'un territoire ne faisant pas partie de la Communauté européenne, ou ... l'inverse!
Cette condition d'existence d'un transport des biens est évidemment essentielle pour qu'une opération portant sur des biens puisse relever du présent chapitre.

Quand et où une TVA est-elle due lors d'un trafic extra communautaire des biens ? Ceci dépend de 3 éléments :

- L'imposabilité de l'opération
- L'exemption de l'opération
- La personne redevable de la TVA

Il est important de noter que les règles légales concernant ces points sont aujourd'hui largement harmonisées au niveau européen, de telle sorte que ces règles sont les mêmes dans tous les Etats membres de la Communauté européenne.

1. LES EXPORTATIONS

Une livraison de biens, transportés depuis un Etat membre de l'U.E. à destination d'un territoire hors U.E., est imposable à la TVA lorsqu'elle est effectuée à titre onéreux par un asj.

Ainsi, lorsque les biens ne sont pas installés ou montés chez l'acheteur par le fournisseur, la vente est réputée se situer en Belgique (Etat de départ du transport des biens ; *art.15 §2,1° du CTVA*).

CEPENDANT vu que les biens sont expédiés ou transportés hors U.E., les ventes seront exemptées de la TVA, lorsqu'elles sont réalisées au départ de la Belgique par un asj ordinaire (ou mixte) : *art. 39 § 1^{er} CTVA*.

Conditions de forme :

- Délivrance d'une facture (ou d'une note d'envoi) par le fournisseur, copie à remettre au bureau de douane de validation
mention obligatoire de la mention « Exportation, article 39,§1 CTVA »
- Déclaration d'exportation établie par l'asj-vendeur (document administratif unique européen D.A.U.)
- Validation du document D.A.U. par le bureau de douane où l'exportateur est établi
- Visa du D.A.U. par le bureau de douane de la frontière par lequel les bien quitte la Communauté européenne

2. LES IMPORTATIONS

2.1 INTRODUCTION

Depuis le 1^{er} janvier 1993, il y a lieu de considérer comme une importation pour l'application de la TVA, non plus l'introduction d'un bien sur le territoire national d'un Etat membre, mais l'entrée dans la Communauté d'un bien en provenance d'un pays tiers.

De ce fait, dès que des biens en provenance de territoire hors UE arrivent en Belgique, l'entrée de ces biens sur le territoire de la Communauté peut être soumise à la TVA en Belgique au titre d'importation de biens.

Art. 3 CTVA :

« Sont également soumises à la taxe, lorsqu'elles ont lieu en Belgique, les importations de biens faites par toute personne quelconque. »

Ainsi, lorsque des biens entrent physiquement sur le territoire TVA de l'UE, ces biens peuvent recevoir 2 « statuts » en fonction des formalités (art. 23, §1^{er}, §2 et §4 CTVA) :

➤ **SI LES FORMALITÉS DOUANIÈRES SONT EFFECTUÉES IMMÉDIATEMENT**

Elles entraînent alors simultanément le paiement des droits de douane (« **MISE EN LIBRE PRATIQUE** ») et le paiement de la TVA et éventuellement des droits d'accises (« **MISE EN CONSOMMATION** »)

Notons cependant que le territoire fiscal ne correspond pas totalement au territoire douanier de la Communauté. Dans ce cas, les biens doivent alors faire l'objet des formalités qui entraînent le seul paiement de la TVA (MEC).

Sont, par exemple, inclus dans le territoire douanier et exclus du territoire TVA :

- Le Mont Athos (Grèce)
- Les îles Canaries (Espagne)
- ...

➤ **SI LES FORMALITÉS DOUANIÈRES NE SONT PAS EFFECTUÉES IMMÉDIATEMENT**

L'importateur peut effectivement attendre de connaître la destination finale des biens et ceux-ci sont alors placés sous un **RÉGIME SUSPENSIF**.

Il n'y aura donc importation que lors de la sortie des biens de ce régime suspensif pour être MEC sur le territoire TVA de la Communauté européenne.

Attention, certaines formalités doivent malgré tout être effectuées au bureau de douane compétent pour le lieu par lequel les biens entrent en UE.

Encore une précision, la TVA ne s'applique qu'aux biens énumérés à l'article 9 du Code, une importation est donc taxable si elle porte sur des biens meubles corporels. L'électricité, le gaz, la chaleur et le froid sont aussi considérés comme des biens corporels !!

2.2 LOCALISATION D'UNE IMPORTATION

La TVA restant toutefois un impôt national dont le produit revient essentiellement à l'Etat membre de consommation effective du bien importé, il a fallu établir des **critères de localisation** pour déterminer dans quel Etat membre un bien en provenance d'un pays tiers et introduit dans la Communauté était importé.

Ces critères sont repris à l'article 23 §§2 à 5. Ils permettent d'établir si l'importation est effectuée en Belgique et est, par conséquent, soumise à la TVA belge.

Art. 23 :

- « § 1er. Par importation d'un bien il faut entendre l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien en provenance d'un pays tiers ou d'un territoire tiers.
- § 2. Une importation a lieu en Belgique lorsque l'Etat membre où elle est réputée s'effectuer, conformément aux §§ 3, 4 et 5, est la Belgique.
- § 3. L'importation d'un bien est effectuée dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il entre à l'intérieur de la Communauté.
- § 4. Par dérogation au § 3, l'importation d'un bien visé au § 1er, est effectuée dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien sort d'un des régimes suivants, lorsque, depuis son entrée dans la Communauté, ce bien est conformément à la législation douanière :
- 1° conduit en douane et placé, le cas échéant, sous un régime de dépôt temporaire;
 - 2° placé sous un régime d'importation temporaire avec franchise totale des droits à l'importation;
 - 3° placé sous un régime de transit externe;
 - 4° placé sous un régime de zones franches ou d'entrepôts francs;
 - 5° placé sous un régime d'entrepôt douanier;
 - 6° placé sous un régime de perfectionnement actif avec application du système de suspension;
 - 7° placé sous un régime relatif aux biens admis dans les eaux territoriales pour les plates-formes de forage ou d'exploitation.
- § 5. Lorsqu'un bien visé au § 1er, 2°, est placé, depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté, sous le régime du transit communautaire interne, ou sous un des régimes fiscaux déterminés par le Roi qui sont équivalents aux régimes visés au § 4, 1°, 2°, 4°, 5°, 6° et 7°, l'importation est effectuée, par dérogation au § 3, dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien sort d'un de ces régimes.

Critère général : art.23 §3

« ... L'importation d'un bien est effectuée dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il entre à l'intérieur de la Communauté.. ».

Critère dérogatoire : art 23 §4

« ...l'importation d'un bien est effectuée dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien sort d'un des régimes suspensifs douaniers... »

2.3 DESTINATIONS DOUANIÈRES

2.3.1. MISE EN LIBRE PRATIQUE

La mise en libre pratique (MLP) confère le statut douanier de marchandise communautaire à une marchandise non communautaire. Ceci implique le paiement des droits de douane et d'accomplissement des formalités d'importation.

CASUS

DONNÉES

Une société située à Diekirch au GDL importe des voitures de collections des USA. Les marchandises arrivent par bateau jusqu'à Anvers où elles sont déclarées (mises en libre pratique et en consommation).

SOLUTION

2.3.2. DÉPÔT TEMPORAIRE

Les marchandises présentées en douane peuvent faire l'objet d'un dépôt temporaire en des lieux agréés par l'autorité douanière avant d'être déclarées pour une destination douanière plus précise endéans les 20 ou 45 jours en cas de transport par la voie maritime. Le dépôt temporaire est un régime d'entreposage de courte durée.

2.3.3. ENTREPÔT DOUANIER

On entend par « entrepôt douanier » tout lieu agréé par les autorités douanières et soumis à leur contrôle dans lequel des marchandises peuvent être stockées dans des conditions fixées.

L'entrepôt peut être public, utilisé par toute personne, ou privé c'est-à-dire réservé à l'entreposage de marchandises par l'entreposeur.

Ce régime permet le stockage de marchandises non communautaires sans que celles-ci ne soient soumises aux droits à l'importation.

CASUS

DONNÉES

PHILIPS, société belge, importe du Japon des écrans qui sont placés dans l'entrepôt douanier de la société. Les écrans sont ensuite vendus à des grossistes belges.

SOLUTION

2.3.4. LE TRANSIT

Ce régime permet la circulation, d'un point à l'autre du territoire douanier de la Communauté européenne, de biens non communautaires sans qu'ils soient soumis aux droits à l'importation.

CASUS

DONNÉES

CAFE LIÉGEOIS, société belge, achète des machines à café espresso au Japon. Les marchandises arrivent par bateau à Marseille où elles sont placées sous le régime du transit pour être ensuite acheminées par camion jusqu'en Allemagne.

SOLUTION

2.3.5. TRANSFORMATION SOUS DOUANE

Ce régime permet de mettre en œuvre sur le territoire douanier de la Communauté des marchandises non communautaires pour leur faire subir des opérations qui en modifient l'état sans qu'elles soient soumises aux droits à l'importation.

Seuls les produits transformés doivent être mis en libre pratique.

CASUS

DONNÉES

La société MORRIS importe du tabac de Cuba pour assurer la fabrication de cigares.

SOLUTION

2.3.6. L'ADMISSION TEMPORAIRE

Dans ce cas, des biens non communautaires vont pouvoir être utilisés sur le territoire de l'Union Européenne, en exonération des droits à l'importation, pour ensuite être réexportés sans avoir subi de modifications.

En général, le délai maximum de séjour des biens sous ce régime est de 24 mois.

CASUS

DONNÉES

*Un artiste peintre mexicain expédie 30 de ses œuvres en Europe pour les exposer à Paris puis à Bruxelles. Les tableaux arrivent par la France sous le couvert de l'A.T.
Après l'exposition au Musée du Louvre, les œuvres sont envoyées à Bruxelles où 5 toiles sont vendues.*

SOLUTION

2.3.7. PERFECTIONNEMENT ACTIF

Il permet de fabriquer des produits dans la Communauté européenne à partir de marchandises non communautaires sans que les droits à l'importation ni la TVA ne soient dus.

Le régime est apuré lorsque les produits ont reçu une destination (exportation, MLP, entrepôt douanier, ...).

CASUS

DONNÉES

CAFÉ LIÉGEOIS importe du café du Brésil. Arrivée par bateau à Anvers. Le café est torréfié à Battice puis vendu en Suisse et en France.

SOLUTION

2.3.8. PERFECTIONNEMENT PASSIF

Celui-ci permet d'exporter temporairement des biens en dehors de la Communauté en vue de les soumettre à des opérations de *perfectionnement* (réparation, révision, transformation, ...) et ensuite de réimporter ces biens via la MLP et MEC en bénéficiant d'une exonération totale ou partielle des droits d'entrée et de la TVA.

CASUS

DONNÉES

SWATCH, filiale belge d'une entreprise Suisse, expédie du matériel informatique toujours sous garantie en réparation à Genève.

SOLUTION

2.4 LE DESTINATAIRE

Le paiement de la taxe est effectué dans le chef du destinataire des biens importés.

La désignation de cette personne est importante pour fixer la base imposable et déterminer la personne qui peut éventuellement déduire la taxe.

En Belgique, le destinataire est visé par **l'article 6 de l'A.R. n°7 du 29 décembre 1992** :

➤ **L'acquéreur ou le cessionnaire**

... à qui les biens sont expédiés au moment où la taxe est exigible.

Conditions :

- avoir acquis les biens au moment où la taxe est due
- les biens sont expédiés directement depuis le lieu où ils se trouvent

➤ **Le propriétaire**

Lorsqu'il n'y a ni acquéreur ou cessionnaire, c'est le propriétaire des biens qui est désigné comme destinataire.

➤ **Le vendeur ou précédent vendeur**

➤ **Le fournisseur des biens à installer ou à monter**

Lorsque les biens doivent être installés ou montés dans le pays par le fournisseur ou pour son compte, le fournisseur doit prendre la qualité de destinataire.

➤ **L'acquéreur des biens à installer**

L'acheteur chez qui les biens sont installés peut également prendre la qualité de destinataire pour autant que cette personne soit assujettie déposant et que son fournisseur étranger ne soit pas établi en Belgique.

CASUS

DONNÉES

ASHLEY, fabricant US d'articles de maroquinerie, expédie par bateau jusqu'à Anvers un lot de sacs à main qu'il place sous entrepôt douanier. Les biens sont vendus à BORSU grossiste belge, qui les revend à son tour à une chaîne de grands magasins INNO également établie en Belgique. INNO demande à BORSU d'expédier les marchandises dans son dépôt de Liège.

SOLUTION

Bibliographie

Livres/Manuels

- Vanderstichelen B., TVA Le guide pratique, Corporate Copyright 1993.
- Colson Y., Corbesier F., Ceulemans M., Savoir faire TVA : Commentaire général et contacts avec l'administration, Kluwer 2002.
- Colson Y., Corbesier F., Ceulemans M., Savoir faire TVA : Déductions et restitutions, Kluwer 2001.
- Colson Y., Corbesier F., Ceulemans M., Savoir faire TVA : Forfaits, Kluwer 2001.
- Delfin Diaz K., Remboursement de la TVA étrangère dans l'Union européenne, The VAT House Anthémis.
- Ceulemans M., HORECA et TVA, Edipro 2010.
- Ceulemans M., TVA comprendre les nouveautés, Edipro 2010.
- Vanderstichelen B., TVA 2010 Le nouveau guide pratique, Corporate Copyright 2009.
- Gamito P., Kirsch S., Mqrisal B., Fiscalité des véhicules de société à usage mixte, Kluwer 2013.
- Lejeune I., Guide TVA, IPCF 2013
- Bernaers Y., Brouckaert J., Heylens L., Almanach TVA, Larcier Business 2016
- Dream Team Fiscale – Recueil 2020 suite au FFF (Forum for the future, novembre 2020)
- Lamparelli T., La TVA et l'automobile, Larcier 2021
- Wielemans L., L'unité TVA en pratique, Corporate 2023

Sites Internet

- Manuel de la TVA ; <http://eservices.minfin.fgov.be>
- La Lettre TVA ; <http://www.monkey.be>
- Code de la TVA ; <http://eservices.minfin.fgov.be>

Séminaires de formation

- La TVA dans le secteur des transports à partir de 2010, Vanderstichelen B., Deloitte, janvier 2009.
- Blackbox et comptabilité probante, Litannie T., CBCEC, novembre 2016.
- Actualités TVA, Brems X., Goblet F., CBCEC, février 2017.
- La taxation facultative à la TVA de la location immobilière, Ph. Noirhomme et F. Coutureau, janvier 2019.
- Les opérations intracommunautaires, Ph. Noirhomme et F. Coutureau, février 2020
- Actualités 2022 en TVA, J. Bublot, V. Sepulcre, mars 2023
- Actualités de l'e-commerce en matière TVA, E. Rivera, F. Thielens, mars 2021
- TVA et E-Commerce, S. Kirsch, S. Cornet, janvier 2022
- TVA et automobile, T. Lamparelli, novembre 2022
- Etablissement stable : notion clé en constante évolution en TVA, C. Herbet, S. Cornet, février 2023
- Prestations de services dans un contexte intracommunautaire et extracommunautaire, L. Gommerghes Deloitte, février 2023

Divers – Notes supplémentaires personnelles

